

PRÉCIS



de
FISCALITÉ

2013

À jour au 1^{er} janvier 2013

LIVRE I 1 à 999	FISCALITÉ DIRECTE DES PERSONNES	FP
LIVRE II 1000 à 1999	FISCALITÉ DIRECTE DES ENTREPRISES	FE
LIVRE III 2000 à 2999	TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES	TCA
LIVRE IV 3000 à 3999	FISCALITÉ IMMOBILIÈRE ET PLUS-VALUES	
LIVRE V 4000 à 5999	ENREGISTREMENT, TIMBRE, IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE	
LIVRE VI 6000 à 6999	IMPÔTS DIRECTS LOCAUX	
LIVRE VII 7000 à 7999	RÉGLEMENTATIONS COMMUNES	
LIVRE VIII 8000 à 8999 AFFAIRES FONCIÈRES	1^{re} partie : CADASTRE	
	2^e partie : PUBLICITÉ FONCIÈRE	
LIVRE IX 9000 à 9999	RECouvreMENT	

TOME 2

AVANT-PROPOS

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

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

- permet de trouver rapidement la réponse aux questions le plus fréquemment posées ;
- peut être consulté sans connaissances approfondies préalables ;
- facilite l'accès à la documentation administrative officielle à laquelle il se réfère et ne se substitue pas.

Chaque tome est pourvu :

- à son début, d'une table analytique succincte, d'un plan du Précis, d'une liste des abréviations et sigles utilisés, ainsi que de deux tableaux présentant des informations pratiques ;
- dans ses dernières pages, d'une table alphabétique générale détaillée.

Deux couleurs ont été utilisées, alternativement, pour différencier les grandes divisions (livres) de chaque tome.

Les rubriques de classement sont ordonnées selon un plan adapté aux besoins des utilisateurs.

Le Précis à jour au 1^{er} janvier 2013 tient notamment compte des dispositions contenues dans :

- la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 ;
- la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 ;
- la loi n° 2012-1404 du 17 décembre 2012 de financement de la sécurité sociale pour 2013 ;
- la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013 ;
- la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ;
- et dans divers décrets, arrêtés et circulaires d'application.

Il se réfère à l'édition du code général des impôts et du livre des procédures fiscales publiée par la Direction générale des finances publiques ainsi qu'à la documentation administrative fiscale.

En ce qui concerne la documentation doctrinale de la DGFIP, il est à noter qu'une nouvelle application dénommée BOFiP-Impôts (Bulletin officiel des finances publiques-Impôts) a été mise à la disposition des agents de la DGFIP et du public le 12 septembre 2012. Accessible via le site impots.gouv.fr (rubrique documentation) ou directement à l'adresse suivante : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip>, cette application permet désormais d'accéder à l'ensemble des commentaires administratifs opposables des dispositions fiscales en vigueur. Elle en est le seul vecteur de diffusion. Par ses contenus consolidés, cette application se substitue ainsi aux anciennes sources doctrinales des bulletins officiels des impôts, de la documentation administrative de base, ou des rescrits de portée générale, lesquelles ont été rapportées par l'ultime instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 13 A-2-12.

Inscrit dans un plan de classement, chaque document doctrinal de BOFiP-Impôts dispose d'un identifiant juridique, mentionné en haut à gauche dudit document, qui permet de l'identifier dans une version donnée.

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

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

IR	BASE	20	30	20	20	20120912
Série	Division	Titre	Chapitre	Section	Sous-section	Date de publication
Impôt sur le revenu	Base d'imposition	2	3	2	2	9 décembre 2012

À compter de l'édition 2013, le Précis de fiscalité intègre les références de la doctrine administrative fiscale figurant sur les documents doctrinaux de l'application BOFiP-Impôts.

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

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

Cet ouvrage est également disponible en ligne, sur le site impots.gouv.fr (documentation – en savoir plus - accédez à la documentation fiscale), dans une version régulièrement actualisée.

Toute observation ou suggestion concernant cet ouvrage peut être adressée :

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

La direction générale des impôts (DGI) et la direction générale de la comptabilité publique (DGCP) sont désormais fusionnées au plan national en une direction unique : la direction générale des finances publiques (DGFIP).

Au plan local, cette fusion s'accompagne, au niveau de chaque département du territoire français, de la réunion des trésoreries paieries générales (TPG) et des directions des services fiscaux (DSF) en une seule structure : la direction régionale (DRFiP) ou la direction départementale des finances publiques (DDFiP).

Par ailleurs, dans le prolongement des services des impôts des professionnels, la fusion a mis en place des structures locales d'accueil des particuliers : les missions relatives à l'établissement et au recouvrement des impôts des particuliers peuvent être réunies au sein d'un même service, le service des impôts des particuliers (SIP), alors qu'elles étaient jusqu'alors exercées distinctement par le centre des impôts (CDI) pour l'assiette et par la trésorerie pour le recouvrement.

PLAN DE L'OUVRAGE

TOME 1

N^{os}

Informations pratiques.

Liste des abréviations et sigles.

Livre I. — Fiscalité directe des personnes.

Sommaire.	
Impôt sur le revenu. — Dispositions générales	1
Revenus fonciers	200
Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés	260
Bénéfices agricoles	300
Traitements, salaires, pensions et rentes viagères	400
Bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés	500
Revenus de capitaux mobiliers	600
Personnes non domiciliées en France	700
Taxes et participations assises sur les salaires	800
Dispositions communes	900
Plus-values de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisées par les particuliers	938

Livre II. — Fiscalité directe des entreprises.

Sommaire.	
Bénéfices industriels et commerciaux	1000
Impôt sur les sociétés	1400
Régime de la distribution	1550
Régimes d'intéressement	1740
Dispositions diverses applicables aux entreprises	1775

Livre III. — Taxes sur le chiffre d'affaires.

Sommaire.	
Généralités.	
Taxe sur la valeur ajoutée	2000
- Champ d'application	2001
- Base d'imposition	2250
- Fait générateur et exigibilité	2300
- Taux	2330
- Régime des déductions	2450
- Obligations des assujettis	2600
- Régime des petites entreprises	2690
- Agriculture	2740
- Régimes territoriaux spéciaux	2800
- Autres régimes spéciaux	2815
- Taxes spéciales sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées.....	2910

Table alphabétique.

TOME 2

N^{os}

Informations pratiques.

Liste des abréviations et sigles.

Livre IV. — Fiscalité immobilière et plus-values.

Sommaire.	
TVA immobilière	3000
Plus-values	3200
Profits de construction	3500
Profits réalisés par les marchands de biens et assimilés et par les intermédiaires	3600
Profits de lotissement	3613
Sociétés immobilières	3700
Taxes d'urbanisme	3800

Livre V. — Enregistrement. Timbre. Impôt de solidarité sur la fortune.

Sommaire.	
Dispositions générales	4000
Tarif des droits d'enregistrement	4100
Actes soumis à un droit fixe	4200
Mutations à titre onéreux d'immeubles	4250
Mutations à titre onéreux de meubles	4350
Mutations de jouissance	4400
Partages et opérations assimilées	4450
Mutations à titre gratuit	4500
Droits dus par les sociétés	4600
Droits de timbre	4700
Autres droits et taxes	4730
Impôt de solidarité sur la fortune	4820

Livre VI. — Impôts directs locaux.

Sommaire.	
Introduction	6000
Taxe d'habitation	6003
Contribution économique territoriale	6050
Taxes foncières :	
- Taxe foncière sur les propriétés bâties	6200
- Taxe foncière sur les propriétés non bâties	6300
Taxes annexes ou assimilées	6500
Dispositions particulières aux départements d'outre-mer	6600

Livre VII. — Réglementations communes.

Sommaire.	
Généralités	7000
Droit de contrôle et de reprise de l'Administration	7001
Infractions et sanctions fiscales et pénales	7250
Contentieux	7400
Réglementations diverses	7800

Livres VIII. — **Affaires foncières.**

Sommaire.

1^{re} partie. — **Cadastre.**

Historique et missions du cadastre 8001

Documentation cadastrale 8010

Travaux topographiques 8080

Évaluations foncières 8138

Conservation cadastrale 8190

2^e partie. — **Publicité foncière.**

Introduction 8300

Droit et conditions de la publicité foncière 8306

Constitution, mise à jour et exploitation de la documentation foncière 8375

Les perceptions 8423

Livres IX. — **Recouvrement.**

Sommaire.

Introduction 9000

Recouvrements des impôts dus par les particuliers et des droits d'enregistrement et de timbre 9125

Recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires et des autres impôts dus par les professionnels 9245

Poursuites et sûretés 9325

Table alphabétique.

INFORMATIONS PRATIQUES

DATES DE SOUSCRIPTION DES PRINCIPALES DÉCLARATIONS

Désignation des déclarations	Délai légal à/c de 2009	Délais de prolongation		
		En 2010	En 2011	En 2012
I. IMPÔT SUR LE REVENU.				
A. Déclaration d'ensemble des revenus.				
Souscription 2042 « papier » et annexes.	1 ^{er} mars	31 mai	30 mai	31 mai
Souscription 2042 par Internet :				
Zone A ou départements 1 à 19		10 juin	9 juin	7 juin
Zone B et Corse ou départements 20 à 49		17 juin	16 juin	14 juin
Zone C et DOM ou départements 50 à 974		24 juin	23 juin	21 juin
B. Bénéfices agricoles.				
1. <i>Régime du forfait.</i>				
Déclaration n° 2342 et annexe n° 2343.	31 mars	31 mars	31 mars	31 mars
3. <i>Régime simplifié d'imposition.</i>				
Déclaration n° 2139 et annexes n°s 2139 A et 2139 B (1).	Au + tard 2 ^e jour ouvré suivant le 1 ^{er} mai	4 mai	3 mai	3 mai
4. <i>Régime du bénéfice réel normal.</i>				
Déclaration n° 2143 et annexes n°s 2144 à 2152 bis (1).	Au + tard 2 ^e jour ouvré suivant le 1 ^{er} mai	4 mai	3 mai	3 mai
C. Bénéfices non commerciaux.				
1. <i>Régime de la déclaration contrôlée.</i>				
Déclaration n° 2035 et annexes n°s 2035 A et 2035 B.	Au + tard 2 ^e jour ouvré suivant le 1 ^{er} mai	4 mai	3 mai	3 mai
2. <i>Régime déclaratif spécial BNC.</i>				
Recettes indiquées sur la déclaration n° 2042.		Mêmes délais que la déclaration d'ensemble des revenus 2042		
D. Bénéfices industriels et commerciaux.				
1. <i>Régime simplifié d'imposition.</i>				
Déclaration n° 2031 et annexes n°s 2033 A à 2033 E.	Au + tard 2 ^e jour ouvré suivant le 1 ^{er} mai	4 mai	3 mai	3 mai
2. <i>Régime du bénéfice réel normal.</i>				
Déclaration de résultats n° 2031 et annexes n°s 2050 à 2059 E.	Au + tard 2 ^e jour ouvré suivant le 1 ^{er} mai	4 mai	3 mai	3 mai
3. <i>Déclaration des sociétés civiles de moyens n° 2036.</i>				
	Au + tard 2 ^e jour ouvré suivant le 1 ^{er} mai	4 mai	3 mai	3 mai
4. <i>Régime des micro-entreprises.</i>				
Chiffre d'affaires indiqué sur la déclaration n° 2042.		Mêmes délais que la déclaration d'ensemble des revenus 2042		

Désignation des déclarations	Délai légal à/c de 2009	Délais de prolongation		
		En 2010	En 2011	En 2012
<p>II. IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS.</p> <p>Régime simplifié d'imposition (déclaration n° 2065 et annexes n°s 2033 A à 2033 E) ou régime du bénéfice réel normal (déclaration n° 2065 et annexes n°s 2050 à 2059 E) ou collectivités sans but lucratif (déclaration n° 2070).</p> <p>Exercice clos en cours d'année à une date autre que le 31/12.</p> <p>Exercice clos le 31 décembre.</p> <p>Absence de clôture en cours d'année (Pour les entreprises créées depuis le 1^{er} janvier 1984, cf. toutefois CGI, art. 209-I, 2^{ème} alinéa).</p>	<p>Dans les 3 mois de la clôture de l'exercice</p> <p>Au + tard 2^e jour ouvré suivant le 1^{er} mai</p> <p>Au + tard 2^e jour ouvré suivant le 1^{er} mai</p>	<p>(3)</p> <p>-</p> <p>4 mai (1)</p> <p>4 mai</p>	<p>(3)</p> <p>-</p> <p>3 mai (1)</p> <p>3 mai</p> <p>3 mai</p>	<p></p> <p>3 mai (1)</p> <p>3 mai</p>
<p>III. TVA (régime simplifié).</p> <p>Déclaration de régularisation n° 3517 AGR CA 12 A.</p> <p>Déclaration de régularisation n° 3517 S CA 12/CA 12 E</p> <p>- entreprises soumises à l'IS et à l'IR (catégorie BIC) (2) ;</p> <p>- professions libérales.</p>	<p>5 mai</p> <p>Au + tard 2^e jour ouvré suivant le 1^{er} mai</p> <p>Au + tard 2^e jour ouvré suivant le 1^{er} mai</p>	<p>4 mai</p> <p>4 mai</p> <p>4 mai</p>	<p>3 mai</p> <p>3 mai</p> <p>3 mai</p>	<p>3 mai</p> <p>3 mai</p> <p>3 mai</p>
<p>IV. TAXES ASSISES SUR LES SALAIRES.</p> <p>Taxe d'apprentissage. Déclaration n° 2482.</p> <p>Participation des employeurs au financement de la formation professionnelle continue. Déclarations n°s 2483 et 2486.</p> <p>Participation des employeurs à l'effort de construction. Déclaration n° 2080.</p>	<p>31 mai</p> <p>Au + tard 2^e jour ouvré suivant le 1^{er} mai</p> <p>Au + tard 2^e jour ouvré suivant le 1^{er} mai</p>	<p>supprimée</p> <p>2483 : 4 mai 2486 : supprimée</p> <p>4 mai</p>	<p>supprimée</p> <p>2483 : 3 mai 2486 : supprimée</p> <p>3 mai</p>	<p>supprimée</p> <p>2483 : 3 mai 2486 : supprimée</p> <p>3 mai</p>
<p>V. IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE</p> <p>Déclaration n° 2725 ou 2725 SK.</p>	<p>15 juin (4)</p>	<p>-</p>	<p>30 septembre</p>	<p>15 juin</p>
<p>(1) Ce délai est également applicable aux entreprises ayant clos leur exercice en janvier. (2) À l'exception des entreprises qui ont opté pour le dépôt, dans les trois mois de la clôture, de la déclaration de régularisation. (3) Les entreprises qui transmettent leurs déclarations de résultats de façon dématérialisée via TDFC bénéficient d'un délai supplémentaire de 15 jours. (4) Pour les redevables domiciliés en France. Pour les autres redevables, cf. n° 4898.</p>				

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

Mesure	Référence au CGI	Référence au Précis de fiscalité	Année d'imposition des revenus		
			2010	2011	2012
			€	€	€
<p>I. Exonération de l'impôt sur le revenu.</p> <p>Limites d'exonération pour les contribuables disposant de faibles revenus :</p> <ul style="list-style-type: none"> - personnes âgées de moins de 65 ans ; - personnes âgées de plus de 65 ans ; <p>Limite d'exonération pour les contribuables dont le revenu n'excède pas le minimum garanti.</p> <p>Fraction exonérée du salaire des apprentis.</p>	<p>Art. 5-2° bis</p> <p>Art. 5-2°</p> <p>Art. 81 bis</p>	<p>N° 29</p> <p>N° 31</p> <p>N° 434</p>	<p>8 440</p> <p>9 220</p> <p>6 885</p> <p>16 125</p>	<p>8 440</p> <p>9 220</p> <p>6 989</p> <p>16 380</p>	<p>8 610</p> <p>9 410</p> <p>7 207</p> <p>16 944</p>
<p>II. Mesures afférentes aux revenus catégoriels et au revenu global.</p> <p>Déduction forfaitaire de 10 % sur les traitements et salaires :</p> <ul style="list-style-type: none"> - minimum général ; - minimum spécifique aux demandeurs d'emploi depuis plus d'un an ; - maximum. <p>Plafond de la déduction de 10 % sur les pensions :</p> <ul style="list-style-type: none"> - minimum ; - maximum. <p>Seuil de cession pour l'imposition des plus-values sur valeurs mobilières.</p> <p>Plafond de déduction des frais d'accueil des personnes âgées de plus de 75 ans.</p> <p>Abattement pour enfant marié rattaché et plafond de déduction des pensions alimentaires versées aux enfants majeurs.</p> <p>Abattement pour personnes âgées de plus de 65 ans ou invalides : Soit...</p> <p>Lorsque le revenu net global ne dépasse pas...</p> <p>Ou...</p> <p>Si le revenu net global est supérieur à la limite précédente, sans excéder...</p>	<p>Art. 63-3°</p> <p>Art. 158-5 a</p> <p>Art. 150-0A-I</p> <p>Art. 156-II-2 ter</p> <p>Art. 196 Bet art. 156-II-2°</p> <p>Art. 157 bis</p>	<p>N° 472</p> <p>N° 473</p> <p>N° 469</p> <p>N° 481</p> <p>"</p> <p>N° 941</p> <p>N° 74</p> <p>N° 85-3N° 72-4</p> <p>N° 85-2</p>	<p>421</p> <p>924</p> <p>14 157</p> <p>374</p> <p>3 660</p> <p>25 830</p> <p>3 359</p> <p>5 698</p> <p>2 312</p> <p>14 220</p> <p>1 156</p> <p>22 930</p>	<p>421</p> <p>924</p> <p>14 157</p> <p>374</p> <p>3 660</p> <p>dès le 1^{er} €</p> <p>3 359</p> <p>5 698</p> <p>2 312</p> <p>14 220</p> <p>1 156</p> <p>22 930</p>	<p>421</p> <p>924</p> <p>12 000</p> <p>374</p> <p>3 660</p> <p>dès le 1^{er} €</p> <p>3 359</p> <p>5 698</p> <p>2 312</p> <p>14 510</p> <p>1 156</p> <p>23 390</p>

Mesure	Référence au CGI	Référence au Précis de fiscalité	Année d'imposition des revenus		
			2010	2011	2012
<p>III. Mesures afférentes au calcul de l'impôt.</p> <p>Plafonnement du quotient familial :</p> <ul style="list-style-type: none"> - cas général ; - cas des contribuables célibataires, divorcés ou séparés pour la part supplémentaire accordée au titre de leur 1^{er} enfant à charge ; - cas des contribuables veufs, célibataires, divorcés ou séparés vivants seuls et ayant élevé un ou plusieurs enfants, pour la demi-part supplémentaire, lorsque le dernier enfant est (ou aurait été) âgé de plus de 25 ans. ⁽²⁾ - cas des contribuables veufs, célibataires, divorcés ou séparés vivants seuls, ayant un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte dont ils ont supporté la charge à titre exclusif ou principal pendant au moins 5 ans au cours desquels ils vivaient seuls. <p>Réduction d'impôt complémentaire accordée aux contribuables invalides ou anciens combattants.</p> <p>Avantage des contribuables veufs ayant des enfants à charge qui bénéficient d'une part supplémentaire de quotient familial en application de l'article 194-I du CGI lorsque la réduction de leur cotisation d'impôt est plafonnée.</p> <p>Plafond de la réduction d'impôt afférente aux dons aux organismes d'aide alimentaire ou d'aide au logement des personnes en difficulté.</p> <p>Plafond d'application de la décote.</p>	Art. 197-2	N° 96	2 336 (1) 4 040 (1)	2 336 (1) 4 040 (1)	2 000 (1) 4 040 (1)
<p>IV. Mesures afférentes au recouvrement de l'impôt.</p> <p>Seuil de recouvrement des cotisations.</p> <p>Seuil d'exigibilité des acomptes provisionnels</p>	Art. 1657-I bis Art. 1664-1	N° 32 N° 9125	61 342	61 342	61 342

(1) Montant divisé par deux pour les quarts de parts.

(2) Contribuables ne pouvant bénéficier du dispositif mis en place depuis l'imposition des revenus de l'année 2009.

LISTE DES ABRÉVIATIONS ET SIGLES

AGIRC	Association générale des institutions de retraite des cadres.
AMR	Avis de mise en recouvrement.
ANAH	Agence nationale de l'habitat.
Ann.	Annexe au Code général des Impôts.
ARRCO	Association des régimes de retraite complémentaires.
BA	Bénéfices agricoles.
BPSCE	Bons de souscription de parts de créateur d'entreprise.
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux.
BNC	Bénéfices non commerciaux.
BODACC	Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales.
BOFiP-I	Bulletin officiel des finances publiques — Impôts.
BOD	Bulletin Officiel des Douanes.
CAA	Cour administrative d'appel.
Cad.	Cadastre.
CAD	Contrat d'agriculture durable
CADA	Commission d'accès aux documents administratifs.
CANAM	Caisse nationale d'assurance maladie et maternité des travailleurs non salariés des professions non agricoles.
Cass com.	Cour de cassation — Chambre commerciale, financière et économique.
Cass crim.	Cour de cassation — Chambre criminelle.
C. civ.	Code civil.
C. com.	Code de commerce.
C. proc. civ.	Code de procédure civile.
CE	Conseil d'État.
CELT	Contrat d'épargne à long terme.
C expro.	Code de l'expropriation.
CET	Compte épargne-temps.
CET	Contribution économique territoriale.
CFE	Centre de formalités des entreprises.
CFE	Cotisation foncière des entreprises.
CGI	Code général des impôts.
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes.
Comofi	Code monétaire et financier.
CRDS	Contribution pour le remboursement de la dette sociale.
CSG	Contribution sociale généralisée.
CTE	Contrat territorial d'exploitation
CUMA	Coopérative d'utilisation de matériel agricole.
CVAE	Contribution sur la valeur ajoutée des entreprises
DGFIP	Direction générale des finances publiques.
DIN	Dégrèvement investissements nouveaux
Dist.	Régime de la distribution.
DO	Dégrèvement d'office.
DOM	Département d'outre-mer.
DUP	Déclaration d'utilité publique.
EARL	Exploitation agricole à responsabilité limitée.
EEE	Espace économique européen
EIRL	Entreprise individuelle à responsabilité limitée
Enr.	Enregistrement.
ESB	Encéphalopathie spongiforme bovine.
ESFP	Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.
EURL	Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée.

FCIMT	Fonds communs d'intervention sur les marchés à terme.
FCP	Fonds communs de placement.
FCPI	Fonds communs de placement dans l'innovation.
FCPR	Fonds communs de placements à risque.
FE	Fiscalité directe des entreprises.
FI	Fiscalité immobilière.
FIDJI	Fichier informatisé des données juridiques sur les immeubles.
FIP	Fonds d'investissement de proximité.
FNE	Fonds national de l'emploi.
FORMA	Fonds d'orientation et de régularisation des marchés agricoles.
FP	Fiscalité directe des personnes.
GAEC	Groupement agricole d'exploitation en commun.
GAF	Groupement agricole foncier.
GFA	Groupement foncier agricole.
GFR	Groupement foncier rural.
GIE	Groupement d'intérêt économique.
IDL	Impôts directs locaux.
IFA	Imposition forfaitaire annuelle.
IFER	Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux.
INSEE	Institut national de la statistique et des études économiques.
IR	Impôt sur le revenu.
IS	Impôt sur les sociétés.
JEI	Jeune Entreprise Innovante réalisant des projets de recherche et de développement.
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune.
JO	<i>Journal officiel.</i>
LASM	Livraison à soi-même.
LPF	Livre des procédures fiscales.
OPCVM	Organisme de placement collectif en valeurs mobilières.
PAC	Politique agricole commune.
PACS	Pacte civil de solidarité.
PBRD	Personne bénéficiant du régime dérogatoire.
PCI	Plan cadastral informatisé.
PEA	Plan d'épargne en actions.
PEP	Plan d'épargne populaire.
PERCO	Plan d'épargne retraite collectif.
PERP	Plan d'épargne retraite populaire.
PF	Publicité foncière.
PLA	Prêt locatif aidé.
PLS-PPLS	Prêt pour la location sociale.
PREFON	Caisse nationale de prévoyance de la fonction publique.
PTAC	Poids total autorisé en charge.
RA	Répertoire alphabétique de l'enregistrement.
RC	Réglementations communes.
RCM	Revenus de capitaux mobiliers.
RCS	Registre du commerce et des sociétés.
Rec.	Recouvrement.
Rém. art. 62	Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés.
RES	Rescrit.
RF	Revenus fonciers.
RSA	Revenu de solidarité active.
RSI	Régime simplifié d'imposition.
SAFER	Société d'aménagement foncier et d'établissement rural.
SAPO	Société anonyme à participation ouvrière.
SCA	Société civile agricole.
SCI	Société civile immobilière.
SCM	Société civile de moyens.
SCOP	Société coopérative ouvrière de production.
SCP	Société civile professionnelle.
SCPI	Société civile de placements immobiliers.

SCR	Société de capital-risque.
SCS	Société en commandite simple.
SEL	Société d'exercice libéral.
SELAFA	Société d'exercice libéral à forme anonyme.
SELARL	Société d'exercice libéral à responsabilité limitée.
SELCA	Société d'exercice libéral en commandite par actions.
SEM	Société d'économie mixte.
SFI	Société financière d'innovation.
SICA	Société d'intérêt collectif agricole.
SICAF	Société d'investissement à capital fixe.
SICAV	Société d'investissement à capital variable.
SICOMI	Société immobilière pour le commerce et l'industrie.
SII	Sociétés immobilières d'investissement.
SIIC	Sociétés immobilières d'investissements cotées.
SMIC	Salair minimum interprofessionnel de croissance.
SNC	Société en nom collectif
SOFERGIE	Société agréée pour le financement d'installations ou de matériels destinés à économiser l'énergie.
SOFICA	Société pour le financement de l'industrie cinématographique et audiovisuelle.
SSP	Sous seing privé.
TAAF	Terres australes et antarctiques françaises
TCA	Taxes sur le chiffre d'affaires.
TDFC	Transfert des données fiscales et comptables.
TGI	Tribunal de grande instance.
TLE	Taxe locale d'équipement.
TOM	Territoire d'outre-mer.
TP	Taxe professionnelle.
TPF	Taxe de publicité foncière.
TS	Traitements, salaires, pensions et rentes viagères.
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée.
UE	Union européenne
UGAP	Union des groupements d'achats publics.
UNEDIC	Union nationale interprofessionnelle pour l'emploi dans l'industrie et le commerce.
UNMRIFEN-FP	Union nationale des mutuelles retraite des instituteurs et des fonctionnaires de l'éducation nationale et de la fonction publique.
ZAC	Zone d'aménagement concerté.
ZAT	Zone d'aménagement du territoire.
ZFU	Zone franche urbaine.
ZIF	Zone d'intervention foncière.
ZPPAUP	Zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager.
ZRD	Zone de restructuration de la défense
ZRR	Zone de revitalisation rurale.
ZRU	Zone de redynamisation urbaine.
ZUP	Zone à urbaniser en priorité.
ZUS	Zone urbaine sensible.

LIVRE I

fiscalité directe des personnes

Impôt sur le revenu • Dispositions générales • Revenus fonciers • Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés • Bénéfices agricoles • Traitements, salaires, pensions et rentes viagères • Bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés • Revenus de capitaux mobiliers • Personnes non domiciliées en France • Taxes et participations • Dispositions communes. • Plus-values de cession à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux.

sommaire

N^{os}

PREMIÈRE PARTIE

IMPÔT SUR LE REVENU : DISPOSITIONS GÉNÉRALES

TITRE 1. — CHAMP D'APPLICATION.

A. Personnes imposables	2
I. Personnes ayant leur domicile fiscal en France	3
II. Incidences des conventions internationales.....	13
B. Imposition par foyer.	
I. Règle générale.....	15
II. Dérogations à la règle de l'imposition par foyer	18
III. Modifications de la situation personnelle des époux.....	25
IV. Modifications intervenant dans le cadre du pacte civil de solidarité.....	28-4
C. Personnes affranchies de l'impôt.	
I. Personnes de situation modeste.....	29
II. Autres personnes exonérées	33
D. Membres des sociétés de personnes et assimilées.	
I. Principe	35
II. Imposition des participations	43
III. Modalités de répartition du résultat entre les associés	44
IV. Nature des droits des membres des sociétés de personnes.....	45
V. Cession des droits sociaux, cessation d'activité d'un associé.....	47
VI. Changement de régime fiscal ou de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société de personnes	48-3

	N ^{os}
TITRE 2. — DÉTERMINATION DU REVENU NET GLOBAL IMPOSABLE.	
Chapitre premier. — GÉNÉRALITÉS	51
Chapitre 2. — CONSTITUTION DU REVENU BRUT GLOBAL.	
A. Détermination du revenu net catégoriel.	
I. Principe	52
II. Coefficient multiplicateur	52-1
III. Abattements accordés à certains revenus	53
B. Prise en compte des revenus nets catégoriels.	
I. Détermination du revenu global	54
II. Déficits	55
Chapitre 3. — DÉDUCTIONS À OPÉRER SUR LE REVENU BRUT GLOBAL.	
A. Déductibilité partielle de la CSG sur les revenus du patrimoine	58-1
B. Les charges du revenu global.	
I. Principes	59
II. Pensions alimentaires et contribution aux charges du mariage	69
III. Avantages en nature consentis à des personnes âgées de plus de 75 ans	74
IV. Arrérages de rentes	75
V. Intérêts de certains emprunts	76
VI. Charges afférentes aux immeubles historiques et assimilés	77
VII. Versements effectués en vue de la retraite mutualiste du combattant	78
VIII. Cotisations versées au titre de l'épargne retraite depuis le 1 ^{er} janvier 2004	80
IX. Cotisations versées par les exploitants agricoles au titre de l'épargne retraite complémentaire depuis le 1 ^{er} janvier 2004	81
C. Abattements accordés en vertu de situations particulières.	
I. Abattement accordé aux personnes âgées et aux invalides	82
II. Abattement pour enfants à charge ayant fondé un foyer distinct	82-1
TITRE 3. — LIQUIDATION DE L'IMPÔT SUR LE REVENU	86
Chapitre premier. — DÉTERMINATION DU NOMBRE DE PARTS	87
I. Personnes à charge	88
II. Date à retenir pour apprécier la situation et les charges de famille	92
III. Nombre de parts à prendre en considération	93
Chapitre 2. — CALCUL DE L'IMPÔT.	
A. Règles générales.	
I. Impôt brut	95
II. Corrections à apporter à l'impôt brut	96
B. Règles particulières.	
I. Départements d'outre-mer	98
II. Autres cas particuliers	98-1
Chapitre 3. — DÉPENSES ET INVESTISSEMENTS DONNANT LIEU À RÉDUCTIONS D'IMPÔT	99
A. Réductions d'impôt accordées au titre de certaines dépenses à caractère philanthropique ou social.	
I. Dons et subventions versés à des œuvres ou organismes d'intérêt général	100
II. Dépenses liées à la dépendance	100-14
III. Dépenses effectuées pour l'emploi d'un salarié à domicile	100-17
IV. Frais de scolarisation des enfants à charge	100-25
B. Réduction d'impôt accordée au titre des cotisations versées aux organisations syndicales ..	101

	N ^{os}
C. Réductions d'impôt accordées au titre des primes de « rente survie » et « d'épargne handicap »	102
D. Réduction d'impôt accordée aux adhérents de centres de gestion ou d'associations agréés.	103
E. Réduction d'impôt accordée au titre des investissements forestiers	104
F. Réduction d'impôt accordée au titre des investissements locatifs de tourisme	105
I. Investissements dans les résidences de tourisme	105-1
II. Travaux réalisés dans des logements touristiques	105-16
III. Investissements dans une résidence hôtelière à vocation sociale	105-25
F bis. Réduction d'impôt accordée au titre de l'investissement locatif (SCELLIER)	105-26
I. Champ d'application de la réduction d'impôt	105-27
II. Conditions d'application de la réduction d'impôt	105-30
III. Modalités d'application de la réduction d'impôt	105-31
IV. Avantages fiscaux complémentaires	105-38
V. Obligations des contribuables et des sociétés	105-40
VI. Remise en cause de la réduction d'impôt	105-41
VII. Extinction des dispositifs existants à compter du 1 ^{er} janvier 2010	105-42
VIII. Contrôle de l'Administration	105-45
F ter. Réduction d'impôt accordée aux acquéreurs de logements nus (DUFLOT)	105-46
I. Champ d'application	105-47
II. Conditions d'application	105-50
III. Modalités d'application	105-52
G. Réduction d'impôt accordée au titre des souscriptions en numéraire au capital de sociétés non cotées ou de parts de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) ou de parts de fonds d'investissements de proximité (FIP)	
I. Souscriptions en numéraire au capital de sociétés non cotées	106
II. Souscriptions de parts de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI)	106-9
III. Souscriptions de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP)	106-16
IV. Souscriptions de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP) majoritairement investis en Corse	106-23
V. Souscriptions de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP) par les contribuables domiciliés dans les DOM et les TOM	106-26
VI. Règles de non-cumul de réductions d'impôt pour souscriptions de parts de sociétés non cotées ou de parts de FCPI ou de FIP avec d'autres avantages fiscaux	106-27
VII. Respect des règles relatives aux aides de minimis	106-28
H. Réduction d'impôt accordée au titre des intérêts d'emprunts contractés pour acquérir, dans le cadre d'une opération de reprise, une fraction de capital d'une société non cotée	107
I. Réduction d'impôt accordée au titre de la prestation compensatoire en matière de divorce	108
J. Réductions d'impôt accordées au titre de certains investissements réalisés outre-mer	109
I. Réduction d'impôt prévue par l'article 199 <i>undecies</i> A du CGI	109-1
II. Réduction d'impôt prévue par l'article 199 <i>undecies</i> B du CGI	109-10
III. Réduction d'impôt prévue par l'article 199 <i>undecies</i> C du CGI	109-24
IV. Plafonnement des sommes des réductions d'impôt	110
V. Intervention des collectivités territoriales	110-2
K. Réduction d'impôt au titre des différés de paiement consentis à un jeune agriculteur s'installant	112
L. Réduction d'impôt accordée au titre de l'aide à la création ou la reprise d'entreprise	
I. Dispositions en vigueur pour l'imposition des revenus des années 2007 et 2008	113
II. Dispositions en vigueur pour l'imposition des revenus des années 2009 et suivantes	113-1
M. Réduction d'impôt sur les cotisations versées aux associations syndicales autorisées	113-4
I. Champ d'application	
II. Modalités d'application	
N. Réduction d'impôt accordée aux souscriptions au capital des SOFICA	113-5
O. Réduction d'impôt accordée aux dépenses supportées au titre de travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers	113-6
P. Réduction d'impôt accordée pour les dépenses de restauration réalisées dans un secteur sauvegardé et les zones de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager	113-7

	N ^{os}
Q. Réduction d'impôt accordée pour les souscriptions en numéraire au capital des sociétés ayant pour activité le financement de la pêche artisanale	113-8
R. Réduction d'impôt accordée pour les sommes versées sur un compte épargne codéveloppement	113-9
I. Champ d'application	
II. Modalités d'application	
III. Conséquences du retrait des sommes du compte	
IV. Remise en cause	
V. Abrogation du dispositif	
S. Réduction d'impôt accordée aux acquéreurs de logements destinés à la location meublée exercée à titre non professionnel	113-10
I. Champ d'application	
II. Conditions d'application	
III. Modalités d'application	
IV. Conséquences sur le régime fiscal du bailleur	
V. Remise en cause de la réduction d'impôt	
VI. Entrée en vigueur de la réduction d'impôt	
VII. Obligations déclaratives des contribuables	
T. Réduction d'impôt accordée pour les espaces effectuées sur des espaces naturels en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel	113-11
I. Champ d'application de la réduction d'impôt	
II. Modalités d'application de la réduction d'impôt	
III. Articulation avec d'autres dispositifs	
IV. Justification des dépenses et sanctions applicables	
Chapitre 4. — IMPUTATIONS DES RETENUES À LA SOURCE ET DES CRÉDITS D'IMPÔT	
A. Retenues à la source	114
B. Crédits d'impôt représentatif de la retenue à la source visée aux articles 187 et 197 <i>ter</i> du CGI.	114-1
C. Crédit pour dépenses de recherche	114-2
I. Pour les dépenses de recherche exposées jusqu'au 31 décembre 2009	
II. Pour les dépenses de recherche exposées à compter du 1 ^{er} janvier 2010	
D. Crédit pour dépenses d'adhésion à un groupement de prévention agréé	114-3
E. Crédit d'impôt pour investissements réalisés par des moyennes et petites entreprises et exploitées en Corse	114-4
F. Crédit d'impôt famille	114-5
G. Crédit d'impôt apprentissage	114-6
H. Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale	114-7
I. Crédit d'impôt en faveur de la première accession à la propriété	114-8
J. Crédit d'impôt pour encourager les agriculteurs biologiques ayant achevé leur conversion à maintenir cette activité	114-9
K. Crédit d'impôt pour formation du chef d'entreprise	114-10
L. Crédit d'impôt en faveur des métiers d'art	114-11
M. Crédit d'impôt en faveur des débiteurs de tabac	114-12
N. Crédit d'impôt en faveur des primes d'intéressement	114-13
O. Crédit d'impôt au titre des avances remboursables sans intérêt pour financer des travaux d'amélioration de la performance énergétique globale des logements	114-14
O <i>bis</i> . Crédit d'impôt en faveur des prêts ne portant pas intérêt	114-15
P. Crédit d'impôt au titre des cotisations versées aux organismes syndicales	114-16
I. Contribuables concernés	
II. Organisations syndicales concernées	
III. Montant de la réduction d'impôt	
IV. Obligations déclaratives	
Q. Crédit d'impôt pour le financement de l'amélioration de la compétitivité des entreprises	114-17
R. Crédit d'impôt pour primes d'assurance contre les impayés de loyers	114-20

	N ^{os}
S. Crédit d'impôt pour dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur des économies d'énergie et du développement durable	
I. Champ d'application.....	115
II. Modalités d'application.....	115-3
III. Justifications des dépenses et sanctions.....	115-9
IV. Non-cumul avec d'autres dispositifs fiscaux.....	115-11
T. Crédit d'impôt en faveur de l'aide aux personnes pour certaines dépenses d'équipement de l'habitation principale	115-18
U. Crédit d'impôt en faveur des contribuables exposant des dépenses de garde d'enfants	116
V. Crédit d'impôt pour assurer le remplacement pour congés de l'exploitant agricole	118
W. Crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt de prêts contractés par des étudiants en vue de financer leurs études supérieures	120
X. Crédit d'impôt relatif aux intérêts d'emprunt pour l'acquisition de l'habitation principale	120-6
Y. Crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs	121
Chapitre 5. — PRIME POUR L'EMPLOI.....	123
Chapitre 6. — PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX	
A. Contribution sociale généralisée (CSG)	124
B. Contributions pour le remboursement de la dette sociale (CRDS)	125
C. Prélèvement social	126
D. Contributions additionnelles au prélèvement social	127
E. Prélèvements sociaux et collectivités d'outre-mer	127-4
I. Saint-Martin et Saint-Barthélemy	
II. Saint-Pierre-et-Miquelon	
F. Prélèvements de solidarité	127-5
I. Pélèvement de solidarité sur les revenus du patrimoine	
I. Pélèvement de solidarité sur les produits de placement	
G. Contributions diverses	127-6
I. Contribution salariale sur les attributions d'options de souscription ou d'achat d'actions et sur les attributions gratuites.....	127-7
II. Contribution sociale libératoire assise sur les distributions et gains nets.....	127-8
Chapitre 7. — PLAFONNEMENT DE CERTAINS AVANTAGES FISCAUX AU TITRE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU	
A. Champ d'application	
I. Personnes concernées.....	128
II. Avantages fiscaux retenus.....	128-1
III. Autres spécificités retenues pour le calcul du plafonnement global.....	128-2
B. Modalités d'application	
I. Fait générateur du plafonnement global.....	128-3
II. Base retenue pour l'application du plafonnement global.....	128-4
III. Limites retenues pour la détermination du plafond global.....	128-5
IV. Calcul du plafonnement global.....	128-6
C. Obligations déclaratives	128-7
D. Incidence en matière de procédure de contrôle ou de procédure contentieuse	128-8
E. Entrée en vigueur	
I. Pour les dépenses payées ou investissements réalisés en 2010.....	128-9
II. Pour les dépenses payées ou investissements réalisés en 2011.....	128-10
III. Pour les dépenses payées ou investissements réalisés en 2012.....	128-11
IV. Pour les dépenses payées ou investissements réalisés en 2013.....	128-12
TITRE 4. — ÉTABLISSEMENT DE L'IMPÔT.	
A. Lieu d'imposition	131
B. Déclarations	133

	N ^{os}
I. Personnes tenues de souscrire la déclaration d'ensemble des revenus	135
II. Personnes exerçant la mission de tiers de confiance	136
III. Éléments à déclarer	137
IV. Imprimés de déclaration. Service destinataire. Traitement.....	138
V. Délais de déclaration	141
C. Contrôle de la déclaration d'ensemble. Procédure de rectification. Taxation d'office. Pénalités	
I. Contrôle de la déclaration d'ensemble.....	147
II. Procédure de rectification.....	148
III. Taxation d'office.....	149
IV. Pénalités.....	150

TITRE 5. — CAS PARTICULIERS.

Chapitre premier. — MODALITÉS D'IMPOSITION PARTICULIÈRES DÉCOULANT DE LA SITUATION PERSONNELLE DU CONTRIBUABLE.	
A. Cession. Cessation. Décès	151
I. Cession, cessation, décès de l'exploitant de certaines entreprises	152
II. Décès du contribuable	155
B. Salariés envoyés à l'étranger par un employeur établi en France.	159
C. Fonctionnaires et agents de l'État en service à l'étranger	163
D. Acquisition d'un domicile en France ou transfert de domicile hors de France	164
I. Année de l'acquisition d'un domicile en France	165
II. Année du transfert de domicile hors de France	166
III. Contribuable transférant son domicile dans la principauté de Monaco.....	167
E. Contribuables prêtant leur concours à des personnes domiciliées ou établies hors de France	168
Chapitre 2. — IMPOSITION DES REVENUS EXCEPTIONNELS ET DES REVENUS DIFFÉRÉS : LE SYSTÈME DE QUOTIENT	169
A. Revenus exceptionnels.	
I. Éléments de définition.....	170
II. Modalités de calcul du coefficient diviseur/multiplicateur	170-1
B. Revenus différés.	
I. Éléments de définition.....	171
II. Modalités de calcul du coefficient diviseur/multiplicateur	171-1
III. Cas particulier	171-2
C. Modalités d'application du système du quotient	
I. Détermination du revenu catégoriel net.....	172
II. Détermination du revenu global net imposable	172-1
III. Détermination du calcul de l'impôt	172-2
D. Obligations déclaratives et entrée en vigueur	172-3
Chapitre 3. — ÉTALEMENT SUR LES ANNÉES À VENIR DES INDEMNITÉS DE DÉPART À LA RETRAITE ET DU MONTANT DES DROITS INSCRITS À UN COMPTE ÉPARGNE TEMPS (CET)	173
A. Champ d'application	174
B. Conditions et modalités de l'étalement sur les années à venir	175
Chapitre 4. — ÉTALEMENT SUR LES ANNÉES À VENIR DU CAPITAL PROVENANT D'UN PERP AFFECTÉ À L'ACQUISITION DE LA RÉSIDENCE PRINCIPALE.....	175-1
Chapitre 5. — TAXATION FORFAITAIRE DES PRESTATIONS DE RETRAITE VERSÉES SOUS FORME DE CAPITAL	176
Chapitre 6. — PLUS-VALUES DE CESSIION LATENTES SUR DROITS SOCIAUX, VALEURS, TITRES OU DROITS DES CONTRIBUABLES TRANSFÉRANT LEUR DOMICILE À L'ÉTRANGER.....	177
A. Champ d'application	177-1
I. Plus-values latentes constatées	

	N ^{os}
II. Valeur des créances	
B. Calcul de la plus-value	177-2
I. Pour les droits sociaux, valeurs, titres ou droits	
II. Pour les droits sociaux, valeurs, titres ou droits reçus lors d'une opération d'échange	
III. Pour les créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix	
IV. Calcul de la plus-value latente	
C. Application d'un abattement sur l'assiette de la plus-value	177-3
D. Modalités d'imposition	177-4
I. Taux d'imposition jusqu'au 31 décembre 2012	
II. Barème progressif de l'impôt sur le revenu à compter du 1 ^{er} janvier 2013	
III. Dérogation au barème progressif, sous conditions, à compter du 1 ^{er} janvier 2013	
E. Sort des moins-values	177-5
F. Les plus-values en report d'imposition	177-6
G. Le sursis de paiement d'office	177-7
H. Le sursis de paiement sur option expresse du contribuable	177-8
I. Obligations d'une option du contribuable	
II. Déclaration des plus-values et créances constatées et imposables	
I. Transfert du domicile pour raisons professionnelles justifié : pas de garantie	
IV. Non-justification du caractère professionnel du transfert du domicile : garantie obligatoire	
I. Conséquences du sursis de paiement	177-9
J. Expirations du sursis de paiement d'office et du sursis de paiement sur option expresse du contribuable	177-10
K. Dégrèvement d'office ou restitution d'office de l'impôt	177-11
L. Obligations déclaratives	177-12
M. Contrôle de l'administration	177-13
N. Mesure transitoire pour constitution de garantie au titre de l'année 2012	177-14
Chapitre 7. — TAXATION FORFAITAIRE EN FONCTION DE CERTAINS ÉLÉMENTS DU TRAIN DE VIE DU CONTRIBUABLE.....	180
A. Déclaration des éléments du train de vie	181
B. Champ d'application des dispositions de l'article 168 du CGI.	
I. Contribuables concernés.....	182
II. Conditions d'application.....	183
C. Base d'imposition forfaitaire.	
I. Barème.....	184
II. Précisions sur certains éléments du barème.....	185
III. Application d'une majoration.....	186
D. Procédure	187
E. Pénalités	188
Chapitre 8. — TAXATION FORFAITAIRE EN FONCTION DE CERTAINS ÉLÉMENTS DU TRAIN DE VIE LIÉS À DES ACTIVITÉS OCCULTES OU ILLÉGALES DU CONTRIBUABLE.....	190
Chapitre 9. — TAXATION FORFAITAIRE DES PRIMES VERSÉES POUR LES JEUX OLYMPIQUES ET PARALYMPIQUES D'HIVER DE L'AN 2010 À VANCOUVER.....	191

DEUXIÈME PARTIE REVENUS FONCIERS

TITRE 1. — CHAMP D'APPLICATION.

Chapitre premier. — DÉFINITION DES REVENUS FONCIERS.	
A. Revenus imposables	200
B. Exonérations	202
C. Limites avec les autres catégories de revenus.	

	N ^{os}
I. Limites avec les bénéficiaires industriels et commerciaux.....	204
II. Limites avec les bénéficiaires non commerciaux.....	204-1
III. Limites avec les bénéficiaires agricoles.....	204-2
Chapitre 2. — PERSONNES IMPOSABLES	
I. Les personnes physiques.....	204-3
II. Les sociétés.....	204-4
TITRE 2. — DÉTERMINATION DU REVENU NET IMPOSABLE.....	205
Chapitre premier. — IMMEUBLES URBAINS DONNÉS EN LOCATION.	
A. Revenu brut	206
I. Recettes brutes.....	207
II. Valeur locative des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance.....	210
III. Dépenses incombant normalement au propriétaire et mises par convention à la charge des locataires.....	212
IV. Subventions et indemnités.....	213
V. Recettes accessoires.....	213-3
B. Charges	214
I. Frais d'administration et de gestion.....	216
II. Primes d'assurance.....	217
III. Dépenses de réparation et d'entretien.....	218
IV. Dépenses locatives supportées par le propriétaire et non remboursées.....	218-2
V. Dépenses exceptionnelles supportées par le propriétaire.....	218-3
VI. Provisions pour charges de copropriété.....	218-4
VII. Dépenses d'amélioration.....	219
VIII. Dépenses de construction, reconstruction ou d'agrandissement.....	219-3
IX. Amortissement des logements neufs ou assimilés donnés en location (amortissement dit « Périssol »).....	221
X. Amortissement des logements neufs du secteur locatif intermédiaire (amortissement dit « Besson-neuf »).....	222
XI. Amortissement des logements neufs ou assimilés ou anciens réhabilités donnés en location (amortissement dit « Robien »).....	222-1
XII. Intérêts des emprunts.....	222-25
XIII. Impôts.....	223
XIV. Dépenses supportées par un fonds de placement immobilier (FPI).....	223-1
XV. Déduction spécifique pour mobilité professionnelle du bailleur.....	223-2
XVI. Déduction spécifique pour les logements qui ne donnent pas lieu aux régimes prévus aux f, g et h de l'article 31-I-1° du CGI (dispositifs « Besson-ancien » et « Lienemann »).....	223-5
XVII. Déduction spécifique pour les logements situés en zone de revitalisation rurale (dispositif « Robien-ZRR ») ou bénéficiant de la réduction d'impôt visée à l'article 199 septuies du CGI.....	223-6
XVIII. Déduction spécifique pour les logements faisant l'objet de l'amortissement du dispositif « Robien-recentré » (dispositif « Borloo-neuf »).....	223-7
XIX. Déduction spécifique pour les logements faisant l'objet de l'amortissement du dispositif « Robien-SCPI recentré » (dispositif « Borloo-SCPI »).....	223-8
XX. Déduction spécifique pour les logements donnés en location dans le cadre d'une convention (dispositif « Borloo-ancien »).....	223-9
XXI. Déduction spécifique pour mise en location de logements vacants.....	223-10
Chapitre 2. — PROPRIÉTÉS RURALES DONNÉES EN LOCATION.....	224
A. Revenu brut	224-2
B. Charges	225
I. Déductions non applicables aux propriétés rurales.....	226
II. Déductions applicables uniquement aux propriétés rurales.....	227
Chapitre 3. — CAS PARTICULIERS.	
A. Propriétés rurales dont le propriétaire se réserve la jouissance.	
I. Conditions d'imposition.....	233

	N ^{os}
II. Exonération en faveur du droit de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance.	233-1
III. Détermination du revenu imposable	234
B. Monuments historiques.	235
I. L'immeuble ne procure aucune recette	236
II. L'immeuble procure des recettes	237
C. Bail à construction.	239
I. Loyers payés en espèces	239-2
II. Loyers payés, en tout ou partie, par la remise d'immeubles ou de titres donnant vocation à la propriété ou à la jouissance de ces immeubles	239-3
III. Constructions revenant sans indemnité au bailleur à l'expiration du bail.....	239-4
D. Bail à réhabilitation.	
I. Régime juridique du bail à réhabilitation	240
II. Régime fiscal du loyer et des prestations de toute nature qui constituent le prix du bail	240-1
Chapitre 4. — RÉGIME D'IMPOSITION SIMPLIFIÉ APPLICABLE AUX CONTRIBUABLES TITULAIRES DE REVENUS FONCIERS DE FAIBLE MONTANT (régime dit « micro-foncier »).....	241
A. Champ d'application du régime micro-foncier.	241-1
I. Limite d'application	241-2
II. Exclusions de plein droit	241-3
B. Modalités d'application du régime micro-foncier.	
I. Application de plein droit	241-5
II. Option pour le régime réel d'imposition des revenus fonciers	241-6
TITRE 3. — MODALITÉS D'IMPOSITION.	
A. Prise en compte des revenus fonciers dans le revenu global.	
I. Détermination du revenu foncier net.....	243
II. Imputation des déficits.....	245
B. Obligations incombant aux propriétaires fonciers.	
I. Obligations générales.....	253
II. Obligations particulières des contribuables qui optent pour la déduction au titre de l'amortissement dit « Périssol »	254
III. Obligations particulières des contribuables qui optent pour la déduction au titre de l'amortissement des logements neufs du secteur locatif intermédiaire dit « Besson-neuf » ..	255
IV. Obligations particulières des contribuables qui investissent dans le logement locatif ancien intermédiaire (dispositif « Besson-ancien »)	256
V. Obligations particulières des contribuables, des associés et des SCPI qui donnent en location des logements neufs ou assimilés ou anciens réhabilités (dispositif « Robien »)	256-1
VI. Obligations particulières des contribuables, des associés et des SCPI qui bénéficient des dispositions de l'article 31-I-1 ^o -I du CGI (dispositif « Borloo-SCPI »).....	256-3
VII. Obligations particulières des contribuables qui réalisent des dépenses inhérentes au maintien du patrimoine naturel	257
VIII. Obligations particulières des contribuables propriétaires des immeubles historiques et assimilés	257-1
C. Contrôles des déclarations de revenus fonciers	258
D. Remise en cause des déductions pratiquées au titre de l'amortissement prévues à l'article 31-I-1^o f et g du CGI (dispositifs « Périssol » et « Besson-neuf »).	259
E. Remise en cause des déductions pratiquées au titre de l'amortissement prévues à l'article 31-I-1^o h du CGI (dispositif « Robien-logement »)	259-1
F. Remise en cause des déductions pratiquées au titre de l'amortissement prévues à l'article 31 bis du CGI (dispositif « Robien-SCPI »)	259-2

TROISIÈME PARTIE

RÉMUNÉRATIONS ALLOUÉES AUX GÉRANTS ET AUX ASSOCIÉS DE CERTAINES SOCIÉTÉS

Chapitre premier. — CHAMP D'APPLICATION DE L'ARTICLE 62 DU CGI	260
A. Personnes concernées	261
I. Appréciation de la qualité d'associé	263-1

	N ^{os}
II. Appréciation de la qualité de gérant	263-2
B. Rémunérations imposables	
I. Forme des rémunérations	264
II. Déduction des rémunérations pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés	265
Chapitre 2. — DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE ET ÉTABLISSEMENT DE L'IMPOSITION	266
A. Détermination du revenu net imposable	267
I. Montant brut des rémunérations	268
II. Déductions à opérer	269
B. Obligations des contribuables	271
ANNEXE Régimes d'imposition applicables aux rémunérations des associés et dirigeants de sociétés.	272

QUATRIÈME PARTIE
BÉNÉFICES AGRICOLES

TITRE 1. — CHAMP D'APPLICATION DE LA CATÉGORIE	300
Chapitre premier. — REVENUS IMPOSABLES	301
A. Produits de l'exploitation agricole	302
B. Revenus de la propriété	303
I. Rente du sol	303-1
II. Revenus accessoires	303-2
C. Limites avec les autres catégories de revenus	304
I. Limites avec les bénéfices industriels et commerciaux	305
II. Limites avec les revenus fonciers	306
III. Limites avec les bénéfices non commerciaux	307
Chapitre 2. — PERSONNES IMPOSABLES	308
A. Exploitants individuels	309
B. Membres de sociétés et groupements agricoles n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés	310
I. Régime des droits ou parts détenus par les associés	310-1
II. Transmission ou rachat des droits des associés	310-2
III. Cas particulier des sociétés civiles	311
TITRE 2. — RÉGIMES D'IMPOSITION	314
Chapitre premier. — CHAMP D'APPLICATION DES DIFFÉRENTS RÉGIMES D'IMPOSITION	315
A. Recettes à prendre en considération.	
I. Recettes limites des divers régimes d'imposition	316
II. Détermination des recettes à retenir pour l'appréciation du régime d'imposition applicable	317
III. Appréciation des limites en fonction des caractéristiques de l'exploitation	319
IV. Franchissement des limites	320
B. Exploitants exclus du forfait	321
C. Options.	
I. Possibilités optionnelles	323
II. Caractéristiques de l'option	325
III. Délais d'option	326
IV. Validité. Reconduction. Renonciation	327
Tableau récapitulatif	328
Chapitre 2. — OBLIGATIONS DES EXPLOITANTS.	
A. Régime du bénéfice forfaitaire agricole	329
B. Régime du bénéfice réel normal.	
I. Obligations comptables	332
II. Obligations fiscales	333

	N ^{os}
C. Régime simplifié d'imposition.	
I. Obligations comptables.....	334
II. Obligations fiscales.....	335
TITRE 3. — DÉTERMINATION DE LA BASE IMPOSABLE.	
Chapitre premier. — RÉGIME DU BÉNÉFICE FORFAITAIRE AGRICOLE.....	336
A. Détermination des éléments de calcul des bénéfices forfaitaires.	
I. Éléments à retenir	337
II. Procédure de fixation des éléments de calcul des bénéfices forfaitaires	338
B. Détermination des bases d'imposition individuelles	339
I. Classement des exploitations de polyculture	340
II. Détermination du bénéfice forfaitaire agricole individuel	341
C. Calamités agricoles	342
I. Pertes de récoltes.....	342-1
II. Pertes de bétail.....	342-2
III. Présentation et instruction des demandes en réduction pour pertes de récoltes ou de bétail....	342-3
Chapitre 2. — RÉGIME DU BÉNÉFICE RÉEL NORMAL.	
A. Dispositions générales	345
I. Bénéfice imposable	346
II. Dispositions concernant les immobilisations.....	348
B. Détermination du produit brut.	
I. Produits de l'exploitation.....	353
II. Stocks	354
III. Plus-values (et moins-values) de cession d'éléments d'actif	355
IV. Gains divers	356
C. Frais et charges	363
I. Amortissements	364
II. Provisions.....	365
III. Dépenses relatives aux immeubles.....	366
IV. Salaires.....	367
V. Cotisations au titre des contrats d'assurance de groupe	368
VI. Cotisations sociales des pluriactifs.....	368-7
VII. Rachats de cotisations au régime d'assurance-vieillesse.....	368-8
VIII. À-valoir sur le montant des cotisations exigibles l'année suivante.....	368-9
XI. Frais financiers.....	369
Chapitre 3. — RÉGIME SIMPLIFIÉ D'IMPOSITION.....	370
A. Détermination du produit brut	371
I. Évaluation des stocks	372
II. Autoconsommation	372-11
B. Frais et charges	373
TITRE 4. — LIQUIDATION ET MODALITÉS D'IMPOSITION.	
A. Abattement de 50 % sur le bénéfice des jeunes agriculteurs	375
I. Exploitants concernés.....	375-1
II. Période d'application	375-3
III. Unicité de l'avantage fiscal	375-7
IV. Modalités d'application.....	375-8
B. Déduction pour investissement	376
I. Champ d'application.....	376-1
II. Modalités.....	376-2
C. Déduction pour aléas	377
I. Conditions d'application	377-1

	N ^{os}
II. Modalités d'application.....	377-2
III. Utilisation de l'épargne correspondant à la déduction.....	377-5
IV. Réintégration de la déduction correspondant à l'épargne.....	377-7
D. Mesures destinées à écrêter les revenus exceptionnels	
I. Système du quotient.....	378
II. Système de la moyenne triennale.....	379
E. Adhésion à un centre de gestion agréé.....	381
F. Imputation des déficits.....	382
G. Crédit d'impôt recherche.....	383
H. Crédit d'impôt pour investissements réalisés par des petites et moyennes entreprises agricoles et exploités en Corse.....	383-1
I. Crédit d'impôt famille.....	383-2
J. Crédit d'impôt pour encourager les agriculteurs biologiques ayant achevé leur conversion à maintenir cette activité.....	383-3
K. Crédit d'impôt pour assurer le remplacement pour congés de l'exploitant agricole.....	383-4
L. Exonération d'impôt sur le revenu en faveur des impatriés.....	383-5
TITRE 5. — CHANGEMENT DE RÉGIME D'IMPOSITION.	
A. Passage du régime du forfait à un régime de bénéfice réel normal ou simplifié.	
I. Recettes et dépenses se rapportant à des opérations réalisées sous le régime du forfait.....	384
II. Évaluation des immobilisations.....	384-1
III. Évaluation du stock initial du premier exercice.....	384-3
IV. Obligations des contribuables.....	384-4
B. Passage d'un régime de bénéfice réel au régime du forfait.....	386
C. Passage du régime simplifié au régime du bénéfice réel normal ou inversement.....	387
TITRE 6. — RÉGIMES PARTICULIERS.	
A. Exploitations forestières (bois, oseraies, aulnaies et saussaies).....	394
B. Cession de terres à usage forestier ou de peuplements forestiers.....	394-4
C. Groupements forestiers et groupements fonciers ruraux.	
I. Groupements forestiers.....	395
II. Groupements fonciers ruraux.....	396
D. Obtenteurs de nouvelles variétés végétales.....	397
E. Régime particulier applicable dans les départements d'outre-mer.....	398
F. Régime particulier applicable dans la zone franche de Corse.....	399

CINQUIÈME PARTIE

TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES

TITRE 1. — CHAMP D'APPLICATION.

Chapitre premier. — TRAITEMENTS ET SALAIRES.....	400
A. Définition des revenus imposables.....	401
I. Rémunérations versées aux personnes placées dans un état de subordination.....	402
II. Rémunérations des titulaires d'un statut particulier.....	405
III. Traitements publics et privés.....	409
IV. Revenus considérés comme des salaires ou déterminés comme en matière de traitements et salaires.....	412
B. Forme des rémunérations imposables.	
I. Rémunération principale.....	418
II. Rémunérations accessoires.....	421
III. Rémunérations en nature.....	422
IV. Sommes perçues à l'occasion de la rupture du contrat de travail.....	423

	N ^{os}
V. Sommes perçues à l'occasion de la cessation des fonctions de mandataire social ou de dirigeant.....	425
C. Revenus exonérés.	
I. Exonération des allocations pour frais d'emploi.....	426
II. Exonérations de caractère social.....	430
III. Exonérations ayant un caractère de reconnaissance nationale.....	433
IV. Exonérations diverses.....	434
V. Modalités particulières d'imposition.....	435
VI. Précisions.....	435-2
VII. Exonération des heures supplémentaires.....	435-3
VIII. Précisions sur l'exonération des heures supplémentaires effectuées par les travailleurs frontaliers.....	435-8
Chapitre 2. — PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES.....	436
A. Pensions	437
I. Pensions de vieillesse et de retraite.....	438
II. Pensions d'invalidité.....	440
III. Pensions alimentaires et assimilées.....	443
IV. Autres revenus à forme de pensions.....	445
B. Rentes viagères	446
TITRE 2. — DÉTERMINATION DU REVENU NET	455
Chapitre premier. — TRAITEMENTS ET SALAIRES.	
A. Revenu brut.	
I. Principes.....	456
II. Évaluation des avantages en nature.....	459
B. Charges	462
I. Cotisations au titre de la prévoyance et de la retraite versées depuis le 1 ^{er} janvier 2004 et autres contributions déductibles.....	462-1
II. Intérêts d'emprunts.....	466
III. Frais inhérents à la fonction ou à l'emploi.....	468
Chapitre 2. — PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES.....	479
TITRE 3. — DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE.	
Chapitre premier. — PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES CONSTITUÉES À TITRE GRATUIT.....	480
I. Abattement de 10 % sur le montant des pensions ou retraites.....	481
II. Mensualisation du paiement des pensions.....	484
Chapitre 2. — RENTES VIAGÈRES CONSTITUÉES À TITRE ONÉREUX.....	485
I. Rentes concernées.....	486
II. Modalités d'imposition.....	488
ANNEXES Évaluations forfaitaires des avantages en nature et renseignements divers (Années 2010, 2011 et 2012).	495
Allocations forfaitaires pour frais d'emploi (années 2010, 2011 et 2012).....	497
Frais de voiture automobile.....	498
Frais de vélomoteur, scooter, moto.....	499

SIXIÈME PARTIE

BÉNÉFICIAIRES DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES ET REVENUS ASSIMILÉS**TITRE 1. — CHAMP D'APPLICATION.**

Chapitre premier. — ACTIVITÉS ET REVENUS IMPOSABLES.

A. Revenus imposables.

I. Les bénéficiaires des professions libérales.....	500-1
II. Les revenus des charges et offices.....	501

	N ^{os}
III. Les profits provenant de toutes occupations, exploitations lucratives et autres sources ne se rattachant pas à une autre catégorie de revenus.....	502
B. Exonérations	
I. Exonérations de certaines plus-values.....	508
II. Exonérations de certains bénéficiaires.....	508-1
III. Exonérations de certaines rémunérations.....	508-6
IV. Exonérations de certains suppléments de rétrocession d'honoraires.....	508-8
V. Exonération partielle de certains revenus perçus par les « impatriés ».....	508-13
C. Limites avec les autres catégories de revenus.	
I. Limites avec les traitements et salaires.....	509
II. Limites avec les bénéficiaires industriels et commerciaux.....	509-1
III. Limites avec les revenus fonciers.....	509-2
IV. Limites avec les bénéficiaires agricoles.....	509-3
Chapitre 2. — PERSONNES IMPOSABLES.....	510
TITRE 2. — DÉTERMINATION DU REVENU NET.	
Chapitre premier. — GÉNÉRALITÉS.	
A. Bénéfice imposable.	
I. Détermination du bénéfice imposable.....	512
II. Période d'imposition.....	512-1
III. Prise en compte du résultat dans le revenu global.....	512-2
B. Patrimoine professionnel.....	512-3
I. Exploitants individuels.....	512-4
II. Membres des sociétés de personnes.....	512-6
Chapitre 2. — RECETTES.....	513
Chapitre 3. — DÉPENSES.....	517
I. Les achats.....	518
II. Les frais généraux.....	519
III. Les frais d'établissement.....	527
IV. Les amortissements.....	528
Chapitre 4. — PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES.	
A. Dispositions générales.	
I. Principe.....	530
II. Précisions.....	531
B. Dispositions particulières.....	533
Chapitre 5. — OPÉRATIONS DE CRÉDIT-BAIL IMMOBILIER.	
A. Règles applicables en cours de contrat.	
I. Déductibilité des loyers par le crédit-preneur.....	536
II. Cession d'un contrat de crédit-bail.....	536-1
B. Conséquences de la levée d'option d'achat.	
I. Réintégration d'une fraction des loyers versés en cours de contrat.....	537
II. Amortissement de l'immeuble acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail.....	537-1
C. Cession d'un immeuble acquis en exécution d'un contrat de crédit-bail.	
I. Détermination de la plus-value.....	538
II. Régime fiscal de la plus-value de cession.....	538-1
II. Étalement des plus-values de cession d'immeubles à des sociétés de crédit-bail dont le cédant retrouve la jouissance en vertu d'un contrat de crédit-bail.....	538-2
D. Cas particulier des contribuables qui donnent en sous-location un immeuble pris en crédit-bail.....	539
E. Obligations déclaratives du crédit-preneur.....	539-1

	N ^{os}
TITRE 3. — RÉGIMES D'IMPOSITION	540
Chapitre premier. — RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE.....	541
A. Appréciation de la limite d'application du régime de la déclaration contrôlée	
I. Contribuable exerçant à titre individuel.....	542
II. Membres de sociétés de personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés.....	542-3
B. Obligations des contribuables.	
I. Obligations comptables.....	543
II. Obligations déclaratives.....	543-1
C. Contrôle des déclarations	544
Chapitre 2. — RÉGIME MICRO-BNC.....	548
I. Conditions d'application du régime micro-BNC.....	548-1
II. Exclusions du régime micro-BNC.....	549
III. Obligations des contribuables.....	550
IV. Versement libératoire de l'impôt sur le revenu pour le contribuable soumis au régime micro-BNC.....	551
 TITRE 4. — RÉGIMES PARTICULIERS.	
Chapitre premier. — AGENTS GÉNÉRAUX D'ASSURANCES.....	552
A. Conditions d'application du régime spécial	552-1
B. Modalités de l'option	552-2
C. Détermination de la base imposable	552-3
D. Obligations des contribuables ayant opté pour le régime spécial	552-4
E. Revenus exclus du régime spécial.	
I. Courtages et rémunérations accessoires.....	552-5
II. Plus-values (ou moins-values).....	552-6
Chapitre 2. — BÉNÉFICES DE LA PRODUCTION LITTÉRAIRE, SCIENTIFIQUE OU ARTISTIQUE REVENUS PROVENANT DE LA PRATIQUE D'UN SPORT.	
A. Bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique	553
I. Régime spécial d'imposition applicable aux écrivains et compositeurs.....	554
II. Modalités particulières de détermination du revenu.....	557
B. Revenus provenant de la pratique d'un sport	557-6
Chapitre 3. — PRODUITS DE LA PROPRIÉTÉ INDUSTRIELLE. PRODUITS DES CESSIONS DE DROITS PORTANT SUR DES LOGICIELS ORIGINAUX.	
A. Produits de la propriété industrielle	558
I. Produits de la propriété industrielle définis à l'article 39 <i>terdecies</i> du CGI.....	558-1
II. Autres produits de la propriété industrielle.....	559
B. Produits des cessions de droits portant sur des logiciels originaux	560
I. Produits concernés.....	560-1
II. Modalités d'imposition.....	560-2
Chapitre 4. — MÉDECINS CONVENTIONNÉS.....	561
A. Médecins conventionnés pratiquant les tarifs fixés par la convention	562
I. Médecins conventionnés relevant du régime de la déclaration contrôlée.....	563
II. Médecins conventionnés placés sous le régime micro-BNC.....	565
B. Médecins conventionnés pratiquant des tarifs différents de ceux fixés par la convention. ..	566
Chapitre 5. — CESSATION-DÉCÈS.	
A. Principes	
I. Exercice d'une profession non commerciale à titre individuel.....	580
II. Exercice au sein d'une société de personnes exerçant une profession non commerciale.....	581
B. Cas particuliers.	
I. Dispositif permanent prévu au second alinéa de l'article 202 <i>ter</i> du CGI.....	582-1
II. Dispositif permanent prévu à l'article 1663 <i>bis</i> du CGI.....	582-2

	N ^{os}
III. Dispositif temporaire prévu à l'article 202 <i>quater</i> du CGI	583
Chapitre 6. — SOCIÉTÉS CIVILES PROFESSIONNELLES, SOCIÉTÉS CIVILES DE MOYENS ET AUTRES FORMES D'EXERCICE EN COMMUN DE LA PROFESSION	584
A. Sociétés civiles professionnelles.	
I. Règles générales	585
II. Imposition des plus-values	586
B. Sociétés civiles de moyens.	587
I. Détermination et imposition des résultats revenant aux associés titulaires de BNC.....	587-1
II. Détermination et imposition des résultats revenant aux autres associés	587-4
III. SCM mettant à la disposition de leurs membres des locaux nus.....	587-5
IV. Obligations comptables et déclaratives des SCM	587-6
C. Contrat de collaboration et convention d'exercice conjoint	588
Chapitre 7. — SOCIÉTÉS D'EXERCICE LIBÉRAL (SEL).	
I. Régime juridique	589
II. Régime fiscal	589-2
III. Précision	589-5
Chapitre 8. — SOCIÉTÉS DE PERSONNES EXERÇANT UNE ACTIVITÉ NON COMMERCIALE.	
A. Détermination du bénéfice social imposable.	
I. Règles générales	590
II. Précisions.....	590-1
B. Répartition du bénéfice imposable entre chacun des associés	
I. Démembrement de la propriété des droits sociaux	590-2
II. Modification du pacte social en cours d'année	590-3
Chapitre 8 bis. — ASSOCIATIONS D'AVOCATS.....	590-5
A. Imposition des résultats	
I. Imposition de la quote-part de résultat des membres indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été indiquées à l'administration	590-6
II. Imposition de la quote-part de résultat des membres non indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiquées à l'administration	590-7
III. Option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés	590-8
B. Existence d'un patrimoine propre	590-9
C. Entrée en vigueur	590-10
D. Association issue d'une transformation de société ou d'organisme	590-11
Chapitre 9. — CRÉDIT D'IMPÔT APPLICABLE AUX PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES AYANT UNE ACTIVITÉ LIBÉRALE EN CORSE	591
Chapitre 10. — CRÉDIT D'IMPÔT FAMILLE	592
Chapitre 11. — CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES ENTREPRISES QUI EMPLOIENT DES APPRENTIS ...	593
Chapitre 12. — CRÉDIT D'IMPÔT POUR DÉPENSES DE PROSPECTION COMMERCIALE	594
Chapitre 13. — CRÉDIT D'IMPÔT POUR FORMATION DU CHEF D'ENTREPRISE.....	595
Chapitre 14. — CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES MÉTIERS D'ART	596
Chapitre 15. — ABATTEMENT SUR LE BÉNÉFICE DES JEUNES ARTISTES DE LA CRÉATION PLASTIQUE.	597
A. Champ d'application de l'abattement	597-1
I. Artistes concernés.	
II. Date de création de l'activité.	
III. Personnes physiques relevant du régime de la déclaration contrôlée.	
B. Modalités d'application de l'abattement.	597-2
I. Durée de l'abattement.	
II. Calcul du montant de l'abattement.	
III. Obligations déclaratives.	

	N ^{os}
IV. Exclusion en cas d'option pour le dispositif prévu à l'article 100 <i>bis</i> du CGI.	
C. Conséquences diverses.	597-3
I. Plafond de déduction des charges sociales personnelles des professionnels libéraux prévu à l'article 154 <i>bis</i> du CGI.	
II. Plafond de déduction des cotisations versées dans le cadre des plans d'épargne populaire ou de certains régimes de retraite complémentaire.	
III. Mentions sur la déclaration des revenus.	
IV. Limites et seuils de revenus au calcul de la prime pour l'emploi.	
V. Revenu fiscal de référence.	

SEPTIÈME PARTIE

REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS

TITRE 1. — PRODUITS DE PLACEMENTS À REVENU FIXE ET ASSIMILÉS	600
Chapitre premier. — DOMAINE DE L'IMPÔT	602
A. Revenus des bons du Trésor et assimilés et gains résultant de la cession de ces contrats	
I. Revenus de la catégorie	604
II. Modalités d'imposition	604-1
B. Produits des obligations et produits assimilés.	
I. Revenus de la catégorie	605
II. Détermination du revenu	605-1
III. Modalités d'imposition	605-2
C. Produits des bons de caisse et gains résultant de la cession de ces contrats	
I. Définition	606
II. Modalités d'imposition	606-1
D. Revenus de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants et gains résultant de la cession de ces contrats.	
I. Revenus imposables	607
II. Revenus exonérés	607-1
III. Modalités d'imposition	607-2
E. Produits des titres de créances négociables et gains résultant de la cession de ces titres.	
I. Produits concernés	607-3
II. Modalités d'imposition	607-4
F. Produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature.	
I. Dispositif d'imposition	608
II. Dispositifs d'exonération	608-4
III. Mesures transitoires	608-7
IV. Transformation de bons ou contrats en euros en bons ou contrats en unités de compte	608-8
Chapitre 2. — RÈGLES PARTICULIÈRES D'IMPOSITION.	
A. Retenue à la source	609
I. Champ d'application de la retenue à la source	610
II. Assiette et taux de la retenue à la source	611
III. Calcul et recouvrement de la retenue à la source	612
B. Prélèvement sur les produits de placements à revenu fixe et assimilés – Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012	613
I. Généralités sur le prélèvement forfaitaire	614
II. Prélèvement sur option prévue par l'article 125 A du CGI	614-1
II <i>bis</i> . Prélèvement sur option prévue par l'article 125 D du CGI	615
III. Prélèvement d'office ou obligatoire	617
IV. Assiette et taux du prélèvement	619
V. Incidence des conventions fiscales internationales	620
VI. Obligations des établissements payeurs	622

N^{os}C. **Pèlèvements sur les produits de placements à revenu fixe et assimilés – Dispositions en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2013**

I. Pèlèvement prévu lorsque la personne qui assure le paiement des revenus est établie en France 624-1

II. Pèlèvement prévu lorsque la personne qui assure le paiement des revenus est établie hors de France 624-4

TITRE 2. — **PRISE EN COMPTE DANS LE REVENU GLOBAL DE L'ENSEMBLE DES REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS.**

Chapitre premier. — REVENUS À PRENDRE EN COMPTE AU TITRE DE LA CATÉGORIE.

A. **Produits de placements à revenu variable** 625B. **Produits de placements à revenu fixe** 625-1C. **Prélèvements sociaux** 625-2

Chapitre 2. — DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE 626

A. **Revenu brut.**

I. Revenus distribués 627

II. Produits de placements à revenu fixe 628

III. Abattement 629

B. **Charges.**

I. Définition des frais et charges déductibles 630

II. Modalités d'imputation 630-2

C. **Majoration de certains RCM pour le calcul de l'impôt** 630-3

Chapitre 3. — IMPUTATION OU RESTITUTION DU CRÉDIT D'IMPÔT

I. Le crédit d'impôt sur les revenus distribués éligibles à l'abattement en base 631

II. La retenue à la source sur les revenus d'obligations et de bons de caisse 632

Chapitre 4. — PRÉLÈVEMENT FORFAITAIRE LIBÉRATOIRE OPTIONNEL SUR LES DIVIDENDES PERÇUS DU 1^{ER} JANVIER 2008 AU 31 DÉCEMBRE 2012

I. Champ d'application 633

II. Conditions d'application de l'option 633-2

III. Modalités déclaratives et de paiement du prélèvement forfaitaire libératoire et des prélèvements sociaux correspondants 633-4

IV. Autres obligations 633-5

V. Autres conséquences fiscales de l'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire sur les revenus distribués 633-7

Chapitre 5. PRÉLÈVEMENT FORFAITAIRE NON-LIBÉRATOIRE SUR LES REVENUS DISTRIBUÉS À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2013 633-10A. **Champ d'application du prélèvement non-libératoire**

I. Personnes concernées 633-11

II. Revenus concernés 633-12

B. **Conditions d'application du prélèvement forfaitaire non-libératoire**

I. Conditions d'imposition au prélèvement non-libératoire 633-13

II. Déclaration, recouvrement et contrôle 633-14

Chapitre 6. — REVENUS PERÇUS PAR DES PERSONNES NON DOMICILIÉES EN FRANCE. REVENUS DE VALEURS MOBILIÈRES ÉTRANGÈRES.

A. **Personnes physiques dont le domicile fiscal est situé hors de France** 634

I. Revenus distribués 635

II. Produits de placements à revenu fixe 636

B. **Revenus de valeurs mobilières étrangères et régimes spéciaux.**

I. Revenus à déclarer 637

II. Régime d'imposition 638

III. Régimes spéciaux 639

	N ^{os}
TITRE 3. — RÉGIMES PARTICULIERS.	
Chapitre premier. — ENGAGEMENTS D'ÉPARGNE À LONG TERME.....	640
Chapitre 2. — CLUBS D'INVESTISSEMENT	648
A. Conditions d'application du régime de faveur	649
B. Portée du régime de faveur.	
I. Imposition des dividendes et intérêts	650
II. Imposition des gains nets en capital	651
III. Engagements d'épargne à long terme	652
Chapitre 3. — FONDS COMMUNS DE PLACEMENT	657
A. Régime fiscal des produits distribués par le fonds.	
I. Nature et taxation de ces produits.....	658
II. Sort des crédits d'impôt.....	659
III. Produits versés à des personnes non domiciliées en France	660
IV. Régime particulier des fonds communs de placement à risques (FCPR)	661
V. Régime particulier des fonds de placement immobilier	661-2
B. Obligations fiscales du gérant	662
C. Obligations fiscales du dépositaire des actifs du fonds	663
Chapitre 4. — FONDS COMMUNS DE CRÉANCES.....	664
A. Personnes physiques fiscalement domiciliées en France	665
I. Revenus de capitaux mobiliers.....	666
II. Gains de cession	670
B. Porteurs de parts non-résidents	673
Chapitre 5. — PROFITS RÉALISÉS À TITRE OCCASIONNEL SUR UN MARCHÉ À TERME.	
A. Opérations réalisées en France	674
B. Opérations réalisées à l'étranger	679
C. Obligations déclaratives	679-1
D. Cas particulier	679-2
Chapitre 6. — PROFITS RÉALISÉS À TITRE OCCASIONNEL SUR LES MARCHÉS D'OPTIONS NÉGOCIA- BLES.	
A. Opérations réalisées en France	680
I. Détermination du profit	681
II. Modalités d'imposition	682
B. Opérations réalisées à l'étranger	683
Chapitre 7. — PROFITS RETIRÉS À TITRE OCCASIONNEL D'OPÉRATIONS SUR BONS D'OPTION.	
A. Opérations réalisées en France	684
I. Détermination du profit	684-1
II. Modalités d'imposition	684-2
B. Opérations réalisées à l'étranger	684-3
Chapitre 8. — PLAN D'ÉPARGNE POPULAIRE.....	685
Chapitre 9. — PLAN D'ÉPARGNE EN ACTIONS.	
A. Modalités d'ouverture du PEA	690
B. Modalités de fonctionnement du PEA.	
I. Principes généraux	691
II. Titres exclus	692
III. Transfert hors de France du domicile du titulaire du PEA	692-2
C. Régime fiscal du PEA.	
I. Principe	693
II. Cas particulier des titres non cotés	693-1
III. Tableau récapitulatif.....	694

D. Sanctions applicables	N ^{os} 695
Chapitre 10. — PERSONNES IMPATRIÉES.	
A. Champ d'application de l'exonération	697
B. Modalités d'application de l'exonération	697-1
C. Obligations déclaratives	697-2

HUITIÈME PARTIE

CONDITIONS D'IMPOSITION DES PERSONNES NON DOMICILIÉES EN FRANCE

Chapitre premier. — PERSONNES IMPOSABLES.	
A. Personnes bénéficiant de revenus de source française	705
B. Personnes disposant d'une ou plusieurs habitations en France	709
Chapitre 2. — RÈGLES PARTICULIÈRES D'IMPOSITION	
712	
A. Retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française.	
I. Conditions d'application de la retenue	713
II. Incidence des conventions fiscales internationales	714
III. Base de la retenue à la source	718
IV. Taux et montant de la retenue	721
B. Retenue à la source sur les sommes payées en contrepartie de prestations artistiques fournies ou utilisées en France.	
I. Champ d'application de la retenue	725
II. Conditions d'application de la retenue à la source	725-1
III. Base de la retenue à la source	725-2
IV. Taux de la retenue à la source	725-3
V. Paiement de la retenue à la source	725-4
VI. Imputation de la retenue à la source	725-5
VII. Restitution de l'excédant de retenue à la source	725-6
VIII. Entrée en vigueur	725-7
IX. Précision	725-8
C. Retenue à la source sur la cession de titres réalisés par des non-domiciliés en France	
I. Champ d'application de la retenue à la source	725-9
II. Base de la retenue à la source	725-10
III. Taux de la retenue à la source	725-11
IV. Imputation de la retenue à la source	725-12
V. Calcul de la retenue à la source	725-13
VI. Paiement de la retenue à la source	725-14
VII. Entrée en vigueur de la retenue à la source	725-15
D. Retenue à la source sur certains revenus non salariaux ou assimilés.	
I. Champ d'application	726
II. Conditions d'application de la retenue	727
III. Incidence des conventions fiscales internationales	728
IV. Base et montant de la retenue	729
E. Paiement.	
I. Personnes devant opérer la retenue	732
II. Remise de la retenue au Trésor	733
III. Sanctions	734
F. Imputation de la retenue	735
Chapitre 3. — DÉTERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION	
738	
A. Contribuables imposés en fonction de leurs revenus de source française	739
B. Contribuables disposant d'une ou plusieurs habitations en France et taxés forfaitairement ..	744

	N ^{os}
Chapitre 4. — ÉTABLISSEMENT DE L'IMPOSITION.	
A. Déclaration	748
B. Désignation d'un représentant en France	750
C. Calcul de l'impôt.	
I. Contribuables imposés en fonction de leurs revenus de source française.....	751
II. Contribuables taxés en fonction de la valeur locative de l'habitation	754

NEUVIÈME PARTIE

TAXES ET PARTICIPATIONS ASSISES SUR LES SALAIRES, CONTRIBUTIONS ET PRÉLÈVEMENTS DIVERS

TITRE 1. — TAXE SUR LES SALAIRES.

A. Champ d'application.	
I. Personnes imposables.....	800
II. Rémunérations imposables	804
B. Assiette de la taxe	806
C. Modalités particulières applicables aux employeurs assujettis à la TVA	807
I. Employeurs assujettis à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires.....	808
II. Employeurs assujettis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires.....	809
III. Employeur bénéficiaire de la franchise en base TVA	810
D. Liquidation de la taxe	
I. Taux.....	811
II. Franchise et décote en impôt	812
III. Abattement spécial	812-1
IV. Régularisation de la taxe sur les salaires.....	813
E. Obligations des employeurs	814

TITRE 2. — TAXE D'APPRENTISSAGE

A. Champ d'application.	
I. Entreprises imposables.....	816
II. Entreprises exonérées	817
B. Assiette, taux et montant de la taxe.	
I. Assiette	818
II. Liquidation	818-3
C. Dépenses ouvrant droit à exonération.	
I. Principe	819
II. Demandes d'exonération.....	820
D. Obligations des redevables.	
I. Suppression de la déclaration spéciale.....	822
II. Paiement - Régularisation	823
E. Régimes particuliers.	
I. Départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle	827
II. Départements d'outre-mer Guadeloupe, Martinique, Réunion et Guyane	828
F. Contribution au développement de l'apprentissage	829
I. Assiette - taux - paiement de la contribution	829-1
II. Dépense admise en exonération	829-2
III. Obligations des redevables.....	829-3
G. Contribution supplémentaire à l'apprentissage	829-4
I. Champ d'application de la contribution	829-5
II. Calcul de la contribution	829-6
III. Déclaration et recouvrement de la contribution.....	829-7
IV. Entrée en vigueur	829-8

	N ^{os}
TITRE 3. — PARTICIPATION DES EMPLOYEURS AU DÉVELOPPEMENT DE LA FORMATION PROFESSIONNELLE CONTINUE	830
A. Participation des employeurs occupant dix salariés et plus.	
I. Appréciation de l'effectif	834
II. Base de la participation	835
III. Montant de la participation	836
IV. Dépenses libératoires	837
V. Période de réalisation des dépenses	838
VI. Contrôle des dépenses.....	839
VII. Versement au Trésor public	840
VIII. Obligations des redevables.....	842
IX. Contrôle, pénalités, contentieux	843
B. Participation des employeurs occupant moins de dix salariés.	
I. Appréciation de l'effectif	845
II. Base de la participation	845-1
III. Montant de la participation	845-2
IV. Modalités de déclaration et de recouvrement	845-3
V. Sanctions	845-4
C. Dispositif de financement des contrats ou périodes de professionnalisation et du droit individuel à la formation	
I. Entreprises occupant moins de dix salariés.....	846
II. Entreprises occupant dix salariés et plus	847
D. Contribution spécifique due au titre des contrats à durée déterminée	848
E. Contribution à la formation professionnelle des chefs d'entreprise individuelle exerçant une activité artisanale bénéficiant du régime micro-social	849
TITRE 4. — PARTICIPATION DES EMPLOYEURS À L'EFFORT DE CONSTRUCTION	850
A. Champ d'application.	
I. Employeurs soumis à l'obligation de participer	851
II. Exonérations	853
B. Base de la participation	854
C. Montant de la participation.	
I. Principe	855
II. Régime applicable aux entreprises dont l'effectif atteint ou dépasse le seuil de vingt salariés ..	855-1
D. Réalisation de la participation	856
I. Règles applicables jusqu'à l'intervention de la loi de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion	857
II. Règles applicables depuis l'intervention de la loi de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion	858
E. Cotisation de 2 %	859
F. Délai et lieu de souscription de la déclaration	
I. Principe	860
II. Cas particulier des cession, cessation, décès	861
G. Sanctions, contentieux	861-1
TITRE 5. — CONTRIBUTION ANNUELLE SUR LES REVENUS LOCATIFS	865
Chapitre premier. — CHAMP D'APPLICATION, ASSIETTE, TERRITORIALITE ET TAUX.	
A. Champ d'application.	
I. Personnes imposables.....	866
II. Locations imposables	867
III. Locaux imposables.....	869
B. Exonérations et régimes spéciaux.	
I. Exonérations résultant du III de l'article 234 <i>nonies</i> du CGI.....	872
II. Autres exonérations	879

	N ^{os}
III. Régimes spéciaux	882
C. Assiette de la contribution.	883
D. Territorialité de la contribution	888
E. Taux de la contribution	889
Chapitre 2. — DISPOSITIONS APPLICABLES AUX PERSONNES MORALES	896
TITRE 6. — CONTRIBUTION EXCEPTIONNELLE SUR LES HAUTS REVENUS	891
Chapitre premier. — CHAMP D'APPLICATION	891-1
Chapitre 2. — CONDITIONS D'APPLICATION	891-2
Chapitre 3. — MODALITÉS D'APPLICATION EN CAS DE MODIFICATION DE LA SITUATION DE FAMILLE	891-3
Chapitre 4. — DÉTERMINATION DU REVENU FISCAL DE RÉFÉRENCE	891-4
Chapitre 5. — DÉCLARATION, CONTRÔLE, CONTENTIEUX	891-5
Chapitre 6. — ENTRÉE EN VIGUEUR DE LA CONTRIBUTION	891-6
TITRE 7. — TAXE SUR LES LOYERS ÉLEVÉS DES LOGEMENTS DE PETITE SURFACE	892
Chapitre premier. — CHAMP D'APPLICATION	892-1
Chapitre 2. — CONDITIONS D'APPLICATION	892-2
Chapitre 3. — MODALITÉS D'APPLICATION	
A. Assiette de la taxe.	892-3
B. Taux de la taxe	892-4
Chapitre 4. — DÉCLARATION, CONTRÔLE, RECOUVREMENT ET SANCTIONS	892-5
Chapitre 5. — NON-DÉDUCTION DE LA TAXE	892-6
Chapitre 6. — ENTRÉE EN VIGUEUR DE LA TAXE	892-7

DIXIÈME PARTIE DISPOSITIONS COMMUNES

Chapitre premier. — DÉCLARATION ANNUELLE DES TRAITEMENTS ET SALAIRES.	
A. Personnes tenues de souscrire la déclaration	900
B. Contenu de la déclaration	901
I. Rémunérations à déclarer	902
II. Personnel travaillant à l'étranger	904
III. Cas des employeurs redevables de la taxe sur les salaires	905
C. Obligations des personnes tenues de souscrire la déclaration.	
I. Forme de la déclaration	906
II. Délais et lieux de dépôt de la déclaration	907
D. Sanctions	908
Chapitre 2. — DÉCLARATION ANNUELLE DES PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES.	
A. Personnes tenues de souscrire la déclaration	909
B. Contenu de la déclaration	910
C. Forme, délais et lieu de dépôt de la déclaration. Sanctions	911
Chapitre 3. — DÉCLARATION DES COMMISSIONS, COURTAGES, RISTOURNES, HONORAIRES, DROITS D'AUTEUR ET D'INVENTEUR.	
A. Déclaration des commissions, honoraires et autres rémunérations.	
I. Personnes tenues de souscrire la déclaration	912
II. Sommes à déclarer	913

	N ^{os}
III. Forme, délais et lieu de dépôt de la déclaration. Sanctions	915
B. Déclaration des droits d'auteur et d'inventeur	917
Chapitre 4. — DÉCLARATION DES RÉMUNÉRATIONS D'ASSOCIÉS ET DES PARTS DE BÉNÉFICES.	
A. Déclaration des rémunérations d'associés	918
B. Déclaration des parts de bénéfices	919
Chapitre 5. — DÉCLARATION DES REVENUS DE VALEURS MOBILIÈRES	920
A. Définition des déclarants	920-1
B. Présentation de la déclaration	921
C. Modalités générales de souscription	
I. Principe d'une déclaration par bénéficiaire	923
II. Période couverte par la déclaration	923-1
III. Forme de la déclaration	923-2
IV. Date et lieu de dépôt de la déclaration	923-3
V. Sanctions	923-5
Chapitre 6. — DÉCLARATION DES CONTRATS DE PRÊTS.	
A. Personnes tenues de souscrire une déclaration	924
B. Contrats de prêts soumis à déclaration	925
C. Contenu de la déclaration	926
D. Forme, délai, lieu de dépôt de la déclaration. Sanctions	927
Chapitre 7. — DÉCLARATION DU QUOTA D'INVESTISSEMENT DES FONDS DE PLACEMENT À RISQUES (FCPR) ET DES SOCIÉTÉS DE CAPITAL-RISQUE (SCR)	927-1
Chapitre 8. — DÉCLARATION DES PERSONNES MORALES RÉALISANT DES INVESTISSEMENTS OUTRE-MER	927-2
Chapitre 9. — OBLIGATIONS DES ENTREPRISES OBTENANT POUR AUTRUI DES AVANTAGES FISCAUX LIÉS AUX INVESTISSEMENTS OUTRE-MER	927-3
Chapitre 10. — DÉCLARATION DES COMPTES FINANCIERS.	
A. Ouverture et clôture des comptes en France.	
I. Champ d'application	928
II. Modalités de souscription	928-4
III. Service FICOBA	928-7
IV. Sanctions	928-8
B. Comptes ouverts, utilisés ou clos hors de France	929
I. Contenu de la déclaration	930
II. Modalités de déclaration	931
Chapitre 11. — TITULAIRES DE CONTRATS DE PUBLICITÉ OU D'AFFICHAGE	932
Chapitre 12. — DÉCLARATION DES AVANCES REMBOURSABLES NE PORTANT PAS INTÉRÊT.	
A. Définition des déclarants	933
B. Contenu de la déclaration	934
C. Modalités de souscription	
I. Date et lieu de dépôt de la déclaration	935
II. Forme de la déclaration	935-1
III. Sanctions	935-2
Chapitre 13. — DÉCLARATION DE L'ACHAT DE MÉTAUX FERREUX OU NON FERREUX	936
Chapitre 14. DEMANDE DE DISPENSE DES PRÉLÈVEMENTS SUR CERTAINS REVENUS DISTRIBUÉS ..	937
A. Principes de la demande de dispense	
B. Sanctions	

ONZIÈME PARTIE
**PLUS-VALUES DE CESSION À TITRE ONÉREUX DE VALEURS MOBILIÈRES
 ET DE DROITS SOCIAUX**

A.	Champ d'application.	
	I. Opérations imposables	938-1
	II. Exonérations	939
	III. Limite d'imposition	941
	IV. Personnes imposables.....	942
B.	Assiette.	
	I. Principe	943
	II. Cas particuliers de détermination du prix de cession et du prix d'acquisition	943-1
	III. Cas particuliers de détermination des gains nets imposables.....	943-18
	IV. Prise en compte des pertes	944
	V. Abattement d'un tiers.....	944-3
C.	Modalités d'imposition.	
	I. Règles générales	945
	II. Sursis d'imposition	946
	III. Report d'imposition	947
D.	Obligations déclaratives.	956
	I. Obligations des contribuables	957
	II. Obligations des personnes interposées	965
	III. Obligations des intermédiaires financiers	966
E.	Contrôle	967

introduction

Le livre premier de l'édition 2013 du Précis reprend sous la dénomination « **Fiscalité personnelle** » les *dispositions générales de l'impôt sur le revenu* (1^{er} partie) ainsi que les revenus catégoriels autres que ceux relevant de la **fiscalité des entreprises** (livre II) ou de la **fiscalité immobilière** (livre IV), à savoir les *revenus fonciers* (2^e partie), les *rémunérations allouées aux gérants et aux associés de certaines sociétés* (3^e partie), les *bénéfices agricoles* (4^e partie), les *traitements, salaires, pensions et rentes viagères* (5^e partie), les *bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés* (6^e partie), les *revenus des capitaux mobiliers* (7^e partie).

Les conditions d'imposition des personnes non domiciliées en France sont exposées dans la huitième partie et les diverses taxes, participations ou contributions font l'objet de la neuvième partie. Les dispositions communes sont présentées dans la dixième partie.

Le régime d'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux est évoqué dans la onzième partie.

PREMIÈRE PARTIE

impôt sur le revenu : dispositions générales

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

Le titre 1 de la présente partie expose **le champ d'application** de l'impôt en indiquant quelles sont les personnes imposables ou exonérées et comment doit s'effectuer l'imposition par foyer.

Les quatre titres suivants sont consacrés **exclusivement** à l'examen de la situation des personnes domiciliées en France¹. Ils traitent :

- **du revenu net global imposable** par la prise en compte des revenus catégoriels, assortie de certaines imputations ou déductions ;
- **de la liquidation du montant de l'impôt** par la prise en considération de la situation et des charges de famille, le calcul des droits selon le barème en vigueur et l'application des réductions et crédits d'impôt attachés à certains investissements et dépenses ;
- **des conditions d'établissement de l'impôt** pour ce qui a trait plus précisément au lieu d'imposition, aux déclarations des contribuables et aux contrôles qu'elles appellent ;
- **de certaines modalités particulières d'imposition** (cessions, cessations, décès, transferts de domicile, contribuables prêtant leur concours à des personnes domiciliées ou établies hors de France, revenus exceptionnels ou différés, taxation en fonction de certains éléments du train de vie des contribuables).

1. La situation des personnes non domiciliées en France est examinée à la huitième partie, n^{os} 700 et suiv.

titre 1

champ d'application

(BOI-IR-CHAMP)

A. PERSONNES IMPOSABLES

(BOI-IR-CHAMP-10)

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

Il s'applique à l'intérieur des limites de la souveraineté française qui comprennent, outre la France continentale et la Corse, les îles du littoral et, sous réserve de certaines particularités concernant principalement le calcul de l'impôt, les départements d'outre-mer de Guadeloupe (y compris les îles de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin), Guyane, Martinique et Réunion.

Les dispositions applicables à la France métropolitaine et aux départements d'outre-mer ne s'étendent pas aux territoires d'outre-mer et aux collectivités territoriales de Mayotte et Saint-Pierre-et-Miquelon.

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

On distingue donc deux catégories de personnes passibles de l'impôt :

- d'une part, les personnes **domiciliées en France**, qui sont imposables à raison de l'ensemble de leurs revenus ;

- d'autre part, les personnes ayant **leur domicile fiscal hors de France** qui sont imposables en France si elles ont des revenus de source française ou si elles disposent d'une habitation dans notre pays. Les conditions de leur imposition sont commentées aux n^{os} 700 et suivants.

I. PERSONNES AYANT LEUR DOMICILE FISCAL EN FRANCE

(CGI, art. 4 A, 1^{er} al. ; BOI-IR-CHAMP-10)

1. Principe.

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

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

Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France :

a. **Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal** (CGI, art. 4 B-1-a).

1° *Foyer en France.*

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

2° *Séjour principal en France.*

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

6 En règle générale, doivent être considérés comme ayant en France le lieu de leur séjour principal les contribuables qui y séjournent pendant plus de six mois au cours d'une année donnée.

b. **Les personnes qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire** (CGI, art. 4 B-1-b).

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

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

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

c. **Les personnes qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques** (CGI, art. 4 B-1-c).

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

2. Fonctionnaires et agents de l'État en service à l'étranger (CGI, art. 4 B-2).

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

Il s'agit des agents de l'État (personnels civils et militaires, fonctionnaires statutaires et employés de nationalité française ou étrangère placés sous contrat de travail avec l'État français) exerçant leur activité à l'étranger¹ en cette qualité. Les agents des collectivités locales et ceux des établissements publics, qu'ils soient à caractère administratif ou non, ne sont pas concernés par cette mesure.

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

Pour apprécier si la condition d'imposition de l'ensemble des revenus dans le pays étranger est ou non remplie, il y a lieu de faire abstraction des revenus de source française autres que la rémunération proprement dite (revenus fonciers ou mobiliers, etc.).

S'agissant de la situation fiscale des résidences des diplomates français en poste à l'étranger, BOI-INT-DG-20-20-60.

3. Modalités d'imposition.

11 Les contribuables domiciliés en France sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans les

¹ Entendu au sens d'États étrangers et de leurs territoires. En conséquence, les agents de l'État exerçant leurs fonctions ou chargés de mission dans les TOM ne sont pas concernés par ces dispositions.

conditions de droit commun à raison de **l'ensemble de leurs revenus**, qu'ils soient de source française ou étrangère, sous réserve de l'application des conventions internationales.

- 12 Par ailleurs, des dispositions particulières ont été prévues en ce qui concerne les salariés envoyés à l'étranger par un employeur établi en France et les fonctionnaires et agents de l'État en service à l'étranger (cf. n^{os} 159 et suiv.).

II. INCIDENCES DES CONVENTIONS INTERNATIONALES

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

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

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

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

La portée de ces dispositions est fonction des clauses des diverses conventions auxquelles il convient de se reporter.

- 14 Il est précisé que la France a conclu une convention en matière d'impôt sur les revenus avec les pays suivants : Afrique du sud (BOI-INT-CVB-ZAF), Albanie (BOI-INT-CVB-ALB), Algérie (BOI-INT-CVB-DZA), Allemagne (BOI-INT-CVB-DEU et pour la définition du travailleur frontalier et les modalités de calcul du délai des 183 jours pour les missions de travail temporaire, BOI-INT-CVB-DEU-10-30), Arabie saoudite (BOI-INT-CVB-SAU, Décret n^o 2012-868 du 6 juillet 2012), Argentine (BOI-INT-CVB-ARG), Arménie (BOI-INT-CVB-ARM), Australie (BOI-INT-CVB-AUS), Autriche (BOI-INT-CVB-AUT ; décret n^o 2012-818 du 25 juin 2012), Azerbaïdjan (BOI-INT-CVB-AZE), Bahreïn (BOI-INT-CVB-BHR), Bangladesh (BOI-INT-CVB-BGD), Biélorussie (BOI-INT-CVB-BLR), Belgique (BOI-INT-CVB-BEL et pour la définition du travailleur frontalier, BOI-INT-CVB-BEL-10-60), Bénin (BOI-INT-CVB-BEN), Bolivie (BOI-INT-CVB-BOL), Bosnie-Herzégovine (BOI-INT-CVB-BIH), Botswana (BOI-INT-CVB-BWA), Brésil (BOI-INT-CVB-BRA), Bulgarie (BOI-INT-CVB-BGR), Burkina-Faso (BOI-INT-CVB-BFA), Cameroun (BOI-INT-CVB-CMR), Canada (BOI-INT-CVB-CAN), Québec (Province du ; BOI-INT-CVB-CA-QC), République Centrafricaine (BOI-INT-CVB-CAF), Chili (BOI-INT-CVB-CHL), Chine (BOI-INT-CVB-CHN) ; Région administrative de Hong-Kong, BOI-INT-CVB-HKG), Chypre (BOI-INT-CVB-CYP), Congo (BOI-INT-CVB-COG), Corée (République de ; BOI-INT-CVB-KOR), Côte d'Ivoire (BOI-INT-CVB-CIV), Croatie (BOI-INT-CVB-HRV), Danemark (BOI-INT-CVB-DNK), Égypte (BOI-INT-CVB-EGY), Émirats Arabes unis (BOI-INT-CVB-ARE), Équateur (BOI-INT-CVB-ECU), Espagne (BOI-INT-CVB-ESP), Estonie (BOI-INT-CVB-EST), États-Unis (BOI-INT-CVB-USA), , Éthiopie (BOI-INT-CVB-ETH), Finlande (BOI-INT-CVB-FIN), Gabon (BOI-INT-CVB-GAB), Georgie (BOI-INT-CVB-GEORGIE), Ghana (BOI-INT-CVB-GHA), Grèce (BOI-INT-CVB-GRC), Guinée (BOI-INT-CVB-GIN), Hongrie (BOI-INT-CVB-HUN), Inde (BOI-INT-CVB-IND), Indonésie (BOI-INT-CVB-IDN), Iran (BOI-INT-CVB-IRN), Irlande (BOI-INT-CVB-IRL), Islande (BOI-INT-CVB-ISL), Israël (BOI-INT-CVB-ISR), Italie (BOI-INT-CVB-ITA), Jamaïque (BOI-INT-CVB-JAM), Japon (BOI-INT-CVB-JPN), Jordanie (BOI-INT-CVB-JOR), Kazakhstan (BOI-INT-CVB-KAZ), Kenya (BOI-INT-CVB-KEN), Kirghizistan (BOI-INT-CVB-KGZ), Koweït (BOI-INT-CVB-KWT), Lettonie (BOI-INT-CVB-LVA), Liban (BOI-INT-CVB-LBN), Libye (BOI-INT-CVB-LBY), Lituanie (BOI-INT-CVB-LTU), Luxembourg (BOI-INT-CVB-LUX), Macédoine (BOI-INT-CVB-MKD), Madagascar (BOI-INT-CVB-MDG), Malaisie (BOI-INT-CVB-MYS ; décret n^o 2012-816 du 25 juin 2012), Malawi, Mali (BOI-INT-CVB-MLI), Malte (BOI-INT-CVB-MLT), Maroc (BOI-INT-CVB-MAR), Maurice (île ; BOI-INT-CVB-MUS), Mauritanie (BOI-INT-CVB-MRT), Mayotte (BOI-INT-CVB-MYT)¹, Mexique (BOI-INT-CVB-MEX), Monaco (Décret n^o 2012-856 du 5 juillet 2012), Mongolie (BOI-INT-CVB-MNG), Monténégro (BOI-INT-CVB-MNE), Namibie (BOI-INT-CVB-NAM), Niger (BOI-INT-CVB-NER), Nigéria (BOI-INT-CVB-NGA), Norvège (BOI-INT-CVB-NOR), Nouvelle-Calédonie (BOI-INT-CVB-NCL), Nouvelle-Zélande (BOI-INT-CVB-NZL), Oman (Sultanat d' ; BOI-INT-CVB-OMN), Ouzbékistan (BOI-INT-CVB-UZB), Pakistan (BOI-INT-CVB-PAK), Panama (BOI-INT-CVB-PAN), Pays-Bas (BOI-INT-CVB-NLD), Philippines (BOI-INT-CVB-PHL), Pologne (BOI-INT-CVB-POL), Polynésie française (RCM ; BOI-INT-CVB-PYF), Portugal (BOI-INT-CVB-PRT), Qatar (BOI-INT-CVB-QAT), Roumanie (BOI-INT-CVB-ROU), Royaume-Uni (BOI-INT-CVB-GBR), Russie (Fédération de ;

1. Convention signée avec l'ancien territoire des Comores.

BOI-INT-CVB-RUS), Saint-Martin (BOI-INT-CVB-MAF), Saint-Pierre-et-Miquelon (BOI-INT-CVB-SPM), Sénégal (BOI-INT-CVB-SEN), Serbie (BOI-INT-CVB-SRB), Singapour (BOI-INT-CVB-SGP), Slovaquie (BOI-INT-CVB-SVK), Slovénie (BOI-INT-CVB-SVN), Sri Lanka (BOI-INT-CVB-LKA), Suède (BOI-INT-CVB-SWE), Suisse (BOI-INT-CVB-CHE et pour la définition du travailleur frontalier, BOI-INT-CVB-CHE-10-20-60), Syrie (BOI-INT-CVB-SYR), Tadjikistan (BOI-INT-CVB-TJK), Taiwan (BOI-INT-CVB-TWN), Tchèque (République ; BOI-INT-CVB-CZE), Thaïlande (BOI-INT-CVB-THA), Togo (BOI-INT-CVB-TGO), Trinité et Tobago (BOI-INT-CVB-TTO), Tunisie (BOI-INT-CVB-TUN), Turkménistan (BOI-INT-CVB-TKM), Turquie (BOI-INT-CVB-TUR), Ukraine (BOI-INT-CVB-UKR), Ex-URSS, Venezuela (BOI-INT-CVB-VEN), Viêt-Nam (BOI-INT-CVB-VNM), Ex-Yougoslavie, Zambie, Zimbabwe (BOI-INT-CVB-ZWE).

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

Remarques :

1. La convention relative à l'adhésion de la République tchèque, de la République d'Estonie, de la République de Chypre, de la République de Lettonie, de la République de Lituanie, de la République de Hongrie, de la République de Malte, de la République de Pologne, de la République de Slovaquie et de la République slovaque à la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, signée à Bruxelles le 8 décembre 2004 et publiée au JO du 13 juillet 2008 est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2008.
2. La réglementation fiscale applicable depuis le 26 février 2009 au Quartier Général du Corps Européen (Corps d'armée multinational européen) est exposée dans le Traité fait à Bruxelles le 22 novembre 2004 et publié en annexe au décret n° 2009-232 du 25 février 2009.
3. Le décret n° 2010-1210 du 13 octobre 2010 porte publication de l'accord entre le gouvernement de la République Française et celui de la République de Saint-Marin relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale.
4. Le décret n° 2010-1252 du 21 octobre 2010 porte publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de l'île de Man relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale.
5. Le décret n° 2010-1265 du 22 octobre 2010 porte publication de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de Jersey relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale et à l'imposition des pensions.
6. Le décret n° 2010-1343 du 9 novembre 2010 porte publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de Guernesey relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale.
7. Le décret n° 2010-1539 du 10 décembre 2010 portant publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement du Liechtenstein relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale,
8. Le décret n° 2010-1633 du 23 décembre 2010 portant publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de Gibraltar à l'échange de renseignements en matière fiscale.
9. L'article 77 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 prévoit des règles fiscales spécifiques avec le territoire de Taiwan.
10. Le décret n° 2011-29 du 7 janvier 2011 portant publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement des îles Vierges britanniques relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale,
11. Le décret n° 2011-30 du 7 janvier 2011 portant publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la Principauté d'Andorre relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale,
12. Le décret n° 2011-84 du 20 janvier 2011 portant publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de Saint-Christophe-et-Nièves relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale,
13. Le décret n° 2011-106 du 26 janvier 2010 portant publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République du Vanuatu relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale,
14. Le décret n° 2011-132 du 1^{er} février 2011 portant publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République orientale de l'Uruguay relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale.
15. Le décret n° 2011-482 du 2 mai 2011 portant publication de l'accord sous forme d'échanges de lettres entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de Sainte-Lucie relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale,
16. Le décret n° 2011-483 du 2 mai 2011 portant publication de l'accord sous forme d'échanges de lettres entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de Sainte-Vincent-et-les-Grenadines relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale,
17. Le décret n° 2011-1834 du 7 décembre 2011 portant publication de l'accord sous forme d'échanges de lettres entre le gouvernement de la République française et le gouvernement des îles Turques et Caïques relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale.
18. Le décret n° 2012-152 du 30 janvier 2012 portant publication de l'accord sous forme d'échanges de lettres entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République des îles Cook relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale.
19. Le décret n° 2012-235 du 20 février 2012 portant publication de l'accord sous forme d'échanges de lettres entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République du Liberia relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale.
20. Le décret n° 2012-930 du 1^{er} août 2012 portant publication du protocole d'amendement à la convention du Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

B. IMPOSITION PAR FOYER

I. RÈGLE GÉNÉRALE

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

1. Foyer fiscal.

15

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

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

Le foyer fiscal se compose du contribuable lui-même (des conjoints pour les personnes mariées ou des partenaires pour les personnes liées par un PACS et soumises à imposition commune), des enfants et personnes considérés à charge au sens des articles 196 et 196 A *bis* du CGI : c'est-à-dire, les enfants célibataires âgés de moins de 18 ans ou infirmes, sous les mêmes conditions les enfants recueillis (cf. n° 88) et les personnes invalides vivant sous le toit du contribuable (cf. n° 90). En outre, les revenus des enfants « rattachés » (cf. n°s 19 et suiv.) sont compris dans les revenus du foyer fiscal.

Le foyer fiscal peut se limiter à une seule personne dans le cas des célibataires, veufs, divorcés ou séparés sans personne à charge.

Remarque.

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

2. Imposition commune.

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

a. Personnes mariées.

16

Quel que soit leur régime matrimonial, les personnes mariées sont soumises à une imposition commune, sauf application des dispositions particulières visées au n° 24 ci-après.

Les époux signent conjointement la déclaration d'ensemble de leurs revenus (cf. n° 135) ; la déclaration signée par un seul des conjoints est néanmoins opposable à l'autre.

L'imposition commune est établie au nom de l'époux, précédé de la mention « Monsieur ou Madame ».

Chacun des époux (ou partenaire lié par un PACS) est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu relatif à leur imposition commune mais peut demander à être déchargé de cette obligation (CGI, art. 1691 *bis* ; ann. II, art. 382 *bis* à 382 *quinquies* instaurés par le décret n° 2012-511 du 18 avril 2012).

Chacun des époux (ou partenaires lié par un PACS) a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer (cf. RC n° 7107-1).

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

b. Personnes liées par un pacte civil de solidarité (PACS) [CGI, art. 6-1].

16-1

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

- Principe.

Une déclaration commune doit être souscrite au nom des deux partenaires liés par un PACS sauf, application des dispositions particulières visées ci-après, cf. n° 24.

Cette déclaration commune doit être signée conjointement par chacun d'entre eux. La déclaration signée par un seul des partenaires est néanmoins opposable à l'autre (voir également cf. n° 16).

Remarque :

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

- Étendue de l'imposition commune.

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

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

Les règles d'imposition d'assiette, liquidation de l'impôt sur le revenu ainsi que celles concernant la souscription des déclarations et le contrôle de cet impôt prévues pour les contribuables mariés s'appliquent dans les mêmes conditions aux partenaires liés par un PACS (CGI, art. 7 ; cf. n° 28-4).

L'imposition commune est établie au nom des deux partenaires séparé par le mot « ou ».

c. **Personnes liées par un partenariat civil enregistré à l'étranger** (CGI, art. 6 ; RES N° 2011/27).

16-2

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

3. Détermination de l'ensemble des revenus.

17

Dans le cadre de chacune des catégories de revenus (traitements et salaires, bénéfices non commerciaux, etc.), il convient de déterminer distinctement les bénéfices ou revenus réalisés par chaque membre du foyer fiscal. Ce n'est qu'après avoir été ainsi évalués séparément que les bénéfices ou revenus sont cumulés en vue de leur imposition, au nom du contribuable. Cependant, pour la détermination des revenus fonciers, il est fait masse, sur le même imprimé de déclaration 2044 (cf. n°s 253 et suiv.), des revenus bruts et des charges correspondant à l'ensemble des propriétés imposables au nom du contribuable.

II. DÉROGATIONS À LA RÈGLE DE L'IMPOSITION PAR FOYER

(BOI-IR-CHAMP-20-20)

1. Dérogations facultatives (CGI, art. 6-2 et 6-3).

a. **Imposition distincte des enfants célibataires âgés de moins de 18 ans.**

18

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

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

• **Enfants concernés.** Il s'agit des enfants célibataires mineurs, c'est-à-dire âgés de moins de 18 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Le contribuable peut aussi renoncer à compter à charge ses enfants célibataires majeurs infirmes (cf. n° 22).

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

- **soit demander leur imposition distincte** ; dans ce cas, l'intéressé perd le droit de comprendre les enfants parmi les personnes à sa charge et ces derniers doivent déclarer eux-mêmes leurs propres revenus ;

- **soit les porter à sa charge** ; il doit alors comprendre le revenu propre des enfants dans sa déclaration, mais bénéficie, pour le calcul de l'impôt, d'un nombre de parts plus élevé.

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

À défaut d'option expresse, l'imposition distincte d'un enfant ne doit pas être refusée si, compte tenu notamment de la production de déclarations séparées, il ne subsiste aucun doute sur les intentions des intéressés¹.

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

Remarque.

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

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

Les parents d'enfants majeurs ont la possibilité :

- soit d'accepter leur rattachement dans les conditions exposées au n° 19 ci-dessous ;
- soit de déduire une pension alimentaire (cf. n°s 72 et suiv.).

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

1° Enfants célibataires¹ majeurs.

19

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

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

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

- être âgés de moins de 21 ans ;
- être âgés de moins de 25 ans, s'ils justifient de la poursuite de leurs études ;
- quel que soit leur âge, s'ils effectuent leur service national : militaire ou au titre de la coopération ou dans une formation civile².

En principe, le rattachement est opéré au foyer fiscal qui avait compté l'enfant à charge pour l'année précédant celle de ses 18 ans. Lorsque les parents sont imposés séparément (cf. n° 24), l'année de ses 18 ans, l'enfant ne peut demander son rattachement qu'au seul parent qui le compte à charge comme enfant mineur au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. L'année suivante, le rattachement peut être demandé à l'un ou l'autre des parents au titre des années qui suivent celle au cours de laquelle l'enfant atteint sa majorité (CGI, art. 6-3-2°).

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

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

De même, l'année du décès de l'un de ses parents, l'enfant majeur doit demander son rattachement, soit au foyer fiscal de ses parents imposés conjointement (sauf opposition des héritiers), soit à son parent survivant (cf. n° 27).

Une personne majeure peut demander son rattachement au foyer fiscal du contribuable qui l'a recueillie pendant sa minorité (cf. n° 23-1 pour les enfants majeurs et orphelins recueillis après la date de leur majorité).

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

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

- l'enfant doit demander son rattachement ;
- cette demande doit être acceptée par les parents.

L'option de l'enfant doit être formulée dans le délai imparti aux parents bénéficiaires du rattachement pour produire leur propre déclaration. Elle est **annuelle** et doit donc être renouvelée chaque année. Elle est **irrévocable**³.

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

- atteint l'âge de 21 ans, ou celui de 25 ans s'il est étudiant ;
- commence ou finit son service national ;
- achève ses études avant 25 ans.

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

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

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

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

20

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

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

Bien entendu, l'option pour le rattachement de cette partie du revenu au foyer des parents peut toujours être exercée dans les conditions prévues ci-dessus (cf. n° 19). Le parent auquel l'enfant est ainsi rattaché doit alors déclarer **la totalité** du revenu annuel de celui-ci.

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

Précisions pour l'année où l'enfant atteint l'âge de 18 ans, voir BOI-IR-LIQ-10-10-10-20 n° 190.

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

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

3° Enfants ayant fondé un foyer distinct.

21

Les enfants mariés¹, quel que soit leur âge, doivent être considérés comme ayant fondé un foyer distinct. Ils sont donc imposables sous leur propre responsabilité.

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

Les enfants concernés par cette mesure sont :

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

- mariés¹, ayant ou non des enfants ;
- célibataires, veufs, divorcés ou séparés, lorsqu'ils sont chargés de famille.

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

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

Pour les enfants mariés¹, le rattachement du couple est **global**. Il peut être demandé par l'un ou l'autre des époux¹ dès lors que **l'un** d'eux remplit les conditions requises ; l'enfant célibataire, veuf, divorcé ou séparé, chargé de famille, ne peut demander son rattachement que s'il remplit, à titre personnel, les conditions pour pouvoir être compté à charge.

Les enfants mariés¹ peuvent demander le rattachement aux parents de l'un ou de l'autre des conjoints. Si ces parents sont divorcés ou imposés séparément, le rattachement peut être effectué au profit de l'un ou de l'autre. Bien entendu, le jeune couple ne peut se rattacher qu'à un seul de ces contribuables.

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

L'option est opérée dans les mêmes conditions que pour les enfants majeurs célibataires (cf. n° 19).

Le rattachement entraîne, pour le parent qui en est bénéficiaire, l'obligation d'inclure dans son revenu imposable les revenus perçus **pendant l'année entière** par l'enfant ou le jeune couple. En contrepartie, ce parent bénéficie d'un **abattement** (cf. n° 82-1).

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

- atteint l'âge de 21 ans, ou celui de 25 ans, s'il est étudiant ;
- commence ou finit son service national ;

1. Les enfants liés par un PACS et soumis à imposition commune relèvent des mêmes règles d'imposition que les enfants mariés (cf. n° 16-1).

- achève ses études avant 25 ans.

Remarque : en cas de **mariage en cours d'année**, l'un ou l'autre des époux s'il a moins de 21 ans, ou moins de 25 ans lorsqu'il poursuit ses études, peut demander son rattachement au foyer fiscal de ses parents pour la période antérieure au mariage. Les parents doivent alors ajouter à leurs revenus ceux dont il a éventuellement disposé du 1^{er} janvier au jour du mariage. Mais, ils ne peuvent cumuler, la même année, la majoration du quotient familial pour l'enfant célibataire à charge et l'abattement pour les enfants mariés à charge (cf. n^{os} 82-1 et 88).

4^o *Enfants infirmes majeurs ou ayant fondé un foyer distinct.*

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

23 - Les enfants infirmes ayant fondé un foyer distinct peuvent, quel que soit leur âge, demander le rattachement au foyer de leurs parents, et faire bénéficier ainsi le foyer de rattachement de l'abattement correspondant (cf. n^o 82-1).

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

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

23-1 L'article 6-3-3^o du CGI, autorise **les enfants majeurs devenus orphelins** de père et de mère **après la date de leur majorité**, à demander leur rattachement au foyer fiscal du contribuable qui les a recueillis, lorsque l'une des conditions prévues aux n^{os} 19, 21 et 22 est remplie.

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

- l'un des parents est décédé durant la minorité de l'enfant et le parent survivant après la date de sa majorité ;
- ou les deux parents sont décédés après la date de la majorité de l'enfant.

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

2. Dérogation obligatoire : cas d'impositions distinctes des époux ou des partenaires liés par un PACS ou par un partenariat civil étranger (CGI, art. 6-4 et 7 ; BOI-IR-CHAMP-20-20-10).

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

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

À défaut de justification de cette quote-part, ces revenus communs sont partagés en deux parts égales entre les époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires liés par un pacte civil de solidarité.

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

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

a. Lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit (CGI, art. 6-4-a).

1^o *Pour les époux.*

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

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

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

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

Toutefois, l'imposition distincte des revenus devra être retenue à l'égard des personnes qui organisent, dans le cadre du pacte, un régime relatif aux biens produisant des effets identiques à celui de la séparation des biens défini aux articles 1536 à 1543 du code civil et résident

séparément, sans égard aux motifs justifiant la résidence séparée (dissentiment, raisons professionnelles ou de santé, etc.).

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

b. Lorsque étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés par le juge à avoir des résidences séparées (CGI, art. 6-4-b).

1° *Pour les époux.*

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

En ce qui concerne tant la déduction que l'imposition des prestations servies durant l'instance (cf. n^{os} 73 et 443).

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

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

c. Lorsqu'en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux ou partenaires, chacun dispose de revenus distincts (CGI, art. 6-4-c).

1° *Pour les époux.*

Les deux conditions - rupture du foyer, disposition de revenus distincts - doivent être remplies simultanément. Il est précisé que l'habitation séparée des époux doit résulter d'une rupture effective du foyer et non de l'éloignement temporaire et accidentel des intéressés. D'autre part, chacun des époux doit disposer de revenus professionnels ou patrimoniaux distincts. Ne constituent pas de tels revenus les sommes versées en exécution de l'obligation de secours entre époux qui découle des articles 212 à 214 du Code civil.

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

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

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

Remarque :

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

III. MODIFICATIONS DE LA SITUATION PERSONNELLE DES ÉPOUX

(CGI, art. 6-1, 6-4, 6-5 et 6-8 ; ann. III,
art. 43 *bis* instauré par le décret n° 2012-448 du 3 avril 2012)

1. Mariage.

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

a. Dispositions en vigueur depuis l'imposition des revenus de l'année 2011 (CGI, art. 6-5).

1° *Principe.*

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

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

Par conséquent, **une seule imposition** est établie l'année du mariage pour les époux¹ imposés conjointement.

2° *Exception : sur option des époux.*

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

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

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

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

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

b. Dispositions en vigueur jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010.

Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010, trois impositions étaient établies l'année du mariage :

- chacun des époux était soumis personnellement à l'impôt à raison des revenus dont il avait disposé pendant la période du 1^{er} janvier à la date du mariage ;

- les époux étaient imposés conjointement (imposition commune établie, au nom de l'époux, précédé de la mention « Monsieur ou Madame ») pour l'ensemble des revenus dont le foyer fiscal a disposé de la date du mariage jusqu'au 31 décembre.

2. Divorce ou séparation.

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

a. Dispositions en vigueur depuis l'imposition des revenus de l'année 2011 (CGI, art. 6-6).

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

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

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

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

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

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

b. Dispositions en vigueur jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010.

Trois impositions distinctes étaient établies l'année du divorce ou de la séparation :

- une imposition commune, établie au nom du mari précédé de la mention « Monsieur ou Madame », à raison des revenus dont les époux avaient disposé l'un et l'autre pendant la période du 1^{er} janvier jusqu'à la date du divorce ou de la séparation ;

- une imposition personnelle au nom de chacun des époux à raison de ses revenus propres réalisés de la date du divorce ou de la séparation jusqu'au 31 décembre.

3. Décès.

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

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

1. Sauf, le cas échéant, demande de rattachement au foyer des parents.

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

Deux déclarations 2042 doivent être souscrites pour ces deux périodes (avant et après le décès).

Quel que soit le conjoint décédé, deux impositions¹ sont établies l'année du décès :

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

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

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

28

a. *L'année du mariage avec option imposition distincte, du divorce ou de la séparation.*

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

Les charges déductibles du revenu global (cf. n°s 59 et suiv.) et celles donnant lieu à réductions ou crédits d'impôt (cf. n°s 99 et suiv.) sont réparties compte tenu de la date de leur paiement ou selon le mode de répartition sollicité conjointement et par écrit par les époux ou ex-époux.

28-1

b. *Pour l'année du décès.*

Cf. n°s 152 et suiv.

28-2

28-3

IV. MODIFICATIONS INTERVENANT DANS LE CADRE DU PACTE CIVIL DE SOLIDARITÉ (PACS)

(CGI, art. 6-5, 6-6 et 6-8 ; ann. III,
art. 43 bis instauré par le décret n° 2012-448 du 3 avril 2012)

28-4

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

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

Remarques :

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

- Pour plus de précisions sur les **dispositions en vigueur jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010**, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2011, paragraphe 28-4.

1. L'année de la conclusion du pacte civil de solidarité. Dispositions en vigueur depuis l'imposition des revenus de l'année 2011.

a. *Principe.*

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

Dans ce cas, une seule déclaration 2042 est souscrite pour les revenus perçus par les partenaires liés par un PACS l'année de la conclusion du pacte pour la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre.

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

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

1. Sous réserve de l'établissement d'une imposition distincte pour les revenus qui ne doivent échoir normalement qu'au cours d'une année postérieure au décès (CGI, art. 204 ; cf. n°s 155 et suiv.).

b. Exception : sur option des partenaires.

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

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

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

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

Le choix de cette option implique la souscription de deux déclarations 2042 pour les revenus perçus l'année de la conclusion du pacte pour la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre, soit une déclaration par partenaire.

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

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

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

2. L'année de rupture du pacte civil de solidarité ou de séparation. Dispositions en vigueur depuis l'imposition des revenus de l'année 2011.

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

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

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

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

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

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

3. L'année du décès d'un des partenaires.

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

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

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

Deux déclarations 2042 doivent être souscrites pour ces deux périodes (avant et après le décès).

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

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

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

C. PERSONNES AFFRANCHIES DE L'IMPÔT

(CGI, art. 5 ; BOI-IR-CHAMP-30 ; Loi de finances pour 2013, art. 2)

I. PERSONNES DE SITUATION MODESTE

Des mesures particulières d'exonération sont prévues en faveur des contribuables de situation modeste, quel que soit leur nombre de parts (en ce qui concerne les abattements sur le revenu imposable, cf. n^o 82).

1. Contribuables ne disposant que de ressources modestes.

29

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

Les contribuables dont le revenu net de frais professionnels n'excède pas **8 610 €, ou 9 410 €** s'ils sont âgés de plus de 65 ans au 31 décembre de l'année **2012**, sont exonérés d'impôt. La condition d'âge est considérée comme remplie si l'un des époux soumis à une imposition commune a plus de 65 ans (Loi de finances pour 2013, art. 2).

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

30

Les traitements et salaires sont à retenir après déduction des frais professionnels, les pensions et rentes viagères à titre gratuit, après application de l'abattement de 10 % visé au n^o 481.

Les bénéfices des professions industrielles, artisanales, commerciales, agricoles et libérales sont retenus pour leur montant net **avant** application, le cas échéant, du coefficient de **1,25**.

Les autres revenus sont à retenir pour leur montant net imposable **avant** application, le cas échéant, du coefficient de **1,25**.

L'appréciation du revenu doit s'effectuer **avant** déduction des déficits des années antérieures, de la fraction de CSG déductible du revenu imposable, des charges du revenu global, de l'abattement spécial prévu en faveur des personnes âgées, et de l'abattement pour enfants à charge mariés (cf. n^{os} 82 et 82-1).

2. Salariés, pensionnés, crédiérentiers dont le revenu global n'excède pas le minimum garanti.

31

Par application des dispositions de l'article 5-2^o du CGI, les personnes physiques qui bénéficient principalement - c'est-à-dire pour plus de la moitié de leur revenu - de traitements, salaires, pensions et rentes viagères (à titre gratuit ou à titre onéreux) sont exonérées d'impôt sur le revenu lorsque le revenu global n'est pas supérieur au montant du minimum garanti prévu par l'article L. 3231-12 du code du travail pour l'année considérée, soit **7 207 €** pour **2012**.

Le revenu global à comparer au minimum garanti est constitué par le total des revenus nets tels qu'ils sont définis au n^o 30 ci-dessus **avant** application des abattements pour personnes âgées ou pour enfants à charge ayant fondé un foyer distinct, **mais après** déduction des déficits reportables des années antérieures, de la fraction de CSG déductible du revenu imposable et des charges déductibles du revenu global.

Cette exonération ne se cumule pas avec celle prévue en faveur des contribuables aux ressources modestes (cf. n^o 29) qui s'applique le plus souvent.

3. Minimum de perception (CGI, art. 1657-1 bis).

32

La cotisation initiale d'impôt sur le revenu établie au titre de l'année **2012**, n'est pas mise en recouvrement lorsque son montant global, avant imputation de tout crédit d'impôt, est inférieur à **61 €**.

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

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

Il s'ensuit que les cotisations correspondant à des impositions supplémentaires doivent être mises en recouvrement même si leur montant est inférieur au minimum de perception, dès lors que le total formé par le montant de la cotisation initiale et de l'imposition supplémentaire atteint **61 €** pour l'année **2012**.

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

Appréciation de la limite de 61 €.

Il convient de retenir le montant de la cotisation établie à raison de l'ensemble des revenus taxés au titre de l'année d'imposition (impôt sur le revenu déterminé selon le barème progressif et impôt sur le revenu calculé selon un taux proportionnel, le cas échéant) après décote et réductions d'impôt s'il y a lieu, mais avant imputation :

- du crédit d'impôt afférent à certains RCM (cf. n^{os} 631 et suiv.) ;

- des retenues à la source sur certaines sommes payées à des personnes domiciliées hors de France (cf. n^{os} 712 et suiv.).

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

Portée de la mesure.

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

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

Pratiquement, compte tenu de la tranche de revenu taxée au taux zéro, l'impôt n'est pas réclamé aux contribuables dont le revenu net imposable est inférieur en **2012** aux chiffres suivants :

1 part	11 948 €	3,5 parts	26 935 €
1,5 part	15 009 €	4 parts	29 916 €
2 parts	17 990 €	4,5 parts	32 898 €
2,5 parts	20 972 €	5 parts	35 879 €
3 parts	23 953 €	5,5 parts	38 861 €

II. AUTRES PERSONNES EXONÉRÉES

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

34 Concernant les rémunérations versées au personnel de la **délégation en France du comité international de la Croix-Rouge** située à Paris, cf. BOI-IR-CHAMP-30.

Concernant les rémunérations versées aux **fonctionnaires** des institutions spécialisées des **Nations unies**, cf. BOI-IR-CHAMP-30.

D. MEMBRES DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES ET ASSIMILÉES

(CGI, art. 8 à 8 *quinquies*, 238 *bis* K, 238 *bis* L, 239 *bis* AA, 239 *quater*, 239 *quater* A, 239 *quater* B, 239 *quater* C et 239 *quater* D ; RES N° 2005/54)

I. PRINCIPE

35 Les bénéfices sociaux réalisés par les sociétés de personnes et assimilées¹ ne sont pas imposés au nom de la société, mais chacun des associés, personne physique, est personnellement assujéti à l'impôt sur le revenu² pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société.

En cas de **démembrement** de la propriété de tout ou partie des parts sociales, l'usufruitier est soumis à l'impôt sur le revenu pour la quote-part correspondant aux droits dans les bénéfices que lui confère sa qualité d'usufruitier. Le nu-propriétaire n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison du résultat imposé au nom de l'usufruitier (CGI, art. 8).

En pratique, l'usufruitier des parts est imposable à hauteur des bénéfices courants de l'exploitation et le nu-propriétaire à hauteur des profits exceptionnels. Ce dernier peut également déduire la quote-part des déficits réalisés par la société correspondant à ses droits.

Toutefois, l'usufruitier et le nu-propriétaire de droits sociaux démembrés peuvent décider d'une répartition conventionnelle des résultats sociaux. Cette répartition est opposable à l'administration fiscale dès lors qu'elle procède d'une convention licite et a été conclue ou insérée dans les statuts avant la clôture de l'exercice aux termes d'un acte régulièrement enregistré.

La quote-part des déficits subis dans le cadre social est imputable dans les conditions exposées aux n^{os} 55 et suiv. La décision de la société de personnes ou assimilée de répartir les bénéfices sociaux ou de les mettre en réserve est sans influence au regard de l'imposition personnelle des associés.

Ces principes s'appliquent :

1. En ce qui concerne les sociétés mentionnées à l'article 8 du CGI :

- 36**
- aux associés des sociétés en nom collectif ;
 - aux commandités des sociétés en commandite simple³ ;
 - aux membres des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés (cf. FE n° 1411) ;

1. Autres que celles qui ont opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI (cf. FE n°s 1404 et suiv.).

2. Ou à l'impôt sur les sociétés s'il s'agit d'une personne morale passible de cet impôt.

3. La part des bénéfices sociaux revenant aux commanditaires est soumise à l'impôt sur les sociétés (cf. FE n° 1405).

- aux membres des sociétés en participation, y compris les syndicats financiers, qui sont indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été indiqués à l'administration¹ ainsi qu'aux associés des sociétés créées de fait (CGI, art. 238 *bis* L et M) ;
 - aux membres des sociétés à responsabilité limitée qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes y compris ceux mentionnés par l'article 239 *bis* AA du CGI (cf. FE n° 1412) ;
- 36-1** - à l'associé unique d'une société à responsabilité limitée lorsque cet associé est une personne physique (entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée : EURL) ;
- 36-2** - à l'associé unique ou aux associés d'une exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL).
- 36-3** - aux membres des sociétés anonymes, des sociétés par actions simplifiées et des sociétés à responsabilité limitée qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues par l'article 239 *bis* AB du CGI, (disposition applicable aux impositions dues au titre des exercices ouverts depuis le 5 août 2008 ; CGI, ann. III, art. 46 *terdecies* DA et 48).
- 36-4** - aux membres des sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires mentionnées à l'article L. 4041-1 du code de la santé publique.
- Précisions** (Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 36-II et III).
 Les sociétés civiles de moyens, les groupements d'intérêt économique et les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association, **ayant participé dès 2010 ou dès 2011 aux expérimentations** portant sur les nouveaux modes de rémunération prévues à l'article 44 de la loi n° 2007-1786 du 19 décembre 2007 de financement de la sécurité sociale pour 2008 et qui se transforment en sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires mentionnées à l'article L. 4041-1 du code de la santé publique **avant le 30 juin 2012**, relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes prévu à l'article 8 du CGI pour l'imposition des résultats de leurs exercices au cours desquels ils ont participé à ces expérimentations.
- La **transformation, avant le 30 juin 2012**, des sociétés, des groupements ou des associations définis ci-dessus en sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires mentionnées à l'article L. 4041-1 du code de la santé publique n'entraîne pas les conséquences de la cessation d'entreprise prévues à l'article 202 *ter* du CGI, sous réserve qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables.
- 37** **2. Aux membres des groupements d'intérêt économique, des groupements d'intérêt public²** et des groupements européens d'intérêt économique et, pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2005, des groupements de coopération sanitaire visés aux articles 239 *quater*, 239 *quater* B, 239 *quater* C et 239 *quater* D du CGI.
- 38** **3. Aux associés de sociétés immobilières de copropriété transparentes visées aux articles 8 *bis* et 1655 *ter* du CGI** (cf. FI n°s 3700 et suiv.).
- 39** **4. Aux membres des indivisions.**
 Sauf si il est établi une répartition différente des bénéfices conclue par convention entre les indivisaires, avec date certaine avant la clôture de l'exercice (BIC, BA) ou avant la fin de l'année d'imposition (BNC) ;
- 40** **5. Aux associés de sociétés civiles professionnelles visées à l'article 8 *ter* du CGI** (cf. n°s 585 et suiv.) ;
- 41** **6. Aux membres de sociétés de copropriétaires de navires visées à l'article 8 *quater* du CGI** (cf. également CGI, art. 39 E) ;
- 42** **7. Aux membres des sociétés civiles de moyens visées à l'article 239 *quater* A du CGI** (cf. n° 587).
- 42-1** **8. Aux membres de groupements forestiers, de groupements agricoles d'exploitation en commun, de groupements agricoles fonciers ou de groupements fonciers agricoles.**
- 42-2** **9. Aux membres des syndicats mixtes de gestion forestière et des groupements syndicaux forestiers.**
- 42-3** **10. Aux membres des copropriétés de cheval de course ou d'étafon.**
 Ces copropriétés doivent respecter les conditions mentionnées à l'article 238 *bis* M du CGI. Les statuts et les modalités de fonctionnement des copropriétés d'étafon doivent être conformes à des statuts types approuvés par décret (CGI, art. 8 *quinquies* et 39 F) ;

1. La part des bénéfices sociaux correspondant aux droits des associés autres que ceux indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration, est soumise à l'impôt sur les sociétés (cf. FE n° 1405).

2. Cf. également FE n° 1409-4.

42-4 11. Aux membres des associations de carrière de cheval de course.

Ces associations doivent être constituées sous la forme d'une indivision conventionnelle (cf. n° 307-6).

42-5 12. Aux membres indéfiniment responsables des associations d'avocats.

Ce sont les associations d'avocats, mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971, dont les noms et adresses des associés ont été indiqués à l'administration (CGI, art. 238 *bis* LA).

II. IMPOSITION DES PARTICIPATIONS

Les règles applicables dépendent essentiellement de la situation de l'associé.

43 1. Pour l'associé d'une société ou d'un groupement mentionné aux articles 8, 8 quinquies, 239 quater, 239 quater B, 239 quater C ou 239 quater D du CGI (cf. n°s 36 à 37).

Lorsque l'associé est une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, ou une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéficiaire réel, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables aux bénéfices réalisés par cet associé (CGI, art. 238 *bis* K-I). En pratique, il s'agira donc, selon le cas, des règles des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles.

43-1 Si les droits en cause sont détenus par une société exerçant une activité agricole créée avant le 1^{er} janvier 1997 ou un groupement d'exploitation en commun mentionné à l'article 71 du CGI qui relèvent de l'impôt sur le revenu selon le régime du forfait prévu aux articles 64 à 65 B dudit code ou, sur option, selon le régime du bénéficiaire réel simplifié d'imposition, les modalités d'imposition des parts de résultat correspondantes suivent les règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés. Il en va de même lorsque cette société ou ce groupement a pour activité la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier. Toutefois, si le contribuable apporte la preuve qu'une fraction des droits dans cette dernière société ou ce dernier groupement est elle-même détenue directement ou indirectement par des personnes physiques ou entreprises, qui entrent dans le champ d'application du II de l'article 238 *bis* K du même code (cf. n° 43-2), cette règle ne s'applique pas à la part de bénéfice correspondante (CGI, art. 238 *bis* K-I).

43-2 2. Dans tous les autres cas.

La part de bénéfice ainsi que les profits résultant de la cession des droits sociaux sont déterminés et imposés en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société ou du groupement (CGI, art. 238 *bis* K-II).

III. MODALITÉS DE RÉPARTITION DU RÉSULTAT ENTRE LES ASSOCIÉS

44 Dans une société de personnes ou assimilée, pour déterminer la part de bénéfice imposable au nom de chaque associé, il convient de tenir compte des droits des associés, non seulement sur les bénéfices résultant des écritures sociales, mais aussi sur les rémunérations versées aux associés et réintégrées pour la détermination du résultat imposable.

Si avant réintégration de ces rémunérations, le résultat de la société est :

- bénéficiaire, la somme à attribuer à chacun des associés comprend la rémunération qui lui a été versée, augmentée de sa quote-part dans les bénéfices de la société, déterminée au prorata des droits des intéressés ;
- déficitaire, la somme à attribuer à chaque associé est égale à la différence entre le montant de ses rémunérations et sa quote-part dans le résultat déficitaire de la société.

44-1 Les rémunérations à prendre en compte pour cette répartition s'entendent de celles effectivement attribuées aux associés.

Les rémunérations éventuellement reversées par les intéressés à la société peuvent venir en déduction de la part des bénéfices imposables à leur nom, dans la mesure où le reversement correspond à un trop perçu et ne peut être considéré comme une libéralité ou un apport. Mais dans ce cas, le résultat social avant réintégration des intérêts et appointements alloués aux associés se trouve majoré du montant du reversement et dès lors, la part de chaque associé dans ce résultat est également augmentée au prorata de ses droits.

Par ailleurs, les frais directement liés à l'exercice de l'activité sociale et incombant normalement à la société, tels les frais de visite de la clientèle, les frais d'amortissement et d'assurances des véhicules sociaux, doivent être pris en compte pour la détermination du résultat social.

Corrélativement, les remboursements, par la société, de frais engagés pour son compte par ses membres n'ont pas à être ajoutés à la quote-part du bénéfice social revenant à chaque associé.

IV. NATURE DES DROITS DES MEMBRES DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

45 Lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société visée aux articles 8 et 8 *ter* du CGI (cf. n^{os} 36 à 36-2 et 40) dont les bénéficiaires sont soumis à son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles réels, des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux, ses droits ou parts dans la société sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 *nonies-I*). En d'autres termes, ce contribuable est titulaire d'un actif professionnel distinct de l'actif social.

Conséquences au niveau des charges supportées par les associés.

46 Il s'ensuit que l'intéressé peut déduire de la quote-part du bénéfice social lui revenant :

- les intérêts des emprunts qu'il a contractés, soit pour acquérir directement les parts sociales, soit pour acquérir les biens qu'il a ensuite apportés à la société, en contrepartie de l'attribution des parts sociales ;
- les frais professionnels dont il a supporté la charge, à la triple condition :
 - qu'ils lui incombent personnellement,
 - qu'ils aient le caractère de dépenses déductibles dans le cadre d'une entreprise individuelle,
 - qu'ils n'aient pas déjà été pris en compte lors de la détermination du bénéfice social.

Parmi ces frais, peuvent ainsi figurer les cotisations sociales, la taxe professionnelle, les frais de transport exposés par l'associé pour se rendre de son domicile à son lieu de travail.

V. CESSIION DES DROITS SOCIAUX, CESSATION D'ACTIVITÉ D'UN ASSOCIÉ

1. Particulier exerçant son activité sous couvert d'une société visée aux articles 8 et 8 *ter* du CGI.

47 a. *Cession à titre onéreux.*

Le profit résultant de la cession est imposable selon les règles des plus-values professionnelles (CGI, art. 151 *nonies-I*).

b. *Cession à titre gratuit.*

47-1 Conformément aux dispositions de l'article 151 *nonies-II* du CGI, en cas de transmission à titre gratuit à une personne physique de droits sociaux considérés, comme des éléments d'actifs affectés à l'exercice de la profession (cf. n^o 45), l'imposition de la plus-value constatée peut faire l'objet d'un **report** jusqu'à la date de cession, de rachat, ou d'annulation ou de transmission ultérieure de ces droits.

L'imposition de cette plus-value est effectuée à la date à laquelle il est mis fin au report au nom du ou des bénéficiaires de la transmission des droits sociaux.

Lorsqu'un des événements mettant fin au report d'imposition cités ci-avant survient, l'imposition de la plus-value est effectuée au nom du bénéficiaire de la transmission.

En cas de nouvelle transmission à titre gratuit par l'un des bénéficiaires de la transmission visée ci-dessus, le report est maintenu si le bénéficiaire de la nouvelle transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date où l'un des événements susmentionnés survient. À défaut, l'imposition de la plus-value afférente aux droits transmis est effectuée au nom du donateur ou du défunt.

Lorsque l'activité est poursuivie pendant **au moins cinq ans** à compter de la date de la première transmission à titre gratuit ayant motivé le report, la plus-value en report est **définitivement exonérée**.

En cas de partage avec soule, le report d'imposition est maintenu si le ou les attributaires des droits sociaux concernés prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date où l'un des événements cités ci-dessus se réalise.

Ce régime s'applique sur **option** exercée par le ou les bénéficiaires lors de l'acceptation de la transmission par ces derniers.

Le ou les bénéficiaires ayant opté pour ce régime communiquent à l'administration **un état** faisant apparaître le montant des plus-values réalisées lors de la transmission et dont l'imposition est reportée. L'article 41-0 A *ter* de l'annexe III au CGI précise le contenu des obligations déclaratives des bénéficiaires.

47-2 **2. Associé n'exerçant pas son activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes mentionnée à l'article 8 du CGI** (CGI, art. 150-0 A et suiv. ; cf. n^{os} 938 et suiv.).

3. Entreprise détenant une participation dans une société visée à l'article 8 du CGI ou dans un groupement d'intérêt économique.

48 Lorsque les droits sociaux détenus dans une société de personnes visée à l'article 8 du CGI, ou un groupement d'intérêt économique, sont cédés par une **entreprise**, la plus-value de cession des droits sociaux est soumise au régime des plus-values professionnelles (cf. FE n^{os} 1225 et suiv.) si l'entreprise qui détient les droits est une société passible de l'impôt sur les sociétés, ou une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable de plein droit selon un régime de bénéfice réel.

Dans tous les autres cas, la plus-value de cession des droits sociaux est déterminée en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société ou du groupement (CGI, art. 238 *bis* K-II). À cet égard, il convient de distinguer :

a. Lorsque la société exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

La plus-value réalisée par l'entreprise membre est soumise au régime des plus-values professionnelles prévu aux articles 39 *duodecies* à 39 *quindécies* du CGI (cf. FE n^{os} 1226 et suiv.).

b. Lorsque la société a pour objet la gestion d'immeubles ou de valeurs mobilières.

Il convient d'appliquer le régime des plus-values correspondant à l'activité exercée.

48-1 **4. Assujettissement d'une société de personnes à l'impôt sur les sociétés.**

En cas d'assujettissement à l'IS d'une société de personnes ou de sa transformation en société passible de cet impôt, l'imposition de la plus-value est reportée à la date de cession, de rachat ou d'annulation des parts ou actions de l'associé. Ce report est maintenu en cas de transmission à titre gratuit des parts ou actions de l'associé à une personne physique si celle-ci prend l'engagement de déclarer en son nom cette plus-value lors de la cession, du rachat ou de l'annulation de ces parts ou actions (CGI, art. 151 *nonies*-III).

En cas de transmission à titre gratuit réalisée dans les conditions prévues au premier alinéa de l'article 151 *nonies*-III du CGI, la plus-value en report est définitivement exonérée lorsque, de manière continue pendant les cinq années suivant la transmission, les conditions suivantes sont respectées :

- le ou les bénéficiaires de la transmission exercent l'une des fonctions énumérées au 1^o de l'article 885 O *bis* du CGI et dans les conditions prévues au même 1^o dans la société dont les parts ou actions ont été transmises ;
- la société dont les parts ou actions ont été transmises poursuit son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole.

L'exonération prévue ci-dessus s'applique à la plus-value en report sur les droits ou actions détenus par le ou les bénéficiaires de la transmission au terme de la période de cinq ans susmentionnée.

48-2 **5. Cessation d'activité d'un associé.**

Lorsque le contribuable mentionné à l'article 151 *nonies*-I du CGI (cf. n^o 45) cesse d'exercer son activité professionnelle, l'imposition de la plus-value constatée sur les parts dont il conserve la propriété est reportée jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation de ces parts. Ce report est maintenu dans les conditions prévues au n^o 48-1 (CGI, art. 151 *nonies*-IV).

Ce report est maintenu en cas de transmission, à titre gratuit, des parts ou actions de l'associé à une personne physique si celle-ci prend l'engagement de déclarer en son nom cette plus-value lors de la cession, du rachat ou de l'annulation de ces parts ou actions.

En cas de transmission à titre gratuit réalisée dans les conditions prévues au deuxième alinéa ci-dessus, la **plus-value en report** détenue par le bénéficiaire de la transmission est **définitivement exonérée** lorsque, de manière continue pendant les cinq années suivant la transmission, ce bénéficiaire de la transmission exerce son activité professionnelle au sein de la société, dans les conditions prévues à l'article 151 *nonies*-I ou 151 *nonies*-III-1^o du CGI, et que celle-ci poursuit son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole.

VI. CHANGEMENT DE RÉGIME FISCAL OU DE L'OBJET SOCIAL OU DE L'ACTIVITÉ RÉELLE D'UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES

(CGI, art. 202 *ter*)

48-3 L'impôt sur le revenu est établi immédiatement dans les conditions prévues aux articles 201 et 202 du CGI (cf. n^{os} 152 et suiv.) lorsque les sociétés ou organismes exerçant une activité

industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou non commerciale et placés sous le régime des sociétés de personnes défini aux articles 8 à 8 *ter* dudit code cessent totalement ou partiellement d'être soumis à ce régime ou s'ils changent leur objet social ou leur activité réelle ou lorsque les personnes morales mentionnées aux articles 238 *ter*, 239 *quater* A, 239 *quater* B, 239 *quater* C, 239 *quater* D, 239 *septies* du CGI et au I des articles 239 *quater* et 239 *quinquies* du même code deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks, ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et que l'imposition desdits bénéfices, plus-values et profits, demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné.

48-4

Remarques.

1. Pour le cas d'une société ou d'un organisme dont les revenus n'ont pas la nature de bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière, d'une exploitation agricole ou d'une activité non commerciale, cf. FE n° 1474-2 à 1474-4.

2. Pour le cas de l'option d'une société civile professionnelle ou d'une société de personnes exerçant une activité libérale placée sous le régime défini aux articles 8 et 8 *ter* du CGI pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, cf. n°s 582 et suiv.

49

50

titre 2

détermination du revenu net global imposable

(BOI-IR-BASE)

chapitre premier

généralités

(BOI-IR-BASE-10)

51

L'impôt sur le revenu est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus de source française ou étrangère que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année (CGI, art. 12) sous réserve des dérogations pouvant résulter des conventions internationales ainsi que de certains régimes particuliers (ex. : salariés provisoirement détachés à l'étranger)¹.

On entend, en règle générale, par revenus tous les produits qui se renouvellent ou sont susceptibles de se renouveler. Il s'ensuit que, dès lors qu'elles présentent ce caractère, les sommes perçues ou acquises par le contribuable sont, de plein droit, soumises à l'impôt à défaut d'une disposition législative expresse les exonérant. Mais divers textes étendent le champ d'application de l'impôt à des profits ne répondant pas strictement à cette définition. Tel est le cas des plus-values effectivement réalisées par des particuliers lors de la cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature (cf. FI n^{os} 3200 et suiv.) et de celles réalisées dans l'exercice d'une activité professionnelle (cf. n^{os} 341-3, 355, 530 et suiv. et FE n^{os} 1225 et suiv.).

En outre, sont imposables les gains nets en capital réalisés à l'occasion de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux (cf. n^{os} 938 et suiv.).

Constituent sauf preuve contraire des revenus imposables :

- les sommes, titres ou valeurs transférés vers l'étranger ou en provenance de l'étranger lorsque le contribuable n'a pas rempli les obligations déclaratives spécifiques mentionnées, RC n^{os} 7074 et 7301 (CGI, art. 1649 *quater* A, dernier alinéa) ;
- les sommes, titres ou valeurs transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de comptes non déclarés dans les conditions prévues à l'article 1649 A, 2^e al. du CGI (CGI, art. 1649 A, dernier alinéa et cf. n^{os} 137, 929 et RC n^o 7301).

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

L'impôt est calculé **annuellement** sur les revenus **perçus** par les membres du foyer fiscal ou dont ils ont **disposé** au cours de la même année. C'est ainsi que les revenus de l'année **2012** sont imposables au titre de l'année **2012**. En fait, l'imposition est établie et mise en recouvrement - sauf cas particuliers (cf. n^{os} 151 et suiv.) - en **2013** au vu de la déclaration souscrite par le contribuable au début de cette dernière année. Un revenu est considéré comme **disponible** (BOI-IR-BASE-10-10-10-40) lorsque sa perception ne dépend que de la seule volonté du bénéficiaire ; la mise à disposition peut correspondre, notamment, à l'encaissement ou à l'inscription au crédit d'un compte. En revanche, lorsqu'il existe un droit certain à un revenu, mais que le fait créant sa disponibilité ne s'est pas encore produit (par exemple loyers payables à terme échu), le revenu est seulement réputé acquis et ne peut, en principe, être soumis à l'impôt au titre de l'année considérée.

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

Ainsi en matière de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices agricoles (réels), on doit, d'une part, considérer comme recettes réalisées et dépenses supportées, les recettes et les dépenses constatées dans les écritures comptables, même si elles ne sont pas traduites par un versement effectif et, d'autre part, retenir pour l'assiette de l'impôt, les résultats de l'exercice comptable, même si cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile (cf. FE, n^o 1009).

La fraction imposable des indemnités de départ volontaire en retraite ou de mise à la retraite peut faire l'objet d'une imposition différée (cf. n^o 173).

Les contribuables licenciés et ayant perçu une indemnité compensatrice de **délai-congé** qui se rapporte à plus d'une année civile, sont autorisés à déclarer ladite indemnité en plusieurs fractions correspondant respectivement à la part de l'indemnité afférente à chacune des années considérées (CGI, art. 163 *quinquies* ; cf. n^o 457).

En cas de **décès** du contribuable, l'imposition est établie sur les revenus qu'il a acquis sans en avoir eu la disposition antérieurement à son décès (cf. n^o 156).

Enfin, certaines plus-values peuvent faire l'objet de reports d'imposition (cf. par exemple, n^{os} 47, 48-1, 48-2 ; FE n^{os} 1236-1, 1281 et 1283).

51-1

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

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

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

- les diverses sources de revenus sont classées dans des catégories (CGI, art. 1 A). Le revenu net de chacune de ces catégories est déterminé suivant les règles qui lui sont propres ;
- les revenus nets catégoriels sont pris en compte, selon certaines modalités, pour la fixation du revenu global ;
- sur le résultat de cette prise en compte est imputé, le cas échéant, le report déficitaire afférent aux années antérieures ;
- ces opérations conduisent à la détermination du **revenu brut global annuel** ;
- de ce revenu, sont déduites les **charges** du revenu global pour déterminer le **revenu net global**.

Le **revenu net imposable** est obtenu en déduisant, le cas échéant, du revenu net global, certains abattements (cf. n^{os} 82 et 82-1).

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

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

- certains revenus bénéficient de **taux particuliers** d'imposition et ne sont pas totalisés avec les autres sources de revenu. Il s'agit notamment des plus-values à long terme réalisées par les entreprises industrielles et commerciales (cf. FE, n^{os} 1238 et suiv.), par les exploitations agricoles (cf. n^o 355) et par les professions non commerciales (cf. n^{os} 530 et suiv. et 558 et suiv.). Il en est de même, sous certaines réserves, des gains nets réalisés à l'occasion de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux (cf. n^{os} 938 et suiv.) ;
- le revenu soumis à l'impôt sur le revenu peut être déterminé **forfaitairement**. Tel est le cas, pour la taxation forfaitaire d'après certains éléments du train de vie (CGI, art. 168 ; cf. n^{os} 180 et suiv.),

ou pour l'imposition des personnes non domiciliées en France mais y disposant d'une habitation (cf. n^{os} 709 et 754).

Enfin, depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, pour tenir compte de l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème de l'impôt, le montant net de certains revenus retenu pour le calcul de l'impôt est majoré d'un coefficient de **1,25** (CGI, art. 158-7).

chapitre 2

constitution du revenu brut global

(BOI-IR-BASE-10)

A. DÉTERMINATION DU REVENU NET CATÉGORIEL

(BOI-IR-BASE-10-10)

I. PRINCIPE

52

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

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

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

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

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

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

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

- revenus fonciers (cf. n^{os} 200 et suiv.) ;
- bénéfiques industriels et commerciaux proprement dits (cf. FE n^{os} 1000 et suiv.) et profits imposés dans cette catégorie, profits réalisés par les marchands de biens (cf. FI n^{os} 3600 et suiv.) ;
- rémunérations de certains dirigeants de sociétés (cf. n^{os} 260 et suiv.) ;
- bénéfiques de l'exploitation agricole (cf. n^{os} 300 et suiv.) ;
- traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères (cf. n^{os} 400 et suiv.) ;
- bénéfiques des professions non commerciales et revenus assimilés (cf. n^{os} 500 et suiv.) ;
- revenus de capitaux mobiliers (cf. n^{os} 600 et suiv.) ;
- gains de cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux des personnes physiques **à compter du 1^{er} janvier 2013**, sauf cas particuliers.

II. COEFFICIENT MULTIPLICATEUR

(CGI, art. 158-7)

52-1

Le revenu net catégoriel, déterminé selon les principes rappelés ci-dessus, est compris dans les bases de l'impôt sur le revenu. Toutefois, pour tenir compte, depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, de l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème de l'impôt, certains revenus qui n'entraient pas dans le champ d'application de cet abattement sont multipliés par un coefficient de **1,25** pour le calcul de l'impôt sur le revenu.

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

III. ABATTEMENTS ACCORDÉS À CERTAINS REVENUS

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

Tel est le cas :

- des traitements, salaires, pensions et rentes viagères (cf. n^{os} 481 et 488) ;
- du revenu professionnel imposable des adhérents des centres de gestion ou associations agréés (cf. RC n^{os} 7856 et suiv.) ;
- de certains revenus de capitaux mobiliers (cf. n^{os} 627 et suiv.).

B. PRISE EN COMPTE DES REVENUS NETS CATÉGORIELS

I. DÉTERMINATION DU REVENU GLOBAL

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

Sauf application du régime micro-foncier, la détermination du revenu net foncier à prendre en compte dans le revenu global du contribuable est opérée sur l'imprimé de déclaration n^o 2044 annexe à la déclaration d'ensemble des revenus (cf. n^o 133).

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

Précision :

L'article 15 de la loi n^o 2012-1510 de finances rectificative pour 2012 prévoit, à compter du 14 novembre 2012, que le produit résultant de la première cession à titre onéreux d'un même usufruit temporaire ou, si elle est supérieure, la valeur vénale de cet usufruit temporaire est imposable au nom du cédant, personne physique ou société ou groupement qui relève des articles 8 à 8 ter du CGI, dans la catégorie de revenus à laquelle se rattache, au jour de la cession, le bénéficiaire ou revenu procuré ou susceptible d'être procuré par le bien ou le droit sur lequel porte l'usufruit temporaire cédé (CGI, art. 13-5 instauré par l'article 15 de la loi n^o 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

II. DÉFICITS

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

55 1. Imputation.

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

56 2. Report.

Sous les réserves visées aux n^{os} 57 et suivants, le déficit qui subsisterait après l'imputation visée au n^o 55 ci-dessus peut être reporté sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la **sixième** année inclusivement.

Ce délai de report s'applique depuis l'imposition des revenus de l'année 2004.

Remarque :

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

Ainsi, un déficit constaté en 2006 peut être reporté pendant six ans, c'est-à-dire sur les revenus imposés au titre de 2012, déclarés en 2013.

Il convient de préciser que :

- a. **Le report s'effectue année par année, en commençant par les déficits les plus anciens.**
- b. **Le report du déficit est de droit dès qu'il existe un résultat positif, quel que soit le montant de ce dernier.**

c. **Le report des déficits antérieurs peut être opéré, si le contribuable y a intérêt, sur les plus-values professionnelles à long terme** (cf. FE n° 1239).

d. **Les charges déductibles du revenu global (cf. n°s 59 et suiv.) ne peuvent jamais constituer un déficit reportable.**

L'excédent des charges déductibles ne peut jamais constituer un déficit susceptible d'être reporté sur les revenus des années ultérieures.

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

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

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

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

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

57

a. **Déficits fonciers** (CGI, art. 156-I-3° ; BOI-IR-BASE-10-20-10 n° 130 ; RES N° 2010/35).

1° *Cas général.*

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

Cette limite est portée à **15 300 €** lorsqu'un déficit est constaté pour un logement sur lequel est pratiquée la déduction au titre de l'amortissement prévu au f du 1° du I de l'article 31 du CGI (amortissement « Périssol », cf. n°s 221).

La fraction du déficit qui excède ces limites ou qui résulte des intérêts d'emprunt **s'impute exclusivement sur les revenus fonciers des 10 années suivantes.**

Remarque :

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

2° *Cas particuliers.*

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

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

Il ne s'applique plus aux déficits résultant de dépenses portant sur des immeubles pour lesquels une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée depuis le 1^{er} janvier 2009, une réduction d'impôt s'appliquant au lieu et place de la déduction sur le revenu global (cf. n° 113-7) [CGI, art. 156-I-3°].

- Défis subis par les nus-propriétaires.

Depuis l'imposition des revenus de 2009, sur **option irrévocable** du contribuable entraînant renoncement à leur prise en compte pour l'évaluation de ses revenus fonciers, les **dépenses de grosses réparations** effectivement supportées par les nus-propriétaires au titre de travaux payés en application de l'article 605 du code civil lorsque le démembrement de propriété d'un immeuble bâti résulte de succession ou de donation entre vifs, effectuée sans charge ni condition et consentie entre parents jusqu'au quatrième degré inclusivement **sont déductibles du revenu global** dans la **limite annuelle de 25 000 €**. La fraction des dépenses excédant cette limite peut être déduite, dans les mêmes conditions, au titre des **dix années suivantes**. La charge ne peut donner lieu à la constatation d'un déficit global, (CGI, art. 156-II-2° *quater*).

Remarque :

Jusqu'au 31 décembre 2008, les déficits fonciers, issus de dépenses de grosses réparations¹ payées par les nus-propriétaires en application de l'article 605 du code civil, étaient déductibles du revenu global **sans limite de montant**, lorsque le démembrement de propriété d'un immeuble bâti résultait d'une succession ou d'une donation entre vifs, effectuée sans charge ni condition et consentie entre parents jusqu'au quatrième degré inclusivement.

- Déficit provenant d'immeubles historiques et assimilés.

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

Ainsi, depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, la déduction du déficit sur le revenu global est subordonnée à **trois nouvelles conditions** qui sont **l'engagement de conserver** la propriété de l'immeuble concerné pendant au moins quinze ans à compter de son acquisition y compris lorsque celle-ci est **antérieure au 1^{er} janvier 2009** ; la **détention directe** de l'immeuble, sauf s'il est détenu par l'intermédiaire d'une société civile non soumise à l'IS (avec des exceptions relatives au mode de détention des immeubles) et **l'absence de mise en copropriété** de l'immeuble, sauf si la division fait l'objet d'un agrément ministériel (cf. n^{os} 77-3, 235, 257-1 et suiv.).

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

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, la déduction du revenu global des dépenses inhérentes **au maintien et à la protection du patrimoine naturel** sur le revenu global a été **supprimée et remplacée** par une réduction d'impôt prévue par l'article 199 *octovies* du CGI (cf. n^o 113-11) pour les dépenses **payées** depuis le 1^{er} janvier 2010.

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

Remarque :

Un contribuable ne peut pour un même logement ou une même souscription de titres pratiquer la réduction d'impôt pour investissement immobilier outre-mer mentionnée à l'article 199 *undecies* A du CGI (cf. n^o 109-1) et imputer un déficit foncier sur le revenu global (CGI, art. 156-I-3°, al. 11).

57-1

b. Déficit provenant d'exploitations agricoles (CGI, art. 156-I-1° ; BOI-IR-BASE-10-20-10 n° 100).

Les déficits provenant d'exploitations agricoles ne peuvent pas donner lieu à imputation sur le revenu global lorsque le **total des revenus nets d'autres sources** dont dispose le contribuable, excède **106 225 €** pour l'imposition des revenus de l'année **2012** (106 225 € pour 2011 et 2010).

Cette limite doit être appréciée par rapport au total des revenus nets des membres du foyer fiscal qui sont taxés sous une cote unique. Il s'agit de tous les revenus - autres qu'agricoles - tels qu'ils ont été retenus pour l'établissement de l'impôt au titre de l'année de constatation des déficits. Toutefois, il est admis que les plus-values imposées conformément aux dispositions prévues aux articles 150 U et suiv. du CGI ne soient pas retenues pour l'appréciation du franchissement de cette limite.

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

Lorsque les revenus nets non agricoles **n'excèdent pas la limite** précitée, le déficit agricole est imputable, l'année de sa constatation, sur les autres revenus du contribuable. En cas d'insuffisance de ces derniers, l'excédent est reportable sur le **revenu global des six années suivantes**, même si les revenus nets non agricoles deviennent supérieurs à ladite limite.

Si la **limite** mentionnée ci-dessus **est franchie**, le déficit agricole peut seulement être reporté sur les bénéfices de même nature des années suivantes jusqu'à la **sixième** inclusivement (délai de report en vigueur depuis l'imposition des revenus de l'année 2004). Dans cette circonstance, si ces bénéfices ne permettent pas d'imputer la totalité du déficit, la fraction de celui-ci qui ne peut être reportée est définitivement annulée.

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

57-2 *c. Déficits provenant des activités industrielles et commerciales exercées à titre non professionnel* (CGI, art. 156-I-1° bis ; BOI-IR-BASE-10-20-10 n° 110 ; cf. FE n° 1015-1).**1° Principe.**

Les déficits provenant d'activités relevant des bénéfices industriels et commerciaux, **exercées à titre non professionnel**, ne peuvent donner lieu à imputation sur les bénéfices ou revenus nets des autres catégories de revenus ou sur les bénéfices provenant d'activités industrielles et commerciales exercées à titre professionnel (exemple : pour la location de chambres d'hôtes, cf. RES N° 2005/11).

Ces déficits ne peuvent s'imputer que sur les bénéfices provenant des activités relevant des bénéfices industriels et commerciaux exercées **à titre non professionnel**, durant la même année ou les **six années suivantes** (délai de report en vigueur depuis l'imposition des revenus de l'année 2004).

Les activités industrielles et commerciales exercées à titre non professionnel sont définies à l'article 156-I-1° bis, al. 1^{er} du CGI, par opposition aux activités exercées à titre professionnel, comme celles qui ne comportent pas la participation personnelle, directe et continue de l'un des membres du foyer fiscal à l'accomplissement des actes nécessaires à ces activités.

- Éléments de définition de l'activité professionnelle.

- participation personnelle :

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

- participation directe :

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

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

- participation continue :

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

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

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

En revanche, depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, ces modalités d'imputation **ne sont pas applicables** aux déficits provenant de l'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés (CGI, art. 156-I-1° ter ; cf. n° 57-3).

57-3 *2° Cas particulier des loueurs en meublés.*

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

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

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

- un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ;
- les recettes annuelles retirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal excèdent 23 000 € ;
- ces recettes excèdent les revenus du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires au sens de l'article 79 du CGI, des bénéfices industriels

et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, des bénéfices agricoles, des bénéfices non commerciaux et des revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI.

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

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

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

Remarques :

- Pour les modalités d'imputation des déficits applicables, au titre de l'imposition des revenus des années 2008 et antérieures, aux loueurs en meublés non-professionnels, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2011, paragraphe 57-3.
- Sur la notion d'activité de location de locaux d'habitation meublés exercée à titre professionnel depuis l'imposition des revenus de 2009 à 2011, cf. CGI, art. 151 septies-VII, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2012, paragraphe 57-3.

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

57-4

3^o *Exceptions.*

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

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

57-5

d. Déficits provenant d'opérations non commerciales (CGI, art. 156-I-2^o ; BOI-IR-BASE-10-20-10 n^o 120).

1^o *Principe.*

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

Ils sont seulement imputables sur les bénéfices tirés d'activités semblables durant la même année ou les **six années suivantes** (délai de report en vigueur depuis l'imposition des revenus de l'année 2004).

2^o *Exception.*

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

Pour prétendre à l'imputation du déficit, l'inventeur doit souscrire une déclaration 2035.

57-6 e. Pertes réalisées à l'occasion de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux (cf. n^{os} 938 et suiv.).

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

Aucune imputation sur le revenu global n'est possible.

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

- des gains nets réalisés à l'occasion de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux visés à l'article 150-0 A du CGI (cf. n^{os} 938 et suiv.) ;
- des profits réalisés sur les marchés à terme d'instruments financiers (art. 150 *quinquies* et 150 *sexies* du CGI et cf. n^{os} 674 et suiv.) ;
- des profits réalisés dans le cadre d'opérations à terme sur marchandises (art. 150 *octies* du CGI et cf. n^o 678) ;
- des profits réalisés sur les marchés d'options négociables (art. 150 *nonies* du CGI et cf. n^{os} 680 et suiv.) ;
- des profits retirés d'opérations sur bons d'option (art. 150 *decies* du CGI et cf. n^o 684) ;
- des profits de cessions ou de rachats de parts de FCIMT (CGI, art. 150 *undecies* et cf. n^o 679-2).

57-7 f. Pertes résultant de la cession de titres de créances négociables (CGI, art. 124 C, al. 2).

Les pertes sont exclusivement imputables sur les produits et les gains retirés de cessions de titres ou contrat dont les produits sont soumis au même régime d'imposition au cours de la même année et des cinq années suivantes (cf. n^o 607-2).

57-8 g. Moins-values immobilières réalisées depuis le 1^{er} janvier 2004.

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

57-9 h. Pertes résultant d'opérations réalisées en France sur les marchés à terme d'instruments financiers et de marchandises, sur les marchés d'options négociables ou sur les bons d'option (CGI, art. 156-I-5^o ; cf. n^{os} 674 et suiv.).

Dans le cadre d'opérations mentionnées aux articles 150 *ter*, 150 *octies*, 150 *nonies* et 150 *decies* du CGI et réalisées à **titre personnel** (opérations réalisées à titre occasionnel ou habituel) ou à **titre professionnel** lorsque l'option prévue à l'article 35-I-8^o du même code pour le régime des bénéfices industriels et commerciaux n'a pas été exercée (cf. FE n^o 1002), les pertes sont imputables exclusivement sur les profits de **même nature** réalisés au cours de la même année ou des **six** années suivantes (délai de report en vigueur depuis l'imposition des revenus de l'année 2004).

57-10 i. Pertes résultant d'opérations réalisées à l'étranger sur un marché à terme d'instruments financiers ou de marchandises, sur un marché d'options négociables ou sur les bons d'option (CGI, art. 156-I-6^o et cf. n^{os} 679, 683 et 684-3).

Les pertes sont imputables exclusivement sur les profits de même nature réalisés dans les mêmes conditions au cours de la même année ou des **six** années suivantes (délai de report en vigueur depuis l'imposition des revenus de l'année 2004).

57-11 j. Déficits constatés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 156-I-8^o).

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

chapitre 3

déductions à opérer sur le revenu brut global

(BOI-IR-BASE-20)

58 Pour obtenir le revenu net global imposable, il convient de déduire, le cas échéant, du revenu brut global déterminé comme il vient d'être dit :

- la fraction de CSG sur les revenus du patrimoine déductible ;
- certaines charges limitativement énumérées par la loi ;
- les abattements accordés en vertu de situations particulières (personnes âgées ou enfants mariés).

A. DÉDUCTIBILITÉ PARTIELLE DE LA CONTRIBUTION SOCIALE GÉNÉRALISÉE (CSG) SUR LES REVENUS DU PATRIMOINE

(CGI, art. 154 *quinquies*-II ; BOI-IR-BASE-20-20 ; Loi de finances pour 2013, art. 9, 10 et 11)

58-1

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

1. Champ d'application.

Sont visés les revenus du patrimoine imposés à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif, tels qu'ils sont définis au n° 124-1.

La contribution prévue sur les avantages mentionnés au I des articles 80 *bis* et 80 *quaterdecies* du CGI (Code de la sécurité sociale, art. L. 136-2-II-6°), pour les options sur titres et aux actions gratuites attribuées **à compter du 28 septembre 2012**, est admise en déduction du revenu imposable de l'année de son paiement (Loi de finances pour 2013, art. 11-I-D).

La CSG afférente aux revenus du patrimoine imposés à un taux proportionnel ou prélèvement forfaitaire (plus-values, gains en capital...) **est donc exclue** du champ d'application de la déductibilité partielle (Loi de finances pour 2013, art. 9-G-1°).

2. Modalités de déduction.

Pour l'imposition des revenus du patrimoine réalisés **à compter du 1^{er} janvier 2012**, la CSG est déductible à hauteur de **5,1 %** (Loi de finances pour 2013, art. 9-I-G-2°).

Remarque :

Pour l'imposition des revenus du patrimoine réalisés du 1^{er} janvier 2004 au 31 décembre 2011, la CSG était déductible à hauteur de 5,8 %.

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

La déduction s'opère l'année du paiement.

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

Ne sont pas admis en déduction, à compter du 1^{er} janvier 2013, les gains et avantages imposés dans les conditions prévues aux 2 *bis*, 6 et 6 *bis* de l'article 200 A du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-H).

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

Enfin, lorsque le montant total du rôle afférent à la CSG, à la CRDS (cf. n° 125-1), au prélèvement social (cf. n° 126) et à la contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine est inférieur à **61 €**, il n'est pas mis en recouvrement. Aucune déduction ne peut dès lors être pratiquée à ce titre.

Remarque :

À compter du 1^{er} janvier 2012, la CSG sur les produits de placement acquittée à la source sur certains revenus distribués soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif est admise en déduction, à hauteur de **5,1 %** du revenu brut global de l'année de son paiement (Loi de finances pour 2013, art. 9-I-G).

Ce montant de 5,1 % était établi à 5,8 % du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2011.

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

B. LES CHARGES DU REVENU GLOBAL

(CGI, art. 156-II et 163 *quaterdecies*)

I. PRINCIPES

59

Indépendamment des dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu, déjà prises en compte pour la détermination des revenus catégoriels (cf. n° 52), les contribuables peuvent retrancher de leur revenu global diverses charges, payées au cours de l'année d'imposition, limitativement énumérées par la loi. Il s'agit pour les déductions applicables aux revenus perçus en **2012** :

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

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

- de certains arrérages de rentes (cf. n° 75) ;
- des intérêts de certains emprunts (cf. n° 76) ;
- des charges foncières relatives aux monuments historiques (cf. n° 77) ;
- des versements effectués en vue de la retraite mutualiste du combattant (cf. n° 78) ;
- des cotisations versées au titre de l'épargne retraite (cf. n° 80) ;
- de certaines cotisations versées au titre de certains contrats d'assurance de groupe en vue du paiement d'une retraite complémentaire pour les exploitants agricoles (cf. n° 81).

Remarques :

1. Sur la déduction des cotisations de sécurité sociale aux étudiants en application de l'article 156-II-4° du CGI, voir RES N° 2005/17.

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

Il s'ensuit que les autres dépenses qui constituent un emploi du revenu **ne peuvent être admises en déduction**. Tel est le cas, notamment :

1. Des dépenses personnelles des contribuables.

Ce sont les dépenses engagées pour eux-mêmes ou les membres de leur famille, qu'il s'agisse des dépenses nécessitées par leur état de santé ou celui de leurs proches (frais médicaux et pharmaceutiques), des dépenses ayant trait à l'entretien ou à l'éducation des enfants (frais scolaires, frais de vacances, frais de visite, etc...¹), ou de dépenses diverses (amendes, primes d'assurances contre l'incendie, le vol ou les risques automobiles, honoraires et frais de procès, salaires du personnel domestique, etc...). Il en est de même des dépenses de logement.

Voir également RES N° 2010/49.

2. Des dépenses liées à certaines activités des contribuables.

Ce sont les dépenses de caractère personnel supportées par un associé ou les dépenses supportées dans l'exercice d'une activité bénévole² ou d'un mandat public.

3. Des impôts de toute nature.

4. Des versements en capital (remboursement d'une dette, perte subie par suite du non-remboursement d'un prêt, par exemple).

5. Des dépenses se rapportant à des revenus exonérés (droits de garde de titres dont les produits sont exemptés d'impôt, par exemple).

Les charges afférentes aux logements dont les propriétaires se réservent la jouissance ne sont pas déductibles dès lors que le revenu en nature correspondant est exonéré d'impôt (CGI, art. 15-II). Pour les dépenses donnant lieu à réduction d'impôt, cf. n°^{os} 99 et suiv.

Les dépenses concernant les immeubles donnés en location sont prises en charge pour la détermination du revenu net foncier (cf. n°^{os} 214 et suiv. et n°^{os} 225 et suiv.).

Les contribuables doivent fournir, à l'appui de leur déclaration, toutes précisions de nature à justifier l'existence des charges déduites. La nature de ces précisions est indiquée dans le commentaire relatif à chaque catégorie de charges. L'article L. 16 du LPF permet à l'administration de demander des **justifications** au sujet des charges retranchées du revenu brut global. Dans ce cas, le contribuable doit apporter la preuve de l'existence et du montant de ces charges. Le défaut de réponse à cette demande entraîne, en droit strict, la taxation d'office (cf. n° 149).

6. Remarque.

Comme pour les contribuables mariés, les charges déductibles du revenu imposable du foyer fiscal constitué par les deux partenaires d'un PACS soumis à imposition commune sont celles effectivement supportées par ce foyer. Peu importe le partenaire ayant procédé à leur paiement effectif (CGI, art. 7).

1. En ce qui concerne les frais d'emploi d'un salarié à domicile et les frais de garde des enfants, cf. n°^{os} 100-17 et 116.

2. Ces dépenses peuvent, sous certaines conditions, ouvrir droit à réduction d'impôt (cf. n° 100-9).

II. PENSIONS ALIMENTAIRES ET CONTRIBUTION AUX CHARGES DU MARIAGE

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

69

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

Remarque.

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

La majoration de **25 %** ne modifie pas les modalités déclaratives du contribuable concerné. Elle constitue une règle particulière intégrée dans la chaîne du calcul de l'impôt. **Par conséquent, le contribuable ne doit pas majorer lui-même le montant de la pension alimentaire versée. Il continue, comme auparavant, à reporter sur sa déclaration des revenus le montant se rapportant à la pension alimentaire concernée.** Le bénéficiaire de la pension alimentaire reste imposé à hauteur du montant déduit porté sur la déclaration du débiteur, c'est-à-dire le montant **compte non tenu** de la majoration de **25 %**.

1. Pensions alimentaires versées aux ascendants ou descendants.

70

a. Principe.

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

- en vertu des articles 205 à 207 du code civil, il existe une obligation alimentaire réciproque, d'une part, entre ascendants et descendants, légitimes, adoptifs ou naturels, et d'autre part entre gendre ou belle-fille et beau-père ou belle-mère, mais seulement tant qu'existent l'époux qui produit l'affinité ou des enfants issus de son mariage avec l'autre époux ; le code civil n'impose pas à l'enfant d'un premier lit d'obligation alimentaire envers le second mari de sa mère ou la seconde épouse de son père ;
- l'article 208 du code civil précise que les aliments ne sont accordés que dans la proportion du besoin de celui qui les réclame et de la fortune de celui qui les doit. L'importance de la pension doit donc être appréciée compte tenu du montant des ressources personnelles de celui qui la verse et des besoins du bénéficiaire ;
- l'article 367 du code civil prévoit une obligation alimentaire réciproque entre adopté (faisant l'objet d'une adoption simple) et adoptant ;
- l'article 767 du code civil prévoit une obligation alimentaire de la succession de l'époux prédécédé au conjoint successible qui est dans le besoin.

70-1

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

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

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

71

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

1° Pensions versées en espèces.

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

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

De même, le contribuable qui demande à bénéficier de la réduction d'impôt pour l'emploi d'un salarié travaillant à la résidence d'un ascendant renonce à la déduction de la pension alimentaire qu'il verse à ce même ascendant (CGI, art. 199 *sexdecies* ; cf. n°s 100-17 et suiv.).

2° Pensions acquittées en nature.

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

Toutefois, le contribuable qui s'acquitte de l'obligation alimentaire en recueillant sous son toit un ascendant **dans le besoin** peut déduire de son revenu global sans avoir à fournir de justifications, une somme fixée par ascendant à **3 359 € pour 2012**. Pour les ascendants âgés de plus de 75 ans, cette tolérance s'applique, par analogie avec les dispositions de l'article 156-II-2° *ter* du CGI (cf. n° 74), lorsque le revenu imposable des intéressés n'excède pas le plafond de ressources mentionné à l'article L. 815-9 du code de la sécurité sociale pour l'octroi de l'allocation de solidarité aux personnes âgées mentionnée à l'article L. 815-1 du même code et de l'allocation supplémentaire d'invalidité mentionnée à l'article L. 815-24 dudit code (cf. n° 496).

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

Remarque : rente servie en exécution d'une donation-partage. Les sommes versées à ce titre, ayant pour contrepartie la transmission d'un bien ne peuvent, en principe, être considérées comme ayant le caractère d'une pension alimentaire. Elles ne sont donc pas normalement déductibles du revenu global. Toutefois, si la rente versée en exécution d'une clause de donation-partage excède celle qui aurait pu être obtenue d'un acquéreur à titre onéreux, la fraction excédentaire peut être regardée comme servie à titre gratuit et être déduite du revenu global du débiteur si son versement répond aux conditions fixées par les articles 205 à 211 du code civil.

72

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

Sont déductibles :

- les pensions versées, **en cas de séparation ou de divorce**, pour l'enfant **âgé de moins de 18 ans**, lorsque cet enfant n'est pas pris en compte pour la détermination du quotient familial ;
- les pensions versées par les grands-parents à leurs petits-enfants orphelins lorsqu'ils ne vivent pas sous leur toit ;
- les pensions versées à des enfants majeurs.

1° Enfants mineurs.

72-1

- *Enfants mineurs dont les parents sont divorcés ou imposés séparément* (cf. n° 93-3).

Le contribuable ne peut opérer aucune déduction pour ses descendants mineurs lorsqu'ils sont pris en compte pour la détermination de son quotient familial.

À l'inverse, lorsque l'enfant n'est pas retenu pour déterminer le nombre de parts, la pension alimentaire qu'il verse pour l'entretien de cet enfant est déductible de son revenu imposable¹. Cette possibilité de déduction est étendue, sous les mêmes conditions, aux subsides versés à **l'enfant naturel**, pour leur montant réel et justifié.

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

- la pension alimentaire versée en vertu de l'article 373-2-2 du Code civil, à titre de contribution à l'entretien et à l'éducation des enfants, à la personne qui en a la garde ;
- le versement du capital représentatif de la rente indexée prévue à l'article 373-2-3 du Code civil, lorsque la consistance des biens du débiteur s'y prête, en remplacement de la pension alimentaire. En pareil cas, la somme déductible chaque année est égale au chiffre obtenu en divisant le montant du capital versé par le nombre d'années de service de la rente, sans pouvoir excéder **2 700 €** (CGI, art. 156-II-2° et ann. II, art. 91 *quinquies*).

Une attestation délivrée par l'organisme accrédité chargé du versement de la rente doit être jointe à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle la déduction est pratiquée pour la première fois. Cette attestation doit comporter les indications prévues à l'article 91 *quinquies*, ann. II précité ;

- le complément, sous forme de pension alimentaire, exigible selon l'article 373-2-4 du Code civil, lorsque le capital constitué dans certains cas pour couvrir les besoins de l'enfant devient insuffisant.

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

72-2

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

Les grands-parents paternels et maternels peuvent déduire la pension alimentaire qu'ils versent pour l'entretien de leurs petits-enfants orphelins dans la limite de leurs ressources

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

respectives et des besoins des bénéficiaires. S'ils les accueillent sous leur toit, il est tenu compte des frais d'entretien au moyen du quotient familial (cf. n° 88).

72-3 2° Enfants majeurs.

Les pensions alimentaires versées pour l'entretien des enfants majeurs sont déductibles¹. Il n'y a pas lieu de distinguer selon que les enfants sont âgés de plus ou moins de 25 ans, étudiants, chômeurs ou infirmes. Bien entendu, la preuve de l'état de besoin de l'enfant ainsi que des versements effectifs doit être apportée. De même, les grands-parents peuvent déduire, dans les mêmes conditions, la pension versée pour l'entretien de leurs petits-enfants orphelins.

72-4 - Limitation des versements.

- La déduction est limitée, **par enfant**, au montant fixé pour l'abattement prévu pour le rattachement d'enfants ayant fondé un foyer distinct ; pour l'année **2012**, celui-ci est égal à **5 698 €** (cf. n° 82-1).

Les contribuables qui s'acquittent de l'obligation alimentaire en recueillant sous leur toit leurs enfants majeurs, peuvent déduire sans avoir à fournir de justifications, une somme fixée à **3 359 €** pour **2012**, par enfant aidé.

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

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

Remarque : pension alimentaire forfaitaire versée à un enfant majeur par ses parents concubins vivant ensemble, voir RES N° 2005/16.

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

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

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

Il est admis que la limite de déduction soit doublée pour tenir compte de la charge supportée pour l'entretien de leurs petits-enfants par les contribuables qui subviennent aux besoins de leurs enfants majeurs célibataires, veufs ou divorcés chargés de famille. Cette limite s'élève donc à **11 396 €** pour l'imposition des revenus de l'année **2012**, **quel que soit le nombre des petits-enfants**.

72-5 - Modalités d'application de la déduction.

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

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

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

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

¹. Corrélativement, elles sont imposables dans la limite admise pour leur déduction (CGI, art. 80 septies).

2. Pensions alimentaires entre époux ou ex-époux et contribution aux charges du mariage (BOI-IR-BASE-20-30-20-30).

73

a. Pensions alimentaires.

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

Cette déduction est subordonnée aux trois conditions suivantes :

1° *Les époux ou ex-époux doivent être séparés de corps ou divorcés, ou en instance de séparation de corps ou de divorce.*

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

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

2° *Le versement des sommes allouées au conjoint doit résulter d'une **décision de justice** ou d'un protocole homologué par le juge.*

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

73-1

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

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

Par ailleurs, l'article 156-II-2° du CGI, autorise, sous certaines conditions, la déduction des pensions **revalorisées spontanément**, sans que les parties aient besoin de recourir à une nouvelle décision de justice pour officialiser leur décision¹.

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

- que son montant initial résulte d'une décision de justice (jugement de divorce ou convention homologuée par le juge) ;
- que le montant de la revalorisation spontanée soit compatible avec les ressources du débiteur et les besoins du bénéficiaire ;
- et que le versement soit effectif.

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

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

3° *La pension doit présenter un caractère alimentaire.*

Tel est le cas :

- de la **pension alimentaire** que l'un des époux est tenu de verser à son conjoint en exécution du devoir de secours (Code civil. art. 270) ;
- du **complément sous forme de pension alimentaire** que l'époux susvisé doit verser, lorsque le capital initialement constitué devient insuffisant (Code civil. art. 303).
- des **versements de sommes d'argent**² mentionnés à l'article 275 du code civil, correspondant à la prestation compensatoire payée en capital, effectués sur une **période supérieure à**

1. Les dispositions de l'article 18 de la loi n° 2002-305 du 4 mars 2002 relative à l'autorité parentale s'appliquent aux révisions amiables des pensions alimentaires intervenues à compter de la date d'entrée de cette loi (JO du 5 mars), quelle que soit la date du jugement de séparation de corps ou de divorce ou de celle de la convention entre époux homologuée par le juge prévoyant le versement d'une pension alimentaire au profit de l'enfant (RES N° 2005/4).

2. Corrélativement, les sommes versées sont imposables entre les mains du bénéficiaire (CGI, art. 80 quater ; cf. n° 443).

douze mois¹, mais n'excédant pas huit ans, à compter de la date à laquelle le jugement de divorce, que celui-ci résulte ou non d'une demande conjointe, est passé en force de chose jugée² ;

Remarques :

- Lorsque le débiteur libère le capital, en tout ou partie, au-delà du délai de douze mois alors que le jugement ou la convention homologuée par le juge prévoyait, sur le fondement de l'article 274 du code civil, que le versement devait intervenir intégralement dans un délai de douze mois, les versements ne peuvent, pour autant, être considérés comme effectués conformément aux dispositions de l'article 275 du même code. Les modalités de versement mentionnées à l'article 275 dudit code doivent en effet être prévues dans un jugement et tel n'est pas le cas lorsque les versements tardifs procèdent de la seule initiative d'une ou des parties.

- En conséquence, le régime des pensions alimentaires prévu à l'article 80 *quater* du CGI auquel sont soumis les versements mentionnés à l'article 275 du code civil, n'est pas applicable aux versements relevant du champ de l'article 274 mais effectués dans un délai supérieur à douze mois. Ces versements ne sont dès lors pas déductibles du revenu imposable du débiteur (y compris pour les versements partiels intervenus dans le délai de douze mois), et ne sont pas imposables au nom du créancier.

- des **rentes viagères**² prévues à l'article 276 du code civil (divorce contentieux) et fixées à **titre exceptionnel** par le juge, au titre de la prestation compensatoire, par décision spécialement motivée en raison de l'âge ou de l'état de santé du créancier ne lui permettant pas de subvenir à ses besoins ;

- des **rentes versées** en application des articles 278 et 279-1 du code civil (divorce sur requête conjointe désigné désormais « divorce par consentement mutuel »)² ;

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

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

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

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

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

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

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

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

73-2

La contribution aux charges du mariage résultant de l'article 214 du code civil est déductible² du revenu imposable de l'époux qui la verse lorsque :

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

- les époux font l'objet d'impositions distinctes dans l'une des situations mentionnées à l'article 6-4-a et c du CGI (cf. n° 24).

III. AVANTAGES EN NATURE CONSENTIS À DES PERSONNES ÂGÉES DE PLUS DE 75 ANS

(CGI, art. 156-II-2° *ter* ; BOI-IR-BASE-20-60-30 n° 1)

74

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

- le revenu imposable (cf. n° 95) de ces personnes ne doit pas excéder le plafond de ressources mentionné à l'article L. 815-9 du code de la sécurité sociale pour l'octroi de l'allocation de solidarité aux personnes âgées mentionnée à l'article L. 815-1 du même code et de l'allocation supplémentaire d'invalidité mentionnée à L. 815-24 dudit code (cf. n° 496) ;

- la déduction opérée par le contribuable ne peut excéder, **par bénéficiaire**, la somme de **3 359 € pour 2012** (cf. n° 71). Le plafond de déduction s'applique par année d'imposition, quel

1. Les versements effectués sur une période égale au plus à douze mois ouvrent droit à une réduction d'impôt (cf. n° 108).

2. Cette disposition s'applique aux jugements prononcés depuis le 1^{er} juillet 2000.

que soit le nombre de mois pendant lesquels la personne concernée est recueillie, **sans réduction prorata temporis**.

Remarques :

1. La déduction ne peut se cumuler, au titre d'une même personne recueillie, avec la majoration de quotient familial prévue par l'article 196 A bis du CGI (cf. n° 90) ;

2. Les avantages en nature constituant des libéralités, ne sont pas imposables au nom du bénéficiaire.

IV. ARRÉRAGES DE RENTES

(CGI, art. 156-II-2° ; BOI-IR-BASE-20-60-30 n° 120)

75

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

- **avant le 2 novembre 1959** ;

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

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

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

V. INTÉRÊTS DE CERTAINS EMPRUNTS

(CGI, art. 156-II-1° ; BOI-IR-BASE-20-60-30 n° 260)

76

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

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

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

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

VI. CHARGES AFFÉRENTES AUX IMMEUBLES HISTORIQUES ET ASSIMILÉS

(CGI, art. 156-II-1° *ter* ; ann. III, art. 41 E à 41 J et ann. IV, art. 17 *ter* à 17 *quinquies* A ; BOI-IR-BASE-20-40)

77

Les charges foncières afférentes à certains immeubles sont, **en principe, déduites** des recettes (loyers, recettes provenant d'affichage publicitaire, droits de visite) encaissées par le propriétaire pour la **détermination du revenu net foncier** imposable au nom de ce dernier (cf. n° 237).

Les immeubles concernés sont :

- les immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire ;

- les immeubles faisant partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique ou artistique particulier et qui auront été agréés à cet effet par le ministre chargé du budget ;

- les immeubles faisant partie du patrimoine national en raison du label délivré par la « Fondation du patrimoine » en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine si ce label a été accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine¹.

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

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, la déduction **sur le revenu global** des charges foncières est réservée aux immeubles qui satisfont également aux dispositions de l'article 156 *bis* du CGI (cf. n° 77-3).

77-1

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

Dans cette hypothèse **sont déductibles** du revenu global :

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

1. Dans ce dernier cas, l'agrément est supprimé depuis le 1^{er} janvier 2003.

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

- pour la **totalité** du montant des **autres charges foncières**¹ si l'immeuble classé ou inscrit est ouvert au public et pour **50 %** de leur montant si l'immeuble classé ou inscrit est fermé au public ou si l'immeuble fait partie du patrimoine national et est agréé à cet effet et ouvert au public.

Toutefois, pour les **immeubles** qui, bien que non classés parmi les monuments historiques, ni inscrits à l'inventaire supplémentaire, ni objets d'un agrément ministériel, **font partie du patrimoine national à raison du label délivré par la « Fondation du patrimoine »**, les charges déductibles sont **exclusivement** celles qui correspondent aux travaux de **réparation et d'entretien**. Pour les immeubles habitables, **seuls** les travaux de cette nature, afférents aux **murs, aux façades et aux toitures**, ouvrent droit à déduction. La déduction est en outre réservée à ceux des immeubles qui sont visibles de la voie publique. La déduction des charges est limitée à **50 %** de leur montant. Cette déduction est toutefois portée à **100 %** lorsque les travaux sont subventionnés à hauteur de **20 %** au moins de leur montant. Ces pourcentages s'appliquent à la seule fraction des travaux non couverte par une subvention (CGI, ann. III, art. 41 I bis).

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

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

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

77-2 2. L'immeuble procure des recettes imposables et est occupé en partie par son propriétaire.

Seule est **déductible** la fraction de **certaines charges foncières**¹ correspondant aux locaux dont le propriétaire se réserve la jouissance et dont il n'a pas été tenu compte pour la détermination du revenu net foncier (cf. n° 238).

Cette **fraction est déductible du revenu global** pour la **totalité** de son montant si les immeubles classés ou inscrits sont ouverts au public et pour **50 %** de son montant si les immeubles sont agréés et ouverts au public.

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

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

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

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

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

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

1. Par charges foncières, on entend l'ensemble des charges de la propriété énumérées à l'article 31-1-1° du CGI (cf. n°s 214 et suiv. et 225 et suiv.).

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

77-3 3. Modifications applicables depuis l'imposition des revenus de 2009 (CGI, art. 156 bis ; cf. n° 257-1).

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

Aux termes de cet article, **le bénéficiaire** des dispositions de l'article 156 du CGI propres aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques, ou ayant fait l'objet d'un agrément par le ministre chargé du budget en raison de leur caractère historique ou artistique particulier, ou ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine :

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

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

a. Modalités de déduction des charges foncières depuis l'imposition des revenus de l'année 2009 pour les immeubles détenus par des sociétés non soumises à l'IS.

1° Principe.

Pour les immeubles **acquis** après le 1^{er} janvier 2009, **le bénéficiaire des dispositions de l'article 156 du CGI** propres aux immeubles classés ou inscrits **au titre des monuments historiques**, ou ayant fait l'objet d'un agrément par le ministre chargé du budget en raison de leur caractère historique ou artistique particulier, ou ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine, **n'est pas ouvert aux immeubles détenus par des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés.**

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

Des exceptions sont prévues à ce principe.

2° Première catégorie d'exceptions : l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à l'entretien, les sociétés civiles familiales.

Sont déductibles du revenu global, les charges foncières des :

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

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

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

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

3° Deuxième catégorie d'exceptions : les sociétés civiles constituées dès l'origine par des collectivités locales.

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

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

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

Il faut que :

- les charges foncières aient été payées par la société concernée entre la date de la déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R* 424-16 du code de l'urbanisme et celle de l'acquisition de leurs parts par les associées personnes physiques ;
- les parts sociales aient été acquises par les associées personnes physiques au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de la déclaration de chantier précitée ;
- et les charges foncières aient été intégralement remboursées à la société agréée, à proportion de leurs parts, par les associés personnes physiques.

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

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

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

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

c. Droit de propriété démembré.

Le bénéfice des dispositions de l'article 156 du CGI propres aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques, ou ayant fait l'objet d'un agrément par le ministre chargé du budget en raison de leur caractère historique ou artistique particulier, ou ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine n'est pas ouvert aux immeubles ayant fait l'**objet d'une division** depuis le 1^{er} janvier 2009 **sauf si cette division fait l'objet d'un agrément délivré** par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture, lorsque l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien la justifient.

VII. VERSEMENTS EFFECTUÉS EN VUE DE LA RETRAITE MUTUALISTE DU COMBATTANT

(CGI, art. 156-II-5° ; BOI-IR-BASE-20-60-30 n° 370)

78

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

La déduction est subordonnée à **deux conditions** :

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

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

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

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

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

Pour l'imposition des revenus de **2012**, ce montant est fixé à **1 739 €** (1 733 € pour 2011 ; 1 715 € pour 2010).

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

79

VIII. COTISATIONS VERSÉES AU TITRE DE L'ÉPARGNE RETRAITE PAR CAPITALISATION DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 2004

(CGI, art. 163 *quatervicies* et ann. III, art. 41 ZZ *bis* à 41 ZZ *quater* ; BOI-IR-BASE-20-50 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 17)

80

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

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

- plan **d'épargne retraite populaire** (PERP) ;
- plan **d'épargne retraite entreprise** (PERE) ;
- régime **PREFON** ;
- **complément retraite mutualiste** (COREM, ex. CREF), géré par l'Union Mutualiste Retraite (UMR) quelque soit, à compter de l'imposition des revenus perçus depuis le 1^{er} janvier 2005, le statut socioprofessionnel des intéressés : fonctionnaire ou non-fonctionnaire ;
- **complément retraite des hospitaliers** (CRH), géré par le comité des œuvres sociales des établissements hospitaliers publics (CGOS) ;
- **établissements publics**, institués par les organismes mentionnés au VII de l'article 5 de l'ordonnance n° 2001-350 du 19 avril 2001 relative au code de la mutualité et transposant des directives 92/49/CEE et 92/96/CEE du Conseil, des 18 juin et 10 novembre 1992, pour leurs opérations collectives visées à l'article L. 222-1 du code de la mutualité.

1. Conditions d'application.

80-1

a. Plafond général de déduction.

Pour **chaque membre** du foyer fiscal, sont déductibles du revenu net global d'une année les cotisations ou primes d'épargne retraite versées dans une **limite annuelle et individuelle** égale à **la différence constatée au titre de l'année précédente** entre :

- une **fraction** égale à **10 %** de ses **revenus d'activité professionnelle** retenus dans la limite de **huit fois** le montant annuel du **plafond sécurité sociale** (Code de la sécurité sociale, art L. 241-3) **ou**, si elle est plus élevée, **une somme forfaitaire égale à 10 %** de ce même plafond (*premier terme de la différence*) ;
- et le **montant des cotisations ou primes** correspondant à l'épargne retraite **constituée**, le cas échéant, **dans le cadre professionnel** (*deuxième terme de la différence*).

Ainsi, les cotisations versées sont déductibles en **2012**, avec une limite minimum de **3 535 €** et un maximum de **28 282 €** (respectivement 3 462 € et 27 696 € en 2011 ; 3 431 € et 27 446 € en 2010)¹.

b. Plafond spécifique de déduction en faveur des nouveaux résidents de France au titre de leur année de domiciliation.

Depuis l'imposition des revenus perçus en 2006, un plafond spécifique de déduction du revenu net global des cotisations d'épargne retraite, au titre de l'imposition des revenus de **l'année de leur domiciliation** en France, est prévu pour les personnes nouvellement résidentes.

Les personnes éligibles au bénéfice de ce plafond spécifique sont celles qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI au cours des trois années civiles précédant celle de leur installation sur le territoire national.

Par suite, il s'agit de personnes qui deviennent résidentes de France au sens des dispositions précitées du CGI ou des conventions fiscales, étant observé que le produit d'épargne retraite (PERP, par exemple) a pu le cas échéant, avoir été souscrit avant l'installation en France.

Au titre de l'année de domiciliation en France, ces personnes bénéficient :

- d'une part, d'un plafond de déduction calculé par référence aux revenus d'activité professionnelle **de l'année même de la domiciliation** et non, par dérogation à la règle de droit commun, à partir des revenus de l'année précédente ;

1. Pour **2013**, la limite minimum est fixée à **3 637 €** et le maximum à **29 098 €**.

- d'autre part, sous réserve que la non-domiciliation antérieure en France ne soit pas liée à la mise en œuvre de procédures judiciaires, fiscales ou douanières, d'un plafond complémentaire de déduction **égal au triple du plafond** mentionné ci-avant.

Ainsi, pour les cotisations versées en **2012**, le montant maximum déductible est égal à **116 392 €** (113 128 € en 2011 ; 110 784 € en 2010).

c. « Mutualisation » des plafonds de déduction pour les membres d'un couple marié ou les partenaires d'un PACS.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2007, les membres d'un couple marié ou les partenaires liés par un PACS soumis à imposition commune peuvent déduire les cotisations ou primes éligibles au dispositif, dans une limite annuelle **égale au total** des montants déductibles pour chaque membre du couple ou chaque partenaire du pacte. Autrement dit, la **limite annuelle** s'apprécie également, depuis l'imposition des revenus de 2007, globalement au niveau du couple ou du pacte et non plus uniquement individuellement par membre ou partenaire (RES N° 2009/66).

Remarque : Revenu fiscal de référence.

Pour les revenus perçus depuis l'année 2006, l'article 4-II de la loi de finances pour 2007 a inclus, dans le montant du revenu fiscal de référence, les primes et cotisations d'épargne retraite déductibles du revenu global, notamment celles versées à un plan d'épargne retraite populaire (PERP), en application des dispositions de l'article 163 quater*ter* du CGI.

2. Modalités d'application.

80-2

a. Premier terme de la différence (CGI, art. 163 quater*ter* du CGI).

• **Pour ceux qui ne disposent pas ou plus** de revenus d'activité professionnelle (exemple : les pensionnés ou les demandeurs d'emploi sans revenu d'activité, le premier terme de la différence correspond au plancher de déduction, c'est-à-dire à **10 % du plafond annuel** de la sécurité sociale. Il en est de même pour les personnes qui déclarent pour la première fois leurs revenus sous leur nom propre (« primo-déclarants »), sans préjudice de la possibilité pour les intéressés de justifier d'une limite de déduction plus élevée déterminée, à partir de leurs revenus d'activité professionnelle déclarés en qualité de personne à charge de leur foyer fiscal de rattachement.

• **Pour ceux qui disposent de revenus professionnels**, et sauf application des règles particulières de détermination du plafond spécifique prévu en faveur des contribuables nouvellement domiciliés en France, il convient de retenir les éléments imposables mentionnés sur la déclaration des revenus de **l'année précédente (n-1)** pour déterminer le montant **déductible au titre de l'année d'imposition (n) concernée**.

Lorsque le revenu imposable est un **déficit** et en l'absence d'autres revenus professionnels, le premier terme de la différence servant au calcul de la déduction des cotisations et primes est égal à la limite minimum citée au n° 80-1

1° En matière de traitements et salaires.

Ils sont pris en compte pour leur **montant net** des cotisations et charges déductibles en application des articles 83 à 84 A du CGI.

Il s'agit des rémunérations imposables nettes, à titre principal, des cotisations à caractère social et des frais professionnels.

Sont également prises en compte au titre de rémunérations :

- les indemnités des élus locaux ;
- les salaires de source étrangère exonérés d'impôt sur le revenu mais qui sont pris en compte pour la détermination du **taux effectif** d'imposition des autres revenus imposables ;
- les commissions des agents généraux d'assurance ayant opté pour l'imposition selon les règles applicables aux traitements et salaires (CGI, art. 93-1 *ter*) et qui exercent leur activité dans une zone franche urbaine, qui sont à ce titre exonérées d'impôt sur le revenu.

2° En matière de rémunérations de certains gérants et associés de sociétés mentionnés à l'article 62 du CGI.

Elles sont retenues pour leur **montant net** des cotisations et primes mentionnées à l'article 154 *bis* du CGI, notamment des cotisations et primes versées à titre facultatif aux contrats d'assurance de groupe dits « Madelin » au titre de la retraite et de la prévoyance, et des frais professionnels, déterminés selon les règles des traitements et salaires.

3° Rémunérations des non-salariés non-agricoles.

Est pris en compte le **montant du bénéfice taxable** en BIC et/ou en BNC (CGI, art. 34, 35, 38-1, 38-2, 92-1 et 93-1) net des cotisations et primes déductibles en application de l'article 154 *bis* dudit code.

Depuis le 1^{er} janvier 2009, **sont également retenus les revenus imposés dans les conditions prévues à l'article 151-0 du CGI** pour leur montant **diminué**, selon le cas, de l'abattement prévu au 1 de l'article 50-0 du même code ou de la réfaction forfaitaire prévue au 1 de l'article 102 *ter* dudit code.

Les revenus exonérés en application des articles 44 *sexies* à 44 *undecies*, 44 *terdecies*, 44 *quaterdecies*, 44 *quindecies* et 93-9 du CGI, c'est-à-dire notamment au titre des dispositifs d'exonération des bénéfices de certaines entreprises nouvelles ou implantées dans les zones franches urbaines (ZFU), ou, depuis le 1^{er} janvier 2007, créées dans les zones d'aide à finalité régionale **sont ajoutés** au bénéfice imposable pour la détermination des revenus d'activité professionnelle. En revanche, il n'est pas tenu compte des plus-values et moins-values professionnelles à long terme.

4° Rémunérations des non-salariés agricoles.

Il s'agit du **montant du bénéfice taxable** en BA (CGI, art. 63, 72 à 75).

Ainsi, il n'y a pas lieu de retraiter le bénéfice imposable du montant des cotisations ou primes versées à titre facultatif au titre de la retraite dans le cadre de contrats d'assurance de groupe (« contrats Madelin agricole »), contrairement à la règle applicable pour la détermination de la limite de déduction.

Les revenus exonérés en application de l'article 44 *decies* du CGI, c'est-à-dire réalisés à raison d'une activité exercée ou créée en Corse avant le 31 décembre 2001, ainsi que l'abattement prévu à l'article 73 B du code précité en faveur des jeunes agriculteurs, sont ajoutés au bénéfice imposable. En revanche, il n'est pas tenu compte des plus-values et moins-values professionnelles à long terme.

5° Contribuables disposant de revenus mixtes.

Lorsqu'une personne dispose de revenus d'activité professionnelle relevant de catégories d'imposition différentes, il convient de faire la somme algébrique de l'ensemble de ces revenus, en tenant compte par conséquent, le cas échéant, des déficits.

b. Deuxième terme de la différence (CGI, art. 163 *quaterdecies*-I-2-a-2°).

80-3

Il s'agit :

- **pour les salariés**, des cotisations ou primes versées, y compris par l'employeur, au titre de la retraite à des régimes d'entreprise de retraite supplémentaire déductibles en application du 2°, ou du 2°-0 *bis* (mesures transitoires) ou du 2°-0 *ter* (salariés impatriés) de l'article 83 du CGI ;

- **pour les non-salariés**, des cotisations ou primes versées au titre de la retraite aux régimes facultatifs de retraite mis en place par les organismes de sécurité sociale ou aux contrats « Madelin », déductibles en application de l'article 154 *bis* du CGI, ou aux contrats « Madelin agricole », déductibles en application des articles 154 *bis*-0 A ou 156-II-13° du CGI. Toutefois, il n'est pas tenu compte de la fraction de ces cotisations correspondant à **15 %** de la **quote-part** du bénéfice comprise entre **une fois et huit fois** le plafond mentionné à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale ;

- et, **pour les salariés** comme **pour les non-salariés**, des sommes versées par l'entreprise ou le salarié depuis le 1^{er} janvier 2010, au PERCO défini aux articles L. 3334-1 à L. 3334-16 du code du travail et exonérées en application de l'article 81-18°-a du CGI.

Bien entendu, pour les personnes qui ne bénéficient pas de ces contrats ou régimes ou qui n'y cotisent pas, le plafond de déduction correspond au plafond brut défini au n° 80-1.

c. Le régime des cotisations excédentaires.

80-4

1° Principe.

La limite de déduction au titre de l'épargne retraite par capitalisation est individuelle et les cotisations excédentaires ne sont pas reportables.

2° Exceptions.

À titre temporaire et de manière dégressive jusqu'en **2013**, les cotisations excédentaires correspondant à des **rachats de droits** aux régimes de retraite complémentaire PREFON, COREM et CRH sont déductibles également pour les personnes affiliées **après le 31 décembre 2004** à condition que ces personnes aient **la qualité de fonctionnaire ou d'agent public en activité**.

L'excédent par rapport à la limite de déduction définie au n° 80-1, qui correspond à des **rachats de droits** effectués par des personnes affiliées au **31 décembre 2004** aux régimes de retraite complémentaire PREFON, COREM et CGOS, c'est-à-dire à des cotisations versées par les intéressés au titre **d'années antérieures** à leur affiliation à ces régimes mais aussi des cotisations supplémentaires versées au cours d'une année en vue d'augmenter leurs droits à retraite au titre des **années postérieures** est admis en déduction, en totalité au titre de l'année

2004, et pour les années **2005 à 2013** dans la limite d'un **nombre dégressif** d'années de cotisations. Ces cotisations et primes excédentaires ont été ou sont donc déductibles :

- en totalité au titre de l'année 2004 ;
- dans la limite du rachat de six années de cotisations au titre de chacune des années 2005 et 2006 ;
- dans la limite du rachat de quatre années de cotisations au titre de chacune des années 2007 à 2009 incluse ;
- dans la limite du rachat de **deux années** de cotisations au titre de chacune des années **2010 à 2013** incluse (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 17).

La limite de déduction des **rachats de droits** exprimée en années de cotisations s'apprécie au titre de l'année au cours de laquelle intervient le rachat par rapport au montant des cotisations « ordinaires » versées au titre de cette même année. Le rachat d'« une année de cotisations » correspond au montant de cotisations fixé par le régime lui-même en fonction de la classe de cotisation choisie par l'adhérent.

d. La limite de déduction d'épargne retraite non utilisée au titre d'une année est reportable « en avant » sur trois ans.

80-5

Selon les dispositions de l'article 163 *quatervies*-I-2-b du CGI, la différence, lorsqu'elle est **positive**, constatée au titre d'une année pour chaque membre du foyer fiscal **entre**, d'une part, **la limite de déduction** au titre de l'épargne retraite et, d'autre part, **les cotisations ou primes effectivement versées** peut être utilisée au cours de **l'une des trois années** suivantes.

À cet égard, l'article 41 ZZ *ter* de l'annexe III au CGI précise que les cotisations et primes versées et déductibles au titre d'une année s'imputent en priorité sur la limite de déduction déterminée au titre de cette même année puis, le cas échéant, sur les soldes non utilisés des limites de déduction des trois années précédentes en commençant par le plus ancien.

e. Les cotisations et primes versées au titre des garanties complémentaires et déductibles du revenu global sont limitées.

80-6

Seules les cotisations et primes versées au titre des garanties complémentaires autorisées sont admises en déduction **du revenu net global**.

En revanche, les cotisations et primes afférentes, le cas échéant, à d'autres garanties complémentaires qui doivent en principe faire l'objet d'un contrat distinct **ne sont en aucun cas déductible** du revenu global.

Remarque : Contribuables dont la situation de famille est modifiée en cours d'année.

f. Interdiction des avances sur PERP.

80-7

L'article 65 de la loi n° 2006-1770 du 30 décembre 2006 **a supprimé** la possibilité pour les organismes d'assurance gestionnaires de PERP **de consentir des avances** aux participants au contrat. En conséquence, depuis le 9 novembre 2006, si malgré les termes de la loi, le participant bénéficie d'une avance du gestionnaire, le PERP est dénaturé (quelque soit sa date de souscription). Par suite, les cotisations ou primes versées **ne sont plus déductibles** sur le fondement de l'article 163 *quatervies* du CGI et celles déjà admises en déduction sont susceptibles, dans la limite du délai de prescription, d'être réintégrées dans le revenu imposable des intéressés.

IX. COTISATIONS VERSÉES PAR LES EXPLOITANTS AGRICOLES AU TITRE DE L'ÉPARGNE RETRAITE DEPUIS LE 1^{er} JANVIER 2004

(CGI, art. 156-II-13°)

81

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, l'article 156-II-13° du CGI permet aux chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole de **déduire de leur revenu net global** les cotisations, non déduites dans le cadre du revenu professionnel, versées au titre des contrats d'assurance de groupe mentionnés à l'article L. 144-1-2° du code des assurances (contrats de constitution d'une retraite garantissant un revenu viager), dans les limites prévues par l'article 154 *bis*-0 A du CGI (cf. nos 368 et suiv.).

C. ABATTEMENTS ACCORDÉS EN VERTU DE SITUATIONS PARTICULIÈRES

Le revenu net global, obtenu après défalcation des charges du revenu global, peut, dans certaines situations particulières, subir un abattement.

I. ABATTEMENT ACCORDÉ AUX PERSONNES ÂGÉES ET AUX INVALIDES

(CGI, art. 157 *bis* ; BOI-IR-BASE-40 n° 1 ; Loi de finances pour 2013, art. 2-III)

82

Les contribuables âgés de plus de 65 ans au **31 décembre de l'année d'imposition** et les invalides (au sens des c, d et d *bis* du 1 de l'article 195 du CGI, cf. n^{os} 93 et suiv.), quel que soit leur âge, bénéficient d'un **abattement** sur leur **revenu net global**.

Le montant de cet abattement dépend de l'importance du revenu des intéressés.

Pour **2012**, il est de :

- **2 312 €** si ce revenu n'excède pas 14 510 € ;
- et de **1 156 €** si ce revenu est compris entre 14 510 € et 23 390 €.

Remarques :

1. Ce **revenu net global** est obtenu après déduction, s'il y a lieu, des déficits des années antérieures et des charges du revenu global. Il ne tient compte ni des plus-values taxées à l'impôt sur le revenu selon un taux proportionnel, ni des revenus soumis à un prélèvement libératoire. Les revenus imposés selon le système du quotient (CGI, art. 163 *bis* C et 163-0 A) sont en revanche pris en compte pour leur montant total.
2. L'abattement est directement déduit du revenu net global. Son montant est celui indiqué ci-dessus si seul l'un des deux conjoints est âgé de plus de 65 ans ou invalide ; pour les foyers dans lesquels **chacun des époux** satisfait à ces mêmes conditions, **l'abattement est doublé**.
3. Dans le cas où l'époux survivant est personnellement imposable pour la période écoulée entre le décès de son conjoint et le 31 décembre, il peut, s'il remplit les conditions, bénéficier de l'abattement, alors même que cet avantage aurait déjà été appliqué pour l'imposition des revenus communs.
4. L'octroi de l'abattement doit être remis en cause si le revenu net global du contribuable vient à dépasser les limites d'application, à la suite d'un rehaussement des bases d'imposition.

II. ABATTEMENT POUR ENFANTS À CHARGE AYANT FONDÉ UN FOYER DISTINCT

(CGI, art. 6-3 et 196 B, 2^e al. ; BOI-IR-BASE-40 n° 110)

82-1

Les enfants mariés¹ sont, en principe, imposables sous leur propre responsabilité.

Toutefois, si l'un des époux¹ est âgé de moins de 21 ans, ou de moins de 25 ans, lorsqu'il poursuit ses études, ou, quel que soit son âge, s'il effectue son service national ou s'il est infirme, le couple peut demander le rattachement de ses revenus à ceux de l'un des parents des conjoints¹. Le rattachement du jeune foyer est **global** (cf. n° 21).

Pour les parents qui acceptent le rattachement, cette opération ne se traduit pas par une augmentation du quotient familial. Mais ils bénéficient d'un avantage spécifique qui prend la forme d'un **abattement** sur le **revenu net global imposable**.

Ce dispositif est également applicable aux enfants célibataires, veufs, divorcés ou séparés qui sont chargés de famille.

Le montant de l'abattement **par personne** ainsi prise en charge est de **5 698 €** pour **2012**. Il est attribué autant d'abattements que de personnes rattachées au foyer fiscal.

Lorsque les enfants de la personne rattachée sont réputés à charge égale de l'un et l'autre de leurs parents, l'abattement auquel ils ouvrent droit pour le contribuable est égal **à la moitié** de cette somme, soit **2 849 €** pour **2012**.

Précision : il est rappelé que les parents d'enfants ayant fondé un foyer distinct ont le choix entre le rattachement à leur foyer desdits enfants, et la déduction d'une pension alimentaire (cf. n^{os} 21 et 72-3).

83

84

85

1. Les mêmes règles s'appliquent aux enfants liés par un PACS et soumis à imposition commune (cf. n° 16-1).

titre 3

liquidation de l'impôt sur le revenu

(BOI-IR-LIQ)

86

L'impôt sur le revenu a un caractère familial (cf. ci-avant, n° 15). Il est, d'autre part, calculé selon un barème progressif qui varie en fonction de l'importance des revenus imposables au nom des contribuables.

C'est pourquoi, la liquidation de l'impôt prend en compte la situation et les charges de famille des contribuables, de façon à déterminer le montant de l'impôt afférent à un revenu donné d'après le nombre de personnes qui vivent de ce revenu.

Cette prise en compte s'opère essentiellement par le système du **quotient familial** qui consiste à diviser le revenu imposable par un nombre de parts fixé eu égard à la situation de famille des intéressés et, le cas échéant, au nombre de personnes considérées comme à leur charge au sens de la loi fiscale.

Enfin, des crédits ou réductions d'impôt sont accordés en fonction de certaines dépenses et investissements limitativement définis par la loi.

chapitre premier

détermination du nombre de parts

(BOI-IR-LIQ-10)

87

La détermination du nombre de parts correspondant à la situation de famille des contribuables tient compte :

- de la situation personnelle des intéressés, suivant qu'ils sont célibataires, mariés ou *pacés* soumis à imposition commune, veufs, divorcés ou séparés. Cette situation, qui conditionne la composition du foyer fiscal, a été commentée dans le cadre de la règle d'imposition par foyer (cf. n^{os} 15 et suiv.) ;

- du nombre de personnes fiscalement à leur charge.

Avant d'aborder le calcul du nombre de parts à prendre en considération pour la liquidation de l'impôt, il convient de préciser la notion de personne à charge et la date à retenir pour l'appréciation de la situation et des charges de famille.

I. PERSONNES À CHARGE

(CGI, art. 196, 196 A *bis*, 196 B ; BOI-IR-LIQ-10-10-10)

Sont susceptibles d'être considérés comme étant à la charge du contribuable, ses enfants¹ et, éventuellement, d'autres personnes vivant sous son toit, dans les conditions exposées ci-après :

1. Enfants (CGI, art. 196 et 196 B).

88

a. Cas général.

Au sens de l'article 196 du CGI et sous réserve des cas particuliers ci-après, sont considérés comme étant à charge, que celle-ci soit exclusive, principale ou réputée également partagée entre les parents :

1° Les propres enfants du contribuable.

Il s'agit des enfants qu'ils soient légitimes, adoptifs ou naturels, lorsque leur filiation est légalement établie à l'égard de leur auteur et dès lors que, n'ayant pas fondé un foyer distinct :
- ils sont **mineurs**, c'est-à-dire âgés de moins de 18 ans ;
- ou ils sont **infirmes, quel que soit leur âge**. Les enfants infirmes sont ceux qui, en raison de leur invalidité, sont hors d'état de subvenir à leurs besoins, qu'ils soient ou non titulaires de la carte prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles.

Lorsque les enfants infirmes sont titulaires de la carte d'invalidité, ils ouvrent droit à une majoration de quotient familial (cf. n° 93-4). Il est admis que le bénéfice de cette mesure est ouvert au contribuable pour l'année au cours de laquelle il a demandé à la mairie de sa résidence la carte d'invalidité, même s'il n'a pu en obtenir la délivrance avant le 31 décembre de l'année considérée.

2° Les enfants mineurs recueillis.

Les enfants mineurs recueillis sont considérés comme étant à la charge du contribuable dans les mêmes conditions que ses propres enfants lorsque deux conditions sont simultanément réunies :

- ils doivent être recueillis au propre foyer du contribuable ;
- le contribuable doit effectivement subvenir à l'ensemble de leurs besoins matériels (cf. CE arrêt du 26 novembre 1999 n° 181648).

Les petits-enfants orphelins peuvent être comptés à la charge des grands-parents qui les accueillent sous leur toit et la pension alimentaire versée, le cas échéant, par les autres grands-parents doit être ajoutée à leur revenu imposable.

b. Cas particuliers.

89

1° Cas des enfants majeurs célibataires.

Les enfants célibataires non infirmes, âgés de plus de 18 ans sont, en principe, imposables sous leur propre responsabilité. Mais ils peuvent demander à être rattachés au foyer de leurs parents (cf. n° 19). Dans ce cas, ils sont comptés à leur charge. L'avantage résultant de cette situation au plan du quotient familial donne lieu à une demi-part ou une part supplémentaire selon le cas (CGI, art. 196 B, al. 1 et cf. n° 93-3).

2° Cas des enfants ayant fondé un foyer distinct.

L'avantage accordé au parent bénéficiaire du rattachement prend la forme d'un abattement sur le revenu imposable (CGI, art. 196 B, al. 2 et cf. nos 21 et 82-1).

3° Cas des enfants majeurs devenus orphelins de père et mère après leur majorité et recueillis.

Les enfants majeurs (célibataires, mariés, chargés de familles ou infirmes) qui sont **devenus orphelins de père et de mère après la date de leur majorité** peuvent être rattachés au foyer du contribuable qui les recueille.

Ce rattachement reste subordonné à ce que l'une des conditions posées pour le rattachement des enfants majeurs soit remplie (CGI, art. 6-3 ; cf. nos 19, 21 et 22).

En outre, l'enfant majeur orphelin recueilli doit vivre au foyer du contribuable qui assume effectivement l'ensemble de ses besoins matériels.

2. Personnes titulaires de la carte d'invalidité vivant sous le toit du contribuable (CGI, art. 196 A *bis*).

90

Tout contribuable peut considérer comme étant à sa charge, **à la condition qu'elles vivent**

1. Sauf, bien entendu, lorsque le contribuable a demandé l'imposition distincte de ses enfants mineurs (cf. n° 18).

sous son toit, les personnes titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles. Les personnes ainsi recueillies ouvrent droit à une part supplémentaire de quotient familial ou à une part et demie dans le cas où le nombre d'enfants et de personnes à charge est au moins égal à trois (cf. n^{os} 93-3 et 93-4).

3. Cas des contribuables étrangers domiciliés en France (CGI, art. 199).

91

Les règles de prise en compte de la situation et des charges de famille pour la liquidation de l'impôt sont applicables non seulement aux citoyens français et aux personnes originaires de Saint-Pierre-et-Miquelon, de Mayotte, de Nouvelle-Calédonie, de Polynésie française, des îles Wallis et Futuna et des Terres australes et antarctiques françaises, mais encore aux contribuables étrangers ressortissants d'un pays ayant conclu avec la France un traité de réciprocité ainsi qu'aux réfugiés et apatrides. Toutefois, l'application stricte de cette mesure peut comporter des conséquences rigoureuses pour les nationaux des États avec lesquels un tel accord n'existe pas.

Dès lors, l'assimilation de ces ressortissants aux Français est admise si les États concernés procèdent de même à l'égard des Français et la réciprocité de fait est présumée si rien n'infirmé cette présomption.

En pratique, il convient donc d'accorder les avantages familiaux à tous les étrangers soumis à l'impôt sur le revenu en France. Si certains États soumettaient les Français à des mesures discriminatoires, l'administration fiscale ferait connaître les dispositions applicables aux ressortissants de ces États qui sont imposables en France.

II. DATE À RETENIR POUR APPRÉCIER LA SITUATION ET LES CHARGES DE FAMILLE À COMPTER DE L'IMPOSITION DES REVENUS DE L'ANNÉE 2011

(CGI, art. 196 bis)

92

1. Sur la situation de famille.

La **situation** dont il doit être tenu compte est celle existant au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition (1^{er} janvier 2012 pour les revenus de l'année 2012).

Toutefois, l'année de la réalisation ou de la cessation de l'un ou de plusieurs des événements ou des conditions mentionnés au 4 à 6 de l'article 6 du CGI, il est tenu compte de la situation au 31 décembre de l'année d'imposition.

2. Sur les charges de famille.

Les **charges de famille** dont il doit être tenu compte sont celles existant au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

Toutefois, en cas d'augmentation des charges de famille en cours d'année, il est fait état de ces charges au 31 décembre de l'année d'imposition ou à la date du décès s'il s'agit d'imposition établie en vertu de l'article 204 du CGI.

Remarques :

- Il est à noter que lorsqu'un enfant est né et décédé en cours d'année, il peut être retenu pour la détermination du nombre de parts si sa naissance a été enregistrée à l'état civil. En règle générale, l'application de la règle de la situation la plus favorable produit également ses effets en ce qui concerne tous les éléments ayant une influence sur le quotient familial (cas d'un accident du travail ouvrant droit à une pension d'invalidité d'un taux au moins égal à 40 %, et survenu en cours d'année, par exemple).

- Pour les dispositions en vigueur jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition papier 2011, paragraphes 92 et suiv.

III. NOMBRE DE PARTS À PRENDRE EN CONSIDÉRATION

(CGI, art. 194 et 195 ; BOI-IR-LIQ-10-20-10)

93

Le nombre de parts à prendre en considération pour la détermination du quotient familial est expressément fixé par les articles 194 et 195 du CGI.

93-1

1. Les célibataires, divorcés¹, ou veufs, sans enfant à charge, ont droit à une part.

Toutefois, par application de l'article 195-1 du CGI, ces contribuables ont droit à **une part et demie** lorsqu'ils remplissent l'une des conditions suivantes, depuis l'imposition des revenus de l'année 2009 :

a. Vivants seuls, ils ont un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte² dont ces contribuables ont supporté à titre exclusif ou principal la charge pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls (CGI, art. 195-1-a).

Il s'agit des propres enfants du contribuable.

1. Ou séparés faisant l'objet d'une imposition distincte en vertu de l'article 6-4 du CGI (cf. n^o 24).

2. Cf. toutefois n^o 96.

Par suite, un contribuable veuf ayant des enfants majeurs a droit à la demi-part supplémentaire, même si ces enfants ne sont pas issus de son dernier mariage.

En revanche, un contribuable veuf qui n'a pas eu d'enfants, mais dont le conjoint décédé avait un enfant né d'un premier mariage, ne peut bénéficier de la majoration de quotient familial, sous réserve néanmoins de la dérogation prévue en cas d'adoption (cf. f ci-dessous).

De même, un contribuable divorcé qui a élevé non pas ses propres enfants, mais ceux de son ex-conjoint ne peut bénéficier de la demi-part supplémentaire.

L'existence d'un enfant recueilli devenu majeur, ou ayant cessé d'être à charge ne motive pas l'octroi de la demi-part supplémentaire.

Remarques :

- **Dispositif transitoire.** Pour atténuer l'exigence de cette nouvelle disposition, les contribuables qui ont bénéficié d'une part et demie au titre de l'imposition de leurs revenus de l'année 2008 conservent l'avantage d'une part et demie pour l'imposition des revenus des années **2009 à 2012** à la condition qu'ils vivent seuls.

- Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2008, pour bénéficier d'une part et demie, la loi n'exigeait pas que les contribuables aient supporté à titre exclusif ou principal la charge du ou de ces enfants majeurs pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls.

b. Vivants seuls, ils ont un ou plusieurs enfants qui sont décédés, à la condition que l'un d'eux au moins ait atteint l'âge de seize ans ou que l'un d'eux au moins soit décédé par suite de faits de guerre¹ et que les contribuables aient supporté à titre exclusif ou principal la charge de l'un au moins de ces enfants pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls (CGI, art. 195-1-b ; cf. n° 96).

Remarques :

- **Dispositif transitoire.** Pour atténuer l'exigence de cette nouvelle disposition, les contribuables qui ont bénéficié d'une part et demie au titre de l'imposition de leurs revenus de l'année 2008 conservent l'avantage d'une part et demie pour l'imposition des revenus des années **2009 à 2012** à la condition qu'ils vivent seuls.

- Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2008, pour bénéficier d'une part et demie, la loi n'exigeait pas que les contribuables aient supporté à titre exclusif ou principal la charge de l'un au moins des enfants pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls.

c. Ils sont titulaires, soit pour une invalidité de 40 % ou au-dessus, soit à titre de veuve, d'une pension prévue par les dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre.

Cet avantage est accordé aux titulaires de pensions militaires d'invalidité portant la mention « hors guerre ».

d. Ils sont titulaires d'une pension d'invalidité pour accident du travail de 40 % ou au-dessus.

Pour l'application de cette disposition, il est admis que les rentes pour maladies professionnelles définies par le livre IV du code de la sécurité sociale soient assimilées aux pensions d'invalidité pour accident du travail. En cas d'infirmités multiples ou successives provenant d'accidents du travail ou de maladies professionnelles, les taux de ces incapacités peuvent être cumulés pour apprécier si le taux d'incapacité minimum de 40 % est atteint.

e. Ils sont titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles.

f. Vivants seuls, ils ont adopté un enfant à la condition que, si l'adoption a eu lieu alors que l'enfant était âgé de plus de dix ans, cet enfant ait été à la charge de l'adoptant comme enfant recueilli (cf. n° 88) depuis l'âge de dix ans¹ (CGI, art. 195-1-e ; cf. n° 96).

L'adoption de l'enfant doit avoir été faite par le contribuable lui-même.

Toutefois, cette majoration de quotient familial n'est pas applicable si l'enfant adopté :

- **est décédé avant l'âge de seize ans ;**

- **ou s'il n'a pas été à la charge exclusive ou principale des contribuables pendant au moins cinq années** au cours desquelles ceux-ci vivaient seuls.

Remarques :

- **Dispositif transitoire.** Pour atténuer l'exigence de cette nouvelle disposition, les contribuables qui ont bénéficié d'une part et demie au titre de l'imposition de leurs revenus de l'année 2008 conservent l'avantage d'une part et demie pour l'imposition des revenus des années **2009 à 2012** à la condition qu'ils vivent seuls.

- Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2008, pour bénéficier d'une part et demie, la loi n'exigeait pas que l'enfant adopté ait été à la charge exclusive ou principale des contribuables pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls.

1. Cf. toutefois n° 96.

g. Ils sont âgés de plus de 75 ans et titulaires de la carte du combattant ou d'une pension servie en vertu des dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre ; le bénéfice de la demi-part supplémentaire est étendu aux veuves¹ ainsi qu'aux veufs, âgés de plus de 75 ans, des personnes mentionnées ci-dessus.

h. Précisions.

- Sur l'appréciation de la condition « vivre seul », voir au BOI-IR-LIQ-10-20-20-10.
- Sur l'appréciation de la condition d'avoir supporté à titre exclusif ou principal la charge de l'enfant pendant au moins cinq années, de manière continue ou discontinue, au cours desquelles il vivait seul, voir au BOI-IR-LIQ-10-20-20-10.

1 bis. Les contribuables mariés ou pacsés sans enfant, vivant ensemble et ayant opté pour l'imposition distincte l'année du mariage ou celle de conclusion du pacte ont droit à une part.

93-2 2. Les contribuables mariés ou pacsés soumis à imposition commune, sans enfant à charge, ont droit à deux parts.

Si l'un des époux ou partenaires remplit les conditions du *g* ci-dessus, le ménage bénéficie d'une demi-part supplémentaire de quotient familial. Cette majoration ne se cumule pas avec les demi-parts dont les contribuables peuvent déjà bénéficier au titre d'une invalidité (cf. n° 93-5).

Les contribuables **veufs** sont assimilés, pour le calcul du quotient familial, aux contribuables mariés ayant le même nombre de personnes à charge.

3. Enfants² à charge.

a. Contribuable marié, veuf ayant plusieurs enfants à charge ou pacsé soumis à imposition commune.

1° Principes.

93-3 Les deux premiers enfants à charge ouvrent droit chacun à **une demi-part** de quotient familial.

Chaque enfant à charge à partir du troisième ouvre droit à **une part** entière de quotient familial au lieu d'une demi-part. Cette majoration peut se cumuler avec celle prévue pour les personnes à charge invalides ainsi que pour les enfants titulaires de la carte d'invalidité.

2° Exception : présence d'enfants mineurs résidant alternativement au domicile de chacun des parents.

93-4 En cas de résidence alternée au domicile de chacun des parents, et sauf disposition contraire dans la convention homologuée par le juge, la décision judiciaire ou, le cas échéant, l'accord entre les parents, les enfants mineurs sont réputés être à la charge égale de l'un et l'autre parent. Cette présomption peut être écartée s'il est justifié que l'un d'entre eux assume la charge principale des enfants.

Lorsque le foyer se compose à la fois d'enfants à charge exclusive ou principale et d'enfants dont la charge est réputée partagée, le décompte des majorations de quotient familial s'effectue en considérant les enfants à charge exclusive ou principale avant ceux dont la charge est partagée (CGI, art. 194-I, al. 6 à 8).

Lorsque les enfants sont réputés être à la charge égale de chacun des parents, ils ouvrent droit à **une majoration** de :

- **0,25 part** pour chacun des deux premiers et **0,5 part** à compter du troisième, lorsque par ailleurs le contribuable **n'assume la charge exclusive ou principale d'aucun enfant** ;
- **0,25 part** pour le premier et **0,5 part** à compter du deuxième, lorsque par ailleurs le contribuable **assume la charge exclusive ou principale** d'un enfant ;
- **0,5 part** pour chacun des enfants, lorsque par ailleurs le contribuable **assume la charge exclusive ou principale** d'au moins deux enfants.

b. Contribuable célibataire³ ou divorcé⁴.

1° Principes.

93-5 Les premiers enfants à charge ouvrent droit chacun à **une demi-part** de quotient familial.

1. La demi-part est accordée également si elles sont en possession d'une attestation établissant que leur époux pouvait prétendre à la qualité de combattant.

2. Les personnes invalides remplissant les conditions citées à l'article 196 A bis du CGI (cf. n° 90) sont assimilées à des enfants à charge pour l'application de l'article 194 du même code.

3. Ou époux faisant l'objet d'une imposition distincte en application de l'article 6-4 du CGI (cf. n° 24).

4. Ou ayant rompu un pacte civil de solidarité.

Chaque enfant à charge à partir du troisième ouvre droit à **une part** entière de quotient familial au lieu d'une demi-part. Cette majoration peut se cumuler avec celle prévue pour les personnes à charge invalides, les enfants titulaires de la carte d'invalidité ou la première personne à charge des célibataires ou divorcés qui vivent seuls.

2° *Exceptions.*

93-6

• Contribuable célibataire¹, divorcé², veuf, vivant seul³, ayant à sa charge un ou plusieurs enfants.

Le premier enfant ouvre droit à **une part** entière de quotient familial au lieu d'une demi-part lorsqu'il supporte à **titre exclusif ou principal** la charge d'au moins un enfant.

Lorsque le contribuable entretient **uniquement** des enfants dont **la charge est réputée également partagée** avec l'autre parent, la majoration est de **0,25 part** pour un seul enfant et de **0,5 part** si les enfants sont au moins deux.

La perception éventuelle de pensions alimentaires fixées judiciairement est sans incidence sur l'application de ces dispositions.

Cette majoration ne se cumule pas avec celle prévue au n° 93-1.

Toutefois, si le contribuable est invalide, cf. nos 93-8 et 93-9.

• Présence d'enfants mineurs **résidant alternativement** au domicile de chacun des parents.

93-7

Cf. n° 93-4.

4. Personnes à charge invalides.

a. *Principe.*

93-8

Chaque enfant célibataire titulaire de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles ouvre droit à **une demi-part** supplémentaire de quotient familial (CGI, art. 195-2).

Il en est de même pour chaque titulaire de la carte d'invalidité qui vit sous le toit du contribuable (cf. n° 90).

b. *Exception : enfant résidant alternativement au domicile de chacun des parents.*

93-9

Chaque enfant réputé à charge égale de l'un ou l'autre de ses parents et titulaire de la carte d'invalidité visée au n° 93-8 ouvre droit à **un quart de part** de quotient familial (CGI, art. 195-2).

5. Contribuables mariés⁴ dont l'un au moins des époux est invalide.

93-10

Pour les contribuables mariés⁴ le quotient familial prévu à l'article 194 du CGI (cf. n° 94) est augmenté :

- d'**une part** lorsque **chacun** des conjoints remplit l'une des conditions prévues aux *c, d ou e* du n° 93-1 (CGI, art. 195-4) ;

- d'**une demi-part** lorsqu'un seul des conjoints remplit les conditions susvisées (CGI, art. 195-3).

6. Contribuables célibataires, divorcés ou veufs, invalides, ayant une ou plusieurs personnes à charge, que cette charge soit exclusive, principale ou réputée également partagée entre les parents.

93-11

Le quotient familial prévu à l'article 194 du CGI est augmenté d'une demi-part pour ces contribuables lorsqu'ils remplissent l'une des conditions d'invalidité énoncées au n° 93-1, *c, d ou e* ci-dessus (CGI, art. 195-5).

94

Le tableau ci-après indique pour chaque situation de famille le nombre de parts à retenir pour le calcul de l'impôt.

1. Ou époux faisant l'objet d'une imposition distincte en application de l'article 6-4 du CGI (cf. n° 24).

2. Ou ayant rompu un pacte civil de solidarité.

3. Sur la condition « vivre seul », cf. BOI-IR-LIQ-10-20-20-10.

4. Les règles prévues à l'égard des contribuables mariés s'appliquent aux contribuables liés par un PACS et soumis à imposition commune (cf. n° 16-1).

TABLEAU RÉCAPITULATIF DU NOMBRE DE PARTS

Situation de famille	Nombre de parts
Célibataire, divorcé (ou séparé) ou veuf, sans enfant à charge	1
Célibataire, divorcé (ou séparé) ou veuf, sans enfant à charge et remplissant une des conditions énoncées au n° 93-1	1,5
Marié sans enfant à charge	2
Célibataire ou divorcé ayant un enfant à charge	1,5
Marié ou veuf ayant un enfant à charge	2,5
Célibataire ou divorcé ayant deux enfants à charge	2
Marié ou veuf ayant deux enfants à charge	3
Célibataire ou divorcé ayant trois enfants à charge	3
Marié ou veuf ayant trois enfants à charge	4
Célibataire ou divorcé ayant quatre enfants à charge	4
Marié ou veuf ayant quatre enfants à charge	5
Célibataire ou divorcé ayant cinq enfants à charge	5
Marié ou veuf ayant cinq enfants à charge	6
Célibataire ou divorcé ayant six enfants à charge	6
Et ainsi de suite en augmentant d'une part par enfant à charge du contribuable.	

Remarques. - Pour l'interprétation de ce tableau, il est précisé que :

- le nombre de parts applicables aux contribuables mariés est également attribué aux contribuables pacsés soumis à imposition commune ;
- jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2007, les enfants du veuf s'entendaient de ceux issus uniquement de son mariage avec le conjoint décédé. Depuis l'imposition des revenus 2008, on ne fait plus la distinction entre les enfants issus ou non du mariage avec le conjoint décédé, les veufs bénéficient du même nombre de parts pour chaque enfant à charge ;
- sont assimilés à des enfants à charge les personnes invalides considérées comme étant à la charge du contribuable en vertu de l'article 196 A *bis* (cf. n° 90) ;
- le nombre de parts est **augmenté de 0,5** :
 - pour les contribuables qui vivent seuls et supportent **à titre exclusif ou principal** la charge d'au moins un enfant, nonobstant la perception d'une pension alimentaire versée pour leur entretien en vertu d'une décision de justice (cf. n° 93-1) ;
 - pour chaque enfant titulaire de la carte d'invalidité dont le contribuable **assume la charge exclusive ou principale** (cf. n° 93-8) ;
 - pour les contribuables célibataires ou divorcés, invalides ayant une ou plusieurs personnes à charge (cf. n° 93-11) ;
 - pour les couples dont l'un au moins des conjoints ou partenaires est âgé de plus de 75 ans et titulaire de la carte du combattant ou d'une pension militaire d'invalidité ou de victime de guerre (cf. n° 93-2) ;
 - pour les contribuables mariés ou pacsés, lorsque l'un ou l'autre des conjoints ou partenaires est invalide (cf. n° 93-10) ;
- le nombre de parts est **augmenté de 1** pour les contribuables mariés ou pacsés lorsque chacun des conjoints ou partenaires est invalide (cf. n° 93-10) ;
- le cas particulier des enfants réputés à la charge égale de l'un et de l'autre de leurs parents n'a pas été envisagé. Dans cette circonstance, il convient de se reporter au BOI-IR-LIQ-10-10-10-10.

chapitre 2

calcul de l'impôt

(CGI, art. 193, 197, 199 *ter* ; BOI-IR-LIQ-20 ; Loi de finances pour 2013, art. 2 et 3)

A. RÈGLES GÉNÉRALES

Le calcul de l'impôt sur le revenu dû par le contribuable s'effectue dans l'ordre des opérations suivantes :

I. IMPÔT BRUT

95

1. Le revenu net global imposable, est divisé par le nombre de parts.

Le revenu net global est déterminé dans les conditions rappelées ci-avant (cf. n^{os} 93 et suiv.) en fonction de la situation et des charges de famille du contribuable. Le résultat obtenu représente le montant du revenu imposable correspondant à une part (ou quotient familial).

2. Au revenu correspondant à une part entière est appliqué le tarif progressif fixé par « tranches » de revenu.

Le barème, tel qu'il résulte de l'article 3 de la loi de finances pour 2013 (applicable aux revenus de 2012), correspondant à **une part**, est le suivant :

Fraction du revenu imposable (une part)	Taux (en pourcentage)
N'excédant pas 5 963 €	0
De 5 963 € à 11 896 €	5,50
De 11 896 € à 26 420 €	14,00
De 26 420 € à 70 830 €	30,00
De 70 830 € à 150 000 €	41,00
Au-delà de 150 000 €	45,00

3. L'impôt ainsi obtenu est multiplié par le nombre de parts dont bénéficie le contribuable.

Ce produit constitue l'**impôt brut** correspondant au revenu net global imposable.

Formules de calcul direct de l'impôt dû au titre de 2012 (revenus de 2012).

Le montant des droits simples (I) est donné¹ par application de l'une des formules suivantes selon le quotient du revenu imposable (R) par le nombre de parts (N).

R/N ≤ 5 963	I = 0
5 963 < R/N ≤ 11 896	$I = (R \times 0,055) - (327,97 \times N)$
11 896 < R/N ≤ 26 420	$I = (R \times 0,14) - (1\,339,13 \times N)$
26 420 < R/N ≤ 70 830	$I = (R \times 0,30) - (5\,566,33 \times N)$
70 830 < R/N ≤ 150 000	$I = (R \times 0,41) - (13\,357,63 \times N)$
R/N > 150 000	$I = (R \times 0,45) - (19\,357,63 \times N)$

II. CORRECTIONS À APPORTER À L'IMPÔT BRUT

96

1. Plafonnement résultant des effets du quotient familial (CGI, art. 195 et 197 ; BOI-IR-LIQ-20-20-20 ; Loi de finances pour 2013, art. 4).

a. Plafonnement général.

L'avantage maximum en impôt résultant de l'application du quotient familial est fixé à **2 000 €** pour chaque demi-part qui s'ajoute à une part pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et à deux parts pour les contribuables mariés soumis à imposition commune.

1. Sous réserve de ce qui est dit au n^o 96 ci-après.

En cas de **résidence alternée** des enfants réputés à charge de l'un et l'autre des parents, cet avantage de **2 000 €** est limité à **la moitié** de cette somme par **quart de part** qui s'ajoute à une part pour les contribuables célibataires, divorcés, veufs et à deux parts pour les couples soumis à imposition commune (CGI, art. 197-I-2, al. 1^{er} ; Loi de finances pour 2013, art. 4).

b. Plafonnements spécifiques.

1° *Avantage de quotient familial procuré par le premier enfant à charge des contribuables célibataires ou divorcés vivant seuls.*

Pour les contribuables célibataires, divorcés ou séparés vivant seuls et supportant effectivement la charge **principale ou exclusive** de leurs enfants¹, l'avantage maximal en impôt procuré par la part entière attachée au **premier enfant** à charge ne peut excéder **4 040 €**. Le plafond de **2 000 €** demeure inchangé pour les autres demi-parts.

Lorsque les contribuables entretiennent uniquement des enfants dont la charge est réputée également partagée entre l'un et l'autre des parents, la réduction d'impôt correspondant à la demi-part de chacun des deux premiers enfants est limitée à **la moitié** de **4 040 €**, soit **2 020 €** (CGI, art. 197-I-2, al. 2).

2° *Avantage de quotient familial prévu aux a, b, et e de l'article 195-1 du CGI.*

L'article 92 de la loi de finances pour 2009 avait restreint l'attribution de l'avantage de quotient familial prévu aux a, b et e de l'article 195-1 du CGI et mis en place un dispositif transitoire (cf. n° 93-1).

L'article 4 de la loi de finances pour 2011 a accru la période d'application du dispositif transitoire et a modifié les montants de cet avantage fiscal.

• Principe.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, l'avantage maximal est accordé si les contribuables concernés ont **supporté à titre exclusif ou principal** la charge d'un enfant **pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls**.

En outre, le plafonnement du montant de cet avantage est identique quel que soit l'âge de l'enfant majeur.

Rappel :

Jusqu'au 31 décembre 2008, pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés sans charges de famille vivants seuls, mais ayant élevé un ou plusieurs enfants, l'avantage maximal en impôt procuré par la demi-part supplémentaire dont ils bénéficiaient était plafonné à compter de l'année d'imposition **qui suivait** celle du 25^{ème} anniversaire du plus jeune de leurs enfants ou celle au cours de laquelle l'enfant dernier né aurait atteint l'âge de 25 ans s'il était décédé.

Au titre de l'imposition des revenus de 2012, pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés sans charges de famille **vivants seuls**, mais ayant élevé un ou plusieurs enfants, l'avantage maximal en impôt procuré par la demi-part supplémentaire dont ils bénéficient est plafonné à **897 €** (897 € en 2011 et 2010), quel que soit l'âge de l'enfant, si ces contribuables en **ont supporté à titre exclusif ou principal la charge pendant au moins cinq années** au cours desquelles ils vivaient seuls (CGI art. 195-1 a, b et e ; cf. n° 93-1).

• Dispositif transitoire.

Pour atténuer l'exigence de ces nouvelles dispositions, le législateur a prévu le maintien du dispositif avec sortie progressive pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs qui ont bénéficié de la part et demie au titre de l'imposition des revenus de l'année 2008 (cf. n° 93-1).

Ainsi, **à la condition qu'ils vivent seuls au cours de l'année d'imposition**, pour les contribuables qui **n'ont pas supporté la charge d'un enfant à titre exclusif ou principal pendant au moins cinq années** au cours desquelles ils vivaient seuls, l'avantage fiscal est limité à **120 €** au titre de l'imposition des revenus de l'année **2012** (400 € en 2011 ; 680 € en 2010).

Remarque :

Il est rappelé que la majoration de quotient familial est accordée aux contribuables qui satisfont de manière continue à l'ensemble des conditions prévues au cours de la période allant de 2009 à l'année d'imposition considérée (au plus tard 2012). Ainsi un contribuable qui a bénéficié de cet avantage fiscal au titre des années 2008 et 2009 et qui ne satisfaisait plus à la condition de vivre seul en 2010 ne bénéficiait plus, à compter de cette même année, de la majoration de quotient familial. Cet avantage n'est donc pas applicable en 2012, même s'il vit seul en 2012.

3° *Réduction d'impôt complémentaire en faveur de certains contribuables.*

Les contribuables bénéficiant de demi-parts accordées au titre de l'invalidité, de leur qualité d'ancien combattant ou d'enfant majeur imposé séparément, quel que soit son âge depuis

1. Cf. n° 93-3.

l'imposition des revenus de l'année 2009, **ont droit** à une réduction d'impôt **complémentaire** égale au maximum à **997 €** pour **chacune** de ces demi-parts lorsque leur cotisation d'impôt résulte de l'application du plafonnement visé au a. (Loi de finances pour 2013, art. 4)

Cette réduction d'impôt complémentaire est égale à **la moitié** de **997 €** lorsque la majoration du quotient familial est **d'un quart de part** (CGI, art. 197-I-2, al. 4).

Cette réduction d'impôt ne peut excéder l'augmentation de la cotisation d'impôt résultant du plafonnement.

4° *Avantage résultant du quotient familial prévu à l'article 194-I du CGI* (Loi de finances pour 2013, art. 4).

À compter de l'imposition des revenus au titre de l'année 2012, les contribuables veufs ayant des enfants à charge qui bénéficient d'une part supplémentaire de quotient familial en application de l'article 194-I du CGI ont droit à une réduction d'impôt égale à **672 €** pour cette part supplémentaire lorsque la réduction de leur cotisation d'impôt est plafonnée en application du plafonnement visé au a ci-dessus.

97 2. Décote (CGI, art. 197-4 ; BOI-IR-LIQ-20-20-30).

L'impôt brut est diminué, le cas échéant, dans la limite de son montant, d'une décote, étant précisé que celle-ci n'est pas applicable à l'impôt sur le revenu calculé suivant un taux proportionnel (impôt sur plus-values professionnelles à long terme, par exemple).

Pour l'imposition des revenus de l'année **2012**, cette décote est accordée aux contribuables dont **la cotisation d'impôt brut est inférieure à 960 €**. Elle est égale à **la différence** entre **480 €** et **la moitié** du montant de cet impôt brut.

B. RÈGLES PARTICULIÈRES

I. DÉPARTEMENTS D'OUTRE-MER

(CGI, art. 197-I-3 ; BOI-IR-LIQ-20-30-10)

98 Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Réunion et de la Guyane, le calcul de l'impôt sur le revenu obéit aux mêmes règles qu'en France métropolitaine.

Il est déterminé après application du même barème.

Toutefois, pour les contribuables **domiciliés** dans ces départements, le montant de l'impôt est, en vertu des dispositions de l'article 197-I-3 du CGI, réduit de :

- **30 %** dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion dans la limite de **5 100 €** ;

- **40 %** dans le département de la Guyane dans la limite de **6 700 €**.

Le plafonnement des effets du quotient familial s'effectue avant application des abattements de **30 %** ou **40 %** éventuellement limités.

Cas particulier :

Transfert en cours d'année du domicile d'un DOM vers la métropole.

1. Les abattements de **30 %** et **40 %** sont appliqués à l'impôt afférent aux revenus perçus **pendant la période de domiciliation dans le DOM**.

2. Pour la répartition des revenus entre la période de domiciliation dans le DOM et celle de domiciliation en métropole, il est tenu compte de la mise à la disposition effective des revenus ou de la date de réalisation des plus-values.

3. Le bénéfice de la réfaction doit être demandé sur la déclaration annuelle des revenus.

4. En ce qui concerne les modalités de calcul de l'impôt sur le revenu.

II. AUTRES CAS PARTICULIERS

98-1 1. L'impôt est perçu, dans certains cas, par application de taux proportionnels.

Il en est ainsi, par exemple :

- du taux de **16 %** applicable aux plus-values à long terme réalisées par les membres des professions non commerciales (cf. n^{os} 530 et suiv.) et les entreprises industrielles, commerciales (cf. FE n^o 1239-1), ou agricoles (cf. n^o 355) ;

- du taux de **16 %** pour certains produits de la propriété industrielle, perçus par les inventeurs ou leurs héritiers (cf. n^{os} 558 et suiv.) ;
- du taux de **18 %, 19 %, 22,50 %, 24 %, 30 %, 40 %** ou **41 %** applicable aux gains nets en capital réalisés à l'occasion de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux (cf. n^{os} 938 et suiv.) ;
- du taux de **18 %**, ou **19 %** en 2011 et **24 % à compter de 2012** applicable aux distributions de produits et plus-values des sociétés de capital risque imposées selon les dispositions de l'article 163 *quinquies* C du CGI ;
- du taux de **16 %** de 2004 à 2010 ou **19 %** depuis le 1^{er} janvier 2011 applicable aux plus-values réalisées depuis le 1^{er} janvier 2004 à l'occasion de la cession à titre onéreux de biens immobiliers (cf. FI n^{os} 3220 et suiv.).

Remarque : l'impôt est majoré des prélèvements sociaux.

98-2 **2. Par ailleurs, le tarif progressif peut s'appliquer en tenant compte, non seulement du revenu effectivement assujéti à l'impôt sur le revenu en France, mais aussi de revenus exonérés ou exclusivement imposables à l'étranger** (CGI, art. 170, 197 C ; BOI-IR-LIQ-20-30-30).

Cette règle dite du « **taux effectif** » s'applique notamment :

- aux fonctionnaires des organisations internationales, exonérés d'impôt français à raison de leur rémunération internationale ;
- aux salariés détachés à l'étranger, dont les rémunérations sont, sous certaines conditions, exonérées (cf. n^{os} 160 et 161) ; l'impôt afférent aux revenus autres que les salaires exonérés doit être calculé au taux correspondant à l'ensemble des revenus, imposables et exonérés ;
- depuis le 1^{er} janvier 2009, aux contribuables soumis au régime micro-entreprise ou micro-BNC qui optent pour les versements libératoires de l'impôt sur le revenu prévus à l'article 151-0 du CGI (cf. n^{os} 551 et 1353) ; l'impôt afférent aux revenus autres que ceux soumis aux versements libératoires doit être calculé au taux correspondant à l'ensemble des revenus imposables et exonérés ;
- lorsque des conventions internationales le prévoient.

La règle du taux effectif ne concerne que les contribuables domiciliés en France (ou résidents de France) au sens des conventions internationales.

Pour l'application du taux effectif :

- un impôt théorique est calculé par application du barème (métropole ou département d'outre-mer) à un revenu net imposable total, égal à la somme des revenus nets qui auraient été imposables en France en l'absence de dispositions spéciales les exonérant, diminués des déficits antérieurs, des charges du revenu global et des abattements (personnes âgées, enfants mariés) ; le quotient familial est éventuellement plafonné ;
 - l'impôt correspondant aux revenus dont l'imposition revient à la France est calculé par application à l'impôt théorique d'une fraction dont le numérateur est constitué par le revenu effectivement imposable en France, déterminé après déduction des déficits, des charges et des abattements, et le dénominateur par le revenu ayant servi au calcul de l'impôt théorique.
- Il y a lieu ensuite de calculer l'impôt effectivement dû après application éventuellement de la décote, des réductions d'impôt, des retenues à la source non libératoires ou des crédits d'impôt.

98-3 **3. Le calcul de l'impôt dû par les contribuables non domiciliés en France, mais imposables sur leurs revenus de source française, présente certaines particularités** (cf. n^{os} 751 et suiv.).

98-4 **4. Situation des agents de l'état et des personnes relevant d'organismes appelés à intervenir dans le Territoire des Terres Australes et Antarctiques Françaises (TAAF)** [BOI-RSA-GEO-30].

Les modalités d'imposition en métropole des agents de l'État envoyés dans le TAAF et des personnes relevant d'organismes appelés à intervenir dans ce territoire sont différentes selon que qu'ils ont ou non conservé leur domicile fiscal en France au regard des critères définis au 1 de l'article 4 B du CGI.

Les règles applicables pour l'imposition des revenus jusqu'au 31 décembre 2001 sont évoquées au BOI-RSA-GEO-30.

Pour les modalités d'imposition des revenus perçus depuis le 1^{er} janvier 2002, il convient de se reporter au BOI-RSA-GEO-30.

chapitre 3

dépenses et investissements donnant lieu
à réductions d'impôt

(BOI-IR-RICI)

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, certaines réductions, certains crédits d'impôt ainsi que l'avantage en impôt résultant de l'imputation de certains amortissements d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers font l'objet d'un plafonnement global (cf. chapitre 7 ci-après).

99 Des **réductions d'impôt** sont applicables sur le montant de **l'impôt brut calculé suivant le barème progressif** (cf. n^{os} 95 et suiv.) :

- après, le cas échéant, plafonnement des effets du quotient familial et déduction de l'abattement de **30 %** ou **40 %** éventuellement limité, applicable aux contribuables domiciliés dans les DOM ;
- après, le cas échéant, application de la décote ;
- avant, le cas échéant, imputation des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires.

Elles **ne peuvent pas donner lieu à remboursement** (CGI, art. 197-I-5).

En cas d'imposition d'après le taux effectif (cf. n^o 98-2), les réductions d'impôt s'imputent exclusivement sur la cotisation exigible résultant de l'application du taux effectif aux seuls revenus de source française.

Elles sont accordées notamment :

- au titre de certaines dépenses à caractère philanthropique ou social ;
- au titre des primes de « rente survie » et « d'épargne handicap » ;
- aux adhérents de centres de gestion ou d'associations agréés ;
- au titre des investissements forestiers ;
- au titre de certains investissements immobiliers locatifs ;
- au titre de l'investissement « Scellier » ;
- au titre de l'investissement « Duflot » ;
- au titre des souscriptions en numéraire au capital de sociétés non cotées ou des souscriptions de parts de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) ou des souscriptions de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP) ;
- au titre des intérêts d'emprunts pour reprise d'une société non cotée ;
- au titre de la prestation compensatoire en matière de divorce ;
- au titre de certains investissements réalisés outre-mer ;
- au titre du différé de paiement accordé suite à la vente d'une exploitation agricole ;
- au titre de l'aide à la création ou la reprise d'entreprise ;
- au titre des cotisations versées aux associations syndicales autorisées de défense des forêts contre l'incendie ;
- au titre des souscriptions au capital des SOFICA ;
- au titre de travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers ;
- au titre de la restauration réalisée dans un secteur sauvegardé et les ZPPAUP ;
- au titre de l'activité de financement de la pêche artisanale ;
- au titre des logements destinés à la location meublée ;
- au titre du maintien et de la protection du patrimoine naturel.

Pour l'application des règles relatives aux sanctions (CGI, art. 1727-4 et cf. RC n^{os} 7260 et suiv.).

A. RÉDUCTIONS D'IMPÔT ACCORDÉES AU TITRE DE CERTAINES DÉPENSES À CARACTÈRE PHILANTHROPIQUE OU SOCIAL

I. DONS ET SUBVENTIONS VERSÉS À DES ŒUVRES OU ORGANISMES D'INTÉRÊT GÉNÉRAL

(CGI, art. 200 ; BOI-IR-RICI-250)

100 Les contribuables¹ domiciliés en France qui effectuent des versements, des dons ainsi que des cotisations aux organismes définis à l'article 200 du CGI, bénéficient d'une réduction d'impôt.

1. Conditions d'application.

100-1

a. *Organismes bénéficiaires visés à l'article 200-1 du CGI.*

1° *Nature de ces organismes.*

Ouvrent droit à réduction d'impôt les dons et les versements, y compris l'abandon exprès de revenus ou de produits effectués au profit :

- de **fondations ou associations reconnues d'utilité publique** (cf. n° 100-5), de **fondations universitaires** ou de **fondations partenariales** mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation, **d'œuvres ou organismes d'intérêt général** (cf. n° 100-3), ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, notamment à travers les souscriptions ouvertes pour financer l'achat d'objets ou d'œuvres d'art destinés à rejoindre les collections d'un musée de France accessibles au public, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises ;

- **d'établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés à but non lucratif agréés** par le ministre chargé du budget ainsi que par le ministre chargé de l'enseignement supérieur ou par le ministre chargé de la culture ;

- **d'associations culturelles et de bienfaisance** ;

- **d'établissements publics des cultes reconnus** d'Alsace-Moselle ;

- **d'organismes agréés** ayant pour objet exclusif de participer, par le versement d'aides financières, **à la création d'entreprises** (CGI, art. 238 *bis-4* ; cf. FE n° 1060-3).

- **d'organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale** la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque ou l'organisation d'expositions d'art contemporain, à la condition que les versements soient affectés à cette activité. Sont concernés les dons ou versements effectués depuis le 1^{er} janvier 2008. Cette disposition ne s'applique pas aux organismes qui présentent des œuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence (CGI, art. 200-1-f) ;

- **de fonds de dotation** répondant aux caractéristiques mentionnées au premier tiret ci-dessus **ou de fonds de dotation dont la gestion est désintéressée** et qui reversent les revenus tirés des dons et versements à des organismes mentionnés ci-dessus ou à la Fondation du patrimoine, ou à une fondation ou association reconnue d'utilité publique agréée par le ministre chargé du budget (CGI, art. 200-1-g).

Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons et les versements, y compris l'abandon exprès de revenus ou produits, effectués au profit **de fondations d'entreprises** qui répondent aux caractéristiques visées au n° 100-2. Dans cette circonstance, la réduction d'impôt est accordée aux **seuls salariés** des entreprises fondatrices ou des entreprises du groupe, au sens de l'article 223 A du CGI, auquel appartient l'entreprise fondatrice, dès lors que **seules** ces personnes sont habilitées à faire des dons aux fondations d'entreprise en cause. Sont par conséquent **exclus** toutes les autres personnes, y compris les anciens salariés des entreprises concernées.

100-2

Sont considérés comme ayant :

- un caractère **philanthropique** : les associations de prévoyance ayant pour but de venir en aide à ceux de leurs membres qui sont dans le besoin, les comités chargés de recueillir les fonds pour les victimes d'un sinistre ;

¹. Pour les entreprises, cf. FE n° 1060-1 et suiv.

- un caractère **éducatif** : les associations familiales créées en vue de venir en aide aux établissements d'enseignement libre¹ (RES N° 2011/34) ;
- un caractère **scientifique** : les organismes ayant pour but d'effectuer certaines recherches d'ordre scientifique ou médical ;
- un caractère **social ou familial** : les œuvres ou organismes qui concourent à la protection de la santé publique sur le plan de la prophylaxie ou de la thérapeutique (hôpitaux et hospices publics, hôpitaux privés à but non lucratif, établissements nationaux de bienfaisance, écoles d'infirmières, établissements, institutions, associations déclarées et, en général, tous organismes publics, semi-publics ou privés à but non lucratif contribuant soit à la lutte contre le cancer, la lèpre, le rhumatisme, la tuberculose, les maladies mentales ou l'alcoolisme, soit à la transfusion sanguine, à la réadaptation médicale, à la protection des mères et des enfants et à l'éducation sanitaire de la population) ;
- un caractère **humanitaire** : les organismes dont l'activité consiste à secourir les personnes qui se trouvent en situation de détresse et de misère en leur venant en aide pour leurs besoins indispensables et en favorisant leur insertion et leur promotion sociale ;
- un caractère **sportif** : les organismes ayant pour vocation de promouvoir la pratique du sport non professionnel ;
- un caractère **culturel** : les organismes dont l'activité est consacrée à titre prépondérant, à la création, à la diffusion ou à la protection des œuvres de l'art et de l'esprit sous leurs différentes formes ;
- un caractère concourant à la **mise en valeur du patrimoine artistique** : les organismes qui ont pour objet d'assurer la sauvegarde, la conservation et la mise en valeur de biens mobiliers ou immobiliers appartenant au patrimoine artistique national, régional ou local ;
- un caractère concourant à la **défense de l'environnement naturel**, les organismes qui exercent leur activité dans un ou plusieurs des domaines suivants : lutte contre les pollutions et nuisances, prévention des risques naturels et technologiques, préservation de la faune, de la flore et des sites, préservation des milieux et des équilibres naturels, amélioration du cadre de vie en milieu urbain ou rural.

100-3

2° Conditions de prise en compte des versements.

- Qualification d'intérêt général.

Pour être considérés comme étant **d'intérêt général**, les organismes bénéficiaires des versements ne doivent pas fonctionner au profit d'un cercle restreint de personnes, ni exercer d'activité lucrative et doivent avoir une gestion désintéressée : cf. FE n° 1510-5 ; RES N° 2011/34.

Toutefois, il est admis que l'existence d'activités lucratives ayant fait l'objet d'une sectorisation dans les conditions prévues ne remet pas en cause la qualification d'intérêt général d'une association ou d'une fondation. Pour bénéficier de l'avantage fiscal, les versements doivent cependant être affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif de l'organisme bénéficiaire.

- Caractère désintéressé des dons et versements.

Que le versement soit qualifié de **don** ou de **cotisation**, le bénéfice de la réduction d'impôt n'est accordé qu'à la condition qu'il soit consenti à titre gratuit, sans **contrepartie** directe ou indirecte au profit de la personne qui l'effectue.

Toutefois, doivent être distingués les avantages au contenu purement institutionnel ou symbolique, d'une part, qui ne privent pas les adhérents ni les donateurs du bénéfice de la réduction d'impôt et les contreparties tangibles sous forme de remise de biens ou de prestations de services, d'autre part, qui excluent, **en principe**, du champ d'application de la réduction d'impôt les versements effectués par les adhérents ou donateurs bénéficiaires de telles contreparties.

Des dérogations à ce principe sont néanmoins admises, par exemple, lorsque ces contreparties sont constituées par la remise de biens d'une valeur totale faible et présentant une disproportion marquée avec le montant du versement effectué.

Depuis le 1^{er} janvier 2011, il est admis que l'avantage fiscal n'est pas remis en cause si la valeur des contreparties est au maximum égale à **65 €** toutes taxes comprises. Ce montant est réévalué tous les cinq ans.

Remarques :

- Pour l'imposition des revenus 2006 à 2010, il était admis que l'avantage fiscal n'était pas remis en cause si la valeur des contreparties était au maximum égale à **60 €** toutes taxes comprises pour une cotisation ou un don d'au moins 240 €.

1. Les frais de scolarité ne sont pas retenus.

- Les versements effectués au profit des **associations d'élèves ou d'anciens** élèves sont **exclus** du bénéfice de la réduction d'impôt.
- Les cotisations versées à des associations d'anciens combattants **ne sont pas éligibles** à la réduction d'impôt, voir RES N° 2005/28.
- Les sommes allouées **à titre de cotisations ou de dons** aux associations « amicales des retraités et veuves de la profession X » **ne sont pas éligibles** à la réduction d'impôt, voir RES N° 2005/27.
- Les sommes versées **à titre de cotisations** aux comités départementaux de tennis ou aux associations sportives assimilées **n'ouvrent pas droit** à la réduction d'impôt, voir RES N° 2005/14.

100-4

3° *Abandon exprès de revenus ou de produits.*

Les versements éligibles à la réduction d'impôt s'entendent également de l'abandon de revenus et de produits par le contribuable.

Il s'agit de tous les revenus ou produits auxquels les contribuables décident de renoncer au profit d'organismes d'intérêt général présentant un des caractères mentionnés à l'article 200 du CGI.

Ces sommes peuvent correspondre notamment à la non-perception de loyers (prêt d'un local à titre gratuit), à l'abandon de droits d'auteur ou de produits de placements solidaires ou caritatifs (OPCVM, fonds de partage caritatifs ayant fait l'objet d'un agrément par l'Autorité des marchés financiers).

Il est précisé que, lorsqu'elle **donne lieu à un contrat de location**, la mise à disposition à titre gratuit d'un local, à usage d'habitation ou non, au profit d'un tiers s'analyse comme l'abandon d'un revenu équivalent au loyer que le propriétaire renonce à percevoir. Ainsi, lorsque cet abandon de revenu est consenti au profit d'un organisme d'intérêt général, il a le caractère d'un don en nature ouvrant droit à l'avantage fiscal. Le loyer que le propriétaire renonce à percevoir demeure en tout état de cause soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers.

Lorsque le propriétaire met **gratuitement** un logement à la disposition d'un tiers **sans y être tenu par un contrat de location**, le propriétaire est alors considéré comme se réservant la jouissance de ce logement et est donc non imposé à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers. **Dans cette situation**, la mise à disposition gratuite **ne présente pas** le caractère d'un don en nature ouvrant droit à l'avantage fiscal.

100-5

4° *Remarques relatives à la reconnaissance d'utilité publique.*

- La reconnaissance d'utilité publique est réputée remplie par les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements d'Alsace-Moselle lorsque la mission de ces associations est reconnue d'utilité publique.

- Les versements effectués auprès d'une association locale non reconnue d'utilité publique peuvent être retenus si cette association est la représentante locale décentralisée d'une association reconnue d'utilité publique et sous les autres conditions prévues.

- Les fondations et associations reconnues d'utilité publique peuvent, lorsque leurs statuts ont été approuvés à ce titre par décret en Conseil d'État, recevoir des versements pour le compte d'œuvres ou d'organismes mentionnés au n° 100-1.

- Les dispositions du CGI, applicables aux fondations reconnues d'utilité publique, sont applicables à la « Fondation du patrimoine » (loi n° 96-590 du 2 juillet 1996 relative à la « Fondation du patrimoine », art. 10 et décret du 18 avril 1997 portant reconnaissance d'utilité publique et approbation des statuts de la Fondation du patrimoine).

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2007, ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons versés à la « Fondation du Patrimoine » ou à une fondation ou une association qui affecte irrévocablement ces dons à la « Fondation du Patrimoine » en vue de subventionner la réalisation des travaux prévus par les conventions conclues en application de l'article L. 143-2-1 du code du patrimoine entre la « Fondation du Patrimoine » et les propriétaires d'immeubles, personnes physiques ou sociétés civiles, composées uniquement de personnes physiques et qui ont pour objet exclusif la gestion et la location nue des immeubles dont elles sont propriétaires (le contenu des conventions est fixé par le décret n° 2008-195 du 27 février 2007).

Ces immeubles ne doivent pas, **en principe**, faire l'objet d'une exploitation commerciale.

Toutefois, conformément aux modifications introduites par l'article 18 de la loi n° 2009-179 du 17 février 2009, depuis l'imposition des revenus de 2009, ces **dispositions ne sont pas applicables** lorsque la gestion de l'immeuble **est désintéressée** et que les conditions suivantes sont **cumulativement remplies** :

- les revenus fonciers nets, les bénéfices agricoles, les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices des sociétés commerciales, augmentés des charges déduites en application de

l'article 39-1-5° du CGI générés par l'immeuble au cours des trois années précédentes sont affectés au financement des travaux prévus par la convention ;

- le montant des dons collectés n'excède pas le montant restant à financer au titre de ces travaux, après affectation des subventions publiques et des sommes visées à l'article 200-2 *bis*-1° du CGI.

Le donateur ou l'un des membres de son foyer fiscal ne doit pas avoir conclu de convention avec la « Fondation du Patrimoine », être propriétaire de l'immeuble sur lequel sont effectués les travaux ou être un ascendant, un descendant ou un collatéral du propriétaire de cet immeuble. En cas de détention de l'immeuble par une société civile, le donateur ou l'un des membres de son foyer fiscal ne doit pas être associé de cette société ou un ascendant, un descendant ou un collatéral des associés de la société propriétaire de l'immeuble. Les dons versés à d'autres fondations ou associations reconnues d'utilité publique agréées par le ministre chargé du budget dont l'objet est culturel, en vue de subventionner la réalisation de travaux de conservation, de restauration ou d'accessibilité de monuments historiques classés ou inscrits, ouvrent droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions (CGI, art. 200-2 *bis*).

100-6 ***b. Organismes bénéficiaires visés à l'article 200-1 ter du CGI.***

Ouvrent droit, par ailleurs, à la réduction d'impôt les versements effectués au profit des organismes sans but lucratif qui procèdent à la fourniture gratuite de repas à des personnes en difficulté, qui contribuent à favoriser leur logement ou qui procèdent, à titre principal, à la fourniture gratuite des soins mentionnés au 1° du 4 de l'article 261 du CGI à des personnes en difficulté.

100-7 ***c. Organismes bénéficiaires visés à l'article 200-3 du CGI.***

Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons prévus à l'article L. 52-8 du code électoral versés à une association de financement électorale ou à un mandataire financier visé à l'article L. 52-4 du même code qui sont consentis, à titre définitif et sans contrepartie, soit par chèque, soit par virement, prélèvement automatique ou carte bancaire et dont il est justifié à l'appui du compte de campagne présenté par un candidat ou une liste.

Il en va de même des dons mentionnés à l'article 11-4 de la loi n° 88-227 du 11 mars 1988 relative à la transparence financière de la vie politique ainsi que des cotisations versées aux partis et groupements politiques par l'intermédiaire de leur mandataire.

Les dons et cotisations mentionnés au paragraphe ci-dessus sont retenus dans la limite de **15 000 € à compter du 1^{er} janvier 2012**.

100-8 ***d. Organismes bénéficiaires visés à l'article 200-4 bis du CGI.***

Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons et versements effectués, depuis le 1^{er} janvier 2010, au profit d'organismes agréés dans les conditions prévues à l'article 1649 *nonies* du CGI, dont le siège est situé dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. L'agrément est accordé lorsque l'organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées par l'article 200 du CGI.

Lorsque les dons et versements ont été effectués au profit d'un organisme **non agréé**, dont le siège est situé dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, la réduction d'impôt obtenue fait l'objet d'une reprise sauf lorsque le contribuable a produit dans le délai de dépôt de déclaration les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées par l'article 200 du CGI.

Le décret n° 2011-225 du 28 février 2011, publié au *JO* du 2 mars, fixe les conditions d'application de ce dispositif et notamment la durée de validité ainsi que les modalités de délivrance, de publicité et de retrait de l'agrément (CGI, ann. III, art. 46 AW *bis* à 46 AW *quater*). L'arrêté du 28 février 2011, publié au *JO* du 2 mars, précise les modalités d'application de la demande d'agrément (CGI, ann. IV, art. 121 Z *sexies*).

100-9 ***e. Frais engagés dans le cadre d'une activité bénévole visé à l'article 200-1, dernier alinéa, du CGI.***

Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les frais engagés dans le cadre d'une activité bénévole et en vue strictement de la réalisation de l'objet social d'un organisme mentionné au n° 100-1, lorsque ces frais, dûment justifiés, ont été constatés dans les comptes dudit orga-

nisme et que le contribuable **a renoncé expressément à leur remboursement** (cf. également n° 100-12).

2. Modalités d'application.

100-10

a. *Limites et taux de la réduction d'impôt.*

1° Versements aux organismes d'intérêt général, aux associations reconnues d'utilité publique, aux partis politiques et aux associations de financement électoral (cf. n°s 100-1 à 100-5 et n°s 100-7 à 100-8).

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2005, les dons ou versements effectués ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à **66 %** des sommes versées dans la limite de **20 %** du revenu imposable.

Lorsque les dons et versements effectués au cours d'une année excèdent la limite de **20 %** du revenu imposable, **l'excédent est reporté** successivement sur les années suivantes jusqu'à la **cinquième** inclusivement et ouvre droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions. Les sommes reportées, qu'elles proviennent ou non de dons réalisés au profit d'organismes venant en aide aux personnes en difficulté, ouvrent droit, avec les dons de l'année concernée, à la réduction d'impôt de **66 %** dans la limite de **20 %** du revenu imposable de ladite année. Les excédents reportés sont pris en considération avant les versements de l'année. En outre, les excédents les plus anciens sont retenus en priorité.

En outre :

- les dons consentis par une personne physique pour le financement de la campagne d'un ou plusieurs candidats, lors des mêmes élections, ne peuvent excéder **4 600 €** ;
- le montant des dons consentis par une personne physique, à un même parti politique, est plafonné annuellement à **7 500 €**.

100-11

2° Versements aux organismes ayant pour objet de venir en aide aux personnes en difficulté (cf. n° 100-6).

Pour l'imposition des revenus de l'année 2012, la réduction d'impôt est égale à **75 %** des sommes versées retenues dans la limite de **521 €** (513 € pour 2011 et 2010).

Ce montant est fixé également à **521 €** pour l'année **2013**.

Il n'est pas tenu compte de ces versements pour l'application de la limite de 20 % indiquée au n° 100-10 (CGI, art. 200-1 *ter*).

100-12

b. *Justificatifs et sanctions.*

Les contribuables doivent joindre à leur déclaration de revenus des reçus répondant à un modèle fixé par arrêté ministériel et attestant le total du montant et la date des versements ainsi que l'identité des bénéficiaires (Arrêté du 26 juin 2008 publié au *JO* du 28 juin). À défaut, la réduction d'impôt est refusée sans proposition de rectification préalable.

Toutefois, les reçus délivrés pour les dons et les cotisations destinés au financement d'une campagne électorale ou d'un parti politique d'un montant égal ou inférieur à **3 000 €** ne mentionnent pas la dénomination du bénéficiaire [art. R. 39-1 du code électoral]. Pour les versements effectués depuis le 1^{er} janvier 2006, le reçu fiscal est délivré au donateur l'année de la mise à disposition des fonds au profit du donataire, déterminée selon le mode de paiement utilisé : chèque, virement, prélèvement ou carte bancaire.

Pour les frais de véhicules engagés pour le compte d'une association dont le bénévole a renoncé expressément au remboursement (cf. n° 100-9) mais ne peut justifier du montant réel des dépenses effectivement supportées, une **évaluation forfaitaire** des frais de carburant peut être retenue sous les conditions suivantes, soit pour **2012** :

- véhicule automobile : **0,304 €** par kilomètre ;
- vélomoteurs, scooters, motos : **0,118 €** par kilomètre ;

Ce barème s'applique indépendamment de la puissance fiscale ou de la cylindrée du véhicule, du type de carburant utilisé et du kilométrage parcouru à raison de l'activité bénévole. En outre, la réalité et le nombre de kilomètres parcourus doivent être prouvés auprès de l'association.

100-13

Les contribuables qui transmettent leur déclaration de revenus par voie électronique (Internet ; CGI, art. 1649 *quater B ter*) sont dispensés de joindre les pièces justificatives des sommes éligibles à la réduction d'impôt.

Toutefois, cette dérogation est subordonnée à la condition que soient mentionnés, sur cette déclaration, l'identité de chaque organisme bénéficiaire¹ et le montant des versements effectués au profit de chacun d'eux.

La réduction d'impôt est remise en cause si les contribuables ne présentent pas les pièces justificatives à la demande du service des impôts.

Remarques :

Les modalités de contrôle des versements faisant l'objet d'un report sont prévues.

Pour mémoire, il est indiqué que le ministre chargé du budget peut envisager la suspension des avantages fiscaux attachés aux dons, legs, et versements effectués au profit de certains organismes (CGI, ann. II, art. 310 G bis à 310 G quinquies).

II. DÉPENSES LIÉES À LA DÉPENDANCE

(CGI, art. 199 *quindecies* ; BOI-IR-RI-140)

100-14

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *quindecies* du CGI en faveur des contribuables qui supportent des dépenses liées à la dépendance s'applique selon les modalités exposées ci-après.

1. Champ d'application de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt bénéficie aux contribuables fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI, quels que soient leur âge ou leur situation de famille, qui sont accueillis dans certains établissements et services assurant l'hébergement des personnes âgées dépendantes et dans les sections de soins de longue durée des établissements de santé.

a. Personnes concernées.

La réduction d'impôt est accordée aux personnes physiques :

- ayant en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer leur domicile fiscal au sens de l'article 4 B du CGI ;
- mariées ou pacées, célibataires, divorcées ou veuves qui supportent des dépenses liées à la dépendance.

b. Établissements concernés.

La réduction d'impôt est accordée aux personnes qui sont accueillies :

- dans un établissement ou dans un service mentionné au 6° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ;
- dans un établissement de santé autorisé à dispenser des soins de longue durée (Ordonnance n° 2010-177 du 23 février 2010) ;
- dans un établissement ayant pour objet de fournir des prestations de nature et de qualité comparables et situé dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

100-15

2. Calcul de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est égale à **25 %** du montant des dépenses effectivement supportées par le contribuable tant au titre de la dépendance que de l'hébergement. Le montant annuel des dépenses ouvrant droit à cet avantage fiscal ne peut excéder **10 000 € par personne hébergée**.

a. Base de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt s'applique aux dépenses effectivement supportées par le contribuable liées à la dépendance. Elle s'applique aussi aux dépenses d'hébergement à la condition que celles-ci s'ajoutent à celles liées à la dépendance.

Les dépenses de soins sont, en tout état de cause, **exclus** de la base de l'avantage fiscal.

b. Plafond.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, le plafond de la réduction d'impôt est fixé à **10 000 €**.

1. À l'exception de ceux visés au e du 1 et au 3 de l'article 200 du CGI lorsque, dans ce dernier cas, les versements sont d'un montant égal ou inférieur à **3 000 €**.

Ce plafond s'applique quel que soit l'âge et le nombre des personnes hébergées. Il ne s'applique donc pas par foyer fiscal mais bien **par personne**. Le plafond ne fait l'objet d'aucune réduction prorata temporis dans le cas où les dépenses n'ont été exposées qu'une partie de l'année.

c. Taux.

La réduction d'impôt est égale à **25 %** des sommes retenues dans la limite de **10 000 €** par personne hébergée. La réduction d'impôt maximale est donc de **2 500 €** par **personne hébergée**.

100-16 3. Imputation et justification de la réduction d'impôt.

a. Fait générateur.

La réduction d'impôt s'applique au titre de l'année du paiement des dépenses de dépendance et d'hébergement, quelle que soit la période à laquelle ces dépenses se rapportent.

b. Imputation.

La réduction d'impôt s'impute uniquement sur l'impôt sur le revenu calculé par application du barème progressif, après application éventuelle de la décote, et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôt et des prélèvements et retenues à la source non libératoires.

Elle ne **peut pas s'imputer** sur les impositions à **taux proportionnel**.

Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt brut, la fraction **non imputée ne peut pas donner lieu à remboursement ou à report sur l'année suivante**.

c. Justification.

Les contribuables qui demandent à bénéficier de la réduction d'impôt doivent pouvoir justifier, pour chaque membre du foyer fiscal hébergé, du montant des dépenses ouvrant droit à l'avantage fiscal.

Ils précisent sur leur déclaration d'ensemble des revenus, la désignation et l'adresse de l'établissement ou du service ainsi que le montant total des dépenses éligibles acquitté pour chacun d'eux au cours de l'année d'imposition.

À la demande du service, ils doivent être en mesure de justifier des sommes exposées.

III. DÉPENSES EFFECTUÉES POUR L'EMPLOI D'UN SALARIÉ À DOMICILE

(CGI, art. 199 *sexdecies* ; BOI-IR-RICI-150)

100-17

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2007, le législateur a procédé à la refonte intégrale de l'article 199 *sexdecies* du CGI et transformé pour partie la réduction d'impôt précédemment en vigueur en crédit d'impôt. Ainsi, l'avantage fiscal est une aide unique qui prend la forme selon le cas d'un crédit d'impôt ou d'une réduction d'impôt :

- l'avantage prend **la forme d'un crédit d'impôt** pour les personnes qui supportent des dépenses **au titre de l'emploi direct d'un salarié ou du recours à une association, une entreprise ou un organisme agréés**, pour les services rendus à leur domicile, et qui exercent une activité professionnelle ou sont inscrites comme demandeurs d'emploi. Lorsque les personnes sont mariées ou ont conclu un pacte civil de solidarité, elles doivent toutes deux satisfaire à l'une ou l'autre condition ;

- l'avantage prend **la forme d'une réduction d'impôt** pour les autres personnes ou celles qui réalisent des dépenses au domicile d'un de leurs ascendants.

Le dispositif applicable est exposé ci-après.

100-18

1. Champ d'application de l'avantage fiscal.

a. Personnes concernées.

L'avantage fiscal est accordé uniquement aux personnes fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI.

Les non-résidents, passibles de l'impôt sur le revenu pour leurs seuls revenus de source française ne peuvent pas bénéficier de l'avantage fiscal.

Aucune condition d'âge, d'état de santé, de niveau de revenu ou d'activité professionnelle n'est exigée.

b. Dépenses concernées.

Sont éligibles à l'avantage fiscal, les dépenses supportées au titre de services rendus à la résidence, située en France, du contribuable ou, sous certaines conditions, d'un de ses ascendants, par un salarié employé directement par le contribuable ou par certaines associations, entreprises ou organismes.

1° La localisation du service.

L'emploi doit être exercé :

- **en principe** à la résidence principale ou secondaire, située en France, du contribuable, que ce dernier en soit propriétaire ou non.

- **par dérogation**, à la résidence principale ou secondaire de l'un des ascendants (père, mère ou autres ascendants en ligne directe au sens des articles 205 et 206 du code civil) du contribuable, remplissant les conditions prévues à l'article L. 232-2 du code de l'action sociale et des familles, c'est-à-dire susceptible de bénéficier de l'allocation personnalisée d'autonomie (APA).

2° Nature des dépenses éligibles.

Depuis l'imposition des revenus 2007, la liste des activités éligibles, prévue par les articles D. 7231-1 et D. 7233-5 du code du travail, s'applique, tant **en cas d'emploi direct** d'un salarié à domicile que **lors du recours** à une association, une entreprise ou un organisme ayant reçu un agrément par l'État.

Ainsi, ouvrent droit à l'avantage fiscal les sommes versées par un contribuable pour :

- **l'emploi direct d'un salarié** qui rend des services définis, depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, aux articles L. 7231-1 et D. 7231-1 du code du travail (Loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services, art. 31-III-1°-a).

Remarque : Auparavant, les services rendus par le salarié étaient précisés aux articles D. 7231-1 et D. 7233-5 du code du travail.

Ces services à la personne à domicile sont relatifs à la garde des enfants, à l'assistance aux personnes âgées, aux personnes handicapées ou aux autres personnes qui ont besoin d'une aide personnelle à leur domicile ou d'une aide à la mobilité favorisant leur maintien à domicile ainsi qu'aux tâches ménagères et familiales.

- **ou le recours à une association, une entreprise ou un organisme déclaré en application de l'article L. 7232-1 du code du travail** et qui rend exclusivement des services, depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, mentionnés au premier tiret ci-dessus ou qui bénéficie d'une dérogation à la condition d'activité exclusive selon l'article L. 7232-1-2 dudit code (Loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services, art. 31-III-1°-b).

Remarque : Auparavant, les services rendus par l'association, l'entreprise ou l'organisme ayant reçu un agrément délivré par l'État, prévu par l'article L. 7232-1 à L. 7232-5 du code du travail, étaient précisés aux articles D. 7231-1 et D. 7233-5 dudit code.

- **ou le recours à un organisme à but non lucratif** ayant pour objet l'aide à domicile et habilité au titre de l'aide sociale ou conventionné par un organisme de sécurité sociale.

100-19 2. Modalités d'application de l'avantage fiscal.

a. Calcul de l'avantage fiscal.

L'avantage fiscal est égal à **50 %** des dépenses **effectivement supportées**, retenues dans une limite annuelle dont le montant varie selon que le contribuable répond ou a en charge une personne répondant à certaines conditions d'invalidité.

1° Dépenses à retenir : conditions générales.

L'avantage fiscal s'applique **aux dépenses supportées par le contribuable**. L'avantage fiscal s'applique ainsi aux sommes supportées par l'employeur à raison de l'emploi direct d'un salarié affecté à son service privé ainsi qu'à celles versées aux mêmes fins en rémunération d'un service rendu par le salarié d'un organisme habilité par la loi.

Sont exclues de la **base** de l'avantage fiscal :

- les dépenses qui entrent en compte pour l'évaluation des revenus catégoriels (CGI, art. 199 *sexdecies-1*) ;

- les allocations attribuées pour aider au financement d'une aide à domicile telle que l'allocation personnalisée d'autonomie (APA) ;

- les aides perçues au titre de la garde des enfants, telle que la prestation d'accueil du jeune enfant (PAJE) ;

- l'aide financière attribuée aux salariés, soit directement, soit au moyen du chèque emploi-service universel (CESU), par certains comités d'entreprise ou certaines entreprises en vue de l'emploi d'une personne au domicile du salarié (Code du travail, art. L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail ; CGI, art. 81-37°).

- l'aide financière versée en faveur du chef d'entreprise ou, si l'entreprise est une personne morale, de son président, de son directeur général, de son ou ses directeurs généraux

délégués, de ses gérants ou des membres de son directoire, dès lors que cette aide peut bénéficier également à l'ensemble des salariés de l'entreprise selon les mêmes règles d'attribution ; cette aide peut être attribuée soit directement, soit au moyen de chèque emploi-service universel (CESU) en vue de l'emploi d'une personne au domicile du bénéficiaire ;

- l'allocation représentative de services ménagers (Code de la famille et de l'action sociale, art. 158) ;
- l'allocation de garde à domicile versée par un organisme de sécurité sociale à une personne âgée dans les situations d'urgence temporaire ;
- les indemnités ou allocations qui peuvent être versées par les employeurs pour aider leurs salariés à rémunérer une garde d'enfants ;
- et plus généralement toutes les aides versées par des organismes publics ou privés pour aider à l'emploi de salariés à domicile.

Remarques :

Pour les associations, entreprises ou organismes agréés, **seules les factures acquittées** soit par carte de paiement, prélèvement, virement, titre universel ou interbancaire de paiement ou par chèque, soit par chèque emploi service universel **peuvent être retenues** pour le bénéfice de l'avantage fiscal (Code du travail, art. D. 7233-4).

En tout état de cause, le versement d'un acompte ne peut être considéré comme un paiement pour l'application de l'avantage fiscal. Le paiement est considéré comme intervenu lors du règlement définitif de la facture, pour l'ensemble de la dépense supportée.

2° Dépenses à retenir : précisions concernant certaines situations particulières.

Il convient de se reporter au BOI-IR-RICI-150.

b. Plafond des dépenses.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, la limite des dépenses retenues est fixée à **15 000 €** pour la **première année d'imposition** pour laquelle le contribuable **procède à l'emploi direct** d'un salarié qui rend des services définis aux articles D. 7231-1 et D. 7233-5 du code du travail, éventuellement majorée sous certaines conditions sans toutefois que ces majorations puissent porter le plafond au-delà de **18 000 €**.

Pour les années suivantes, la limite des dépenses retenues de 15 000 € est fixée à **12 000 €**.

La limite est portée à **20 000 €** si l'un des membres du foyer fiscal du contribuable répond à **certaines conditions d'invalidité**. Les dépenses sont retenues en tenant compte prioritairement de celles ouvrant droit au bénéfice du crédit d'impôt.

En outre, il est rappelé que l'article D. 129-36 du code du travail **limite la prise en compte** de certaines dépenses :

- à 500 € par an et par foyer fiscal pour les dépenses relatives aux prestations « hommes toutes mains » ;
- à 1 000 € par an et par foyer fiscal pour les dépenses relatives aux prestations relatives à l'assistance informatique et Internet à domicile ;
- à 3 000 € par an et par foyer fiscal pour les prestations relatives aux travaux de petit jardinage et de débroussaillage.

1° Limite de déduction retenue pour la première année d'emploi direct d'un salarié à domicile (CGI, art. 199 sexdecies-3).

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, pour **la première année d'imposition** pour laquelle le contribuable procède à **l'emploi direct d'un salarié** qui rend des services définis aux articles D. 7231-1 et D. 7233-5 du code du travail, les dépenses sont retenues :

- dans la limite de **15 000 €**, par foyer fiscal.

Le plafond de dépenses est identique pour les contribuables mariés, veufs, célibataires ou divorcés et quel que soit le nombre de salariés employés.

- la limite de **15 000 €** est **majorée de 1 500 €** par personne à charge.

Par personne à charge, il convient d'entendre enfant à charge, membre du foyer fiscal âgé de plus de 65 ans et/ou ascendant (sur ces notions de personne à charge, voir au 2° ci-dessous)

- le montant total des dépenses **ne peut excéder 18 000 €** pour la première année d'emploi direct d'un salarié à domicile.

Précisions :

- Un contribuable **peut prétendre au bénéfice** de l'augmentation du plafond de droit commun lorsqu'il emploie pour la première fois un salarié à domicile à titre direct, **alors même** qu'il s'est vu octroyer au cours des années antérieures, l'avantage fiscal au titre des dépenses qu'il a effectuées pour le recours soit à une association, une entreprise ou un organisme agréés, soit à un organisme à but non lucratif ayant pour objet l'aide à domicile et habilité au titre de l'aide sociale ou conventionné par un organisme de sécurité sociale, pour les services rendus à son domicile

- En cas de mariage, de conclusion d'un pacte civil de solidarité, de divorce, de séparation ou de décès de l'un des conjoints, membre du foyer fiscal, **il est admis que** le ou les contribuables issus de ces situations bénéficient, toutes conditions étant par ailleurs remplies, de la majoration du plafond de dépenses au titre de la première année d'emploi direct d'un salarié à domicile.

2° Limite de droit commun, hors première année d'emploi direct d'un salarié.

Cette **limite de droit commun** s'applique :

- en cas de recours à une association, une entreprise ou un organisme agréés soit à un organisme à but non lucratif (pour les ESAT) ayant pour objet l'aide à domicile et habilité au titre de l'aide sociale ou par un organisme de sécurité sociale, pour les services à domicile ;

- ou dès la deuxième année d'imposition au titre de laquelle le contribuable demande à bénéficier de l'avantage **pour l'emploi direct d'un salarié à domicile**.

- Les dépenses sont retenues dans la limite de **12 000 €**, par foyer fiscal.

Le plafond de dépenses est identique pour les contribuables mariés, veufs, célibataires ou divorcés et quel que soit le nombre de salariés employés.

- La limite de **12 000 €** est **majorée de 1 500 €** :

- par enfant à charge au sens des articles 196 et 196 B du CGI. La majoration s'applique, non seulement en présence d'enfants mineurs à la charge du foyer fiscal (CGI, art. 196), mais aussi en cas d'enfants majeurs rattachés, que le rattachement prenne la forme d'une majoration de quotient familial ou d'un abattement d'assiette dans le cas du rattachement d'un enfant marié ayant lui-même des enfants à charge (CGI, art. 196 B, al. 2). En présence d'enfants dont la charge est également partagée entre les deux parents séparés ou divorcés, en cas de résidence alternée, le montant de la majoration est divisé par deux, soit 750 € ;

- par membre du foyer fiscal âgé de plus de 65 ans ;

- par ascendant (sur la notion d'ascendant, cf. n° 100-17) lorsque le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt à raison des frais qu'il supporte personnellement au titre des dépenses d'emploi d'un salarié travaillant à la résidence d'un ascendant.

- Les majorations **ne peuvent pas** avoir pour conséquence de **porter** le plafond de dépenses **au-delà de 15 000 €**.

Exemple : un couple marié avec trois enfants à charge expose 18 000 € de dépenses au titre de l'emploi d'un salarié à domicile. Ce foyer peut prétendre à 1 500 € de majoration pour chaque enfant à charge, soit au total 4 500 €. Le plafond théorique des dépenses éligibles est donc égal à 16 500 €. Compte tenu de la limite globale, le montant des dépenses effectivement retenues s'élèvera à 15 000 €.

3° Limite applicable aux personnes remplissant certaines conditions d'invalidité.

La limite est portée à **20 000 €** pour les foyers fiscaux dont au moins l'un des membres répond à certaines conditions d'invalidité.

En pratique, sont concernés par le plafond majoré de 20 000 € les foyers fiscaux dont au moins l'un des membres :

- est titulaire de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles. Il est admis que le plafond majoré s'applique pour l'imposition des revenus de l'année au cours de laquelle les contribuables ont demandé une carte d'invalidité. Il conviendrait toutefois de régulariser cette imposition si l'examen de la déclaration de revenus de l'année suivante faisait apparaître que la carte n'a pas été délivrée ;

- ou qui, sans être titulaire de la carte d'invalidité, perçoit une pension d'invalidité de troisième catégorie ou le complément d'allocation d'éducation spéciale. Pour justifier de leur situation, les contribuables concernés pourront fournir spontanément ou à la demande du service tout justificatif utile, notamment une copie de la décision d'attribution par la caisse primaire d'assurance maladie d'une pension d'invalidité de troisième catégorie ou une copie de la décision d'attribution par la commission départementale d'éducation spéciale (CDES) du complément d'allocation d'éducation spéciale.

Aucune majoration ne peut être appliquée à la limite de **20 000 €**.

4° Ordre de prise en compte des dépenses dans le plafonnement.

L'aide peut prendre la forme d'un crédit ou d'une réduction d'impôt sur le revenu. Dans certaines situations, des contribuables peuvent engager à la fois des dépenses éligibles au crédit d'impôt et à la réduction d'impôt sur le revenu.

Dans cette situation, le plafond des dépenses éligibles doit être déterminé en tenant compte prioritairement des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt (CGI, art. 199 *sexdecies*-3, al. 1^{er}).

Exemple : en 2012, un contribuable célibataire a engagé des dépenses d'un montant de 8 000 € et de 6 000 € éligibles respectivement au crédit d'impôt et à la réduction d'impôt. Le plafonnement global à 12 000 € réduira à 4 000 € la base de la réduction d'impôt sans plafonner celle du crédit d'impôt. Cet exemple est considéré hors première année d'emploi direct d'un salarié à domicile.

c. Taux de l'avantage fiscal.

Le taux est fixé à **50 %** des dépenses retenues dans les limites précitées, quelle que soit la forme de l'avantage fiscal (crédit ou réduction d'impôt).

100-20 3. Forme de l'avantage fiscal.

L'avantage fiscal est une aide unique qui prend la forme soit d'un crédit d'impôt, soit d'une réduction d'impôt :

- l'avantage fiscal **prend la forme d'un crédit d'impôt** pour les dépenses supportées au titre de l'emploi direct d'un salarié ou du recours à une association, une entreprise ou un organisme agréés, pour les services rendus à leur domicile à des personnes qui exercent une activité professionnelle ou sont inscrites comme demandeurs d'emploi. Lorsque les personnes sont mariées ou ont conclu un pacte civil de solidarité, elles doivent toutes deux satisfaire à l'une ou l'autre des conditions précitées (CGI, art. 199 *sexdecies-4*) ;

- l'avantage fiscal **prend la forme d'une réduction d'impôt** pour les autres personnes ou celles qui supportent des dépenses afférentes à des services rendus au domicile d'un de leurs ascendants (CGI, art. 199 *sexdecies-5*).

Un même contribuable peut bénéficier à la fois du crédit d'impôt s'il remplit toutes les conditions pour les dépenses qu'il supporte à raison de services rendus à son domicile et d'une réduction d'impôt pour les dépenses qu'il supporte à raison des services rendus au domicile d'un de ses ascendants.

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu après imputation des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 *quater B* à 200 *bis* du CGI, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué (CGI, art. 199 *sexdecies-4*, dernier alinéa).

Le crédit d'impôt sur le revenu prévu par l'article 199 *sexdecies* du CGI **s'impute donc après** la réduction d'impôt sur le revenu prévue par le même article.

100-21 4. Non-cumul avec la déduction d'une pension alimentaire.

Dans le cas où l'emploi est exercé à la résidence d'un ascendant du contribuable, ce dernier renonce au bénéfice des dispositions de l'article 156 du CGI relatives aux pensions alimentaires, pour la pension versée à ce même ascendant (CGI, art. 199 *sexdecies-2*, al. 2).

En pratique, le contribuable pourra choisir entre la réduction d'impôt (le crédit d'impôt n'est pas applicable) et la déduction d'une pension alimentaire du revenu global prévue à l'article 156-II-2° du CGI.

Cette **option** présente les caractères suivants :

- **elle est globale**. Le choix effectué en faveur de la réduction d'impôt entraîne renonciation à la déduction de l'ensemble des sommes versées à titre de pension alimentaire pour un même ascendant et non pas seulement à la fraction relative aux frais d'emploi du salarié à domicile. En présence de plusieurs ascendants, l'option s'apprécie ascendant par ascendant ;

- **elle est annuelle**. Elle n'est valable que pour l'année d'imposition des revenus qu'elle concerne ;

- **elle est irrévocable**. Une fois formulée, elle ne peut plus être remise en cause pour l'année concernée.

Toutefois, par analogie avec les mesures prévues en ce qui concerne l'imposition distincte des enfants mineurs et le rattachement des enfants majeurs au foyer de leurs parents, il conviendra **dans le cadre de la procédure gracieuse** d'accorder aux contribuables concernés la possibilité de revenir sur leur option si celle-ci s'avère défavorable pour eux.

100-22 5. Justificatifs.

L'aide est accordée sur présentation des pièces justifiant du paiement des salaires et des cotisations sociales, de l'identité du bénéficiaire, de la nature et du montant **des prestations réellement effectuées payées** à l'association, l'entreprise ou l'organisme (CGI, art. 199 *sexdecies-6*).

Pour bénéficier de l'avantage fiscal (crédit d'impôt ou réduction d'impôt), le contribuable doit joindre à sa déclaration de revenus l'attestation établie par l'URSSAF, s'il s'agit d'un emploi direct, ou par l'organisme, l'association ou l'entreprise agréés ou l'organisme habilité dans les autres cas.

IV. FRAIS DE SCOLARISATION DES ENFANTS À CHARGE

(CGI, art. 199 *quater* F ; BOI-IR-RICI-30)100-25 1. **Contribuables concernés.**

Les contribuables qui ont leur domicile en France bénéficient d'une réduction d'impôt, lorsque les enfants qu'ils ont à leur charge, au sens des articles 196 et 196 B du CGI, poursuivent des études secondaires ou supérieures durant l'année scolaire en cours au 31 décembre de l'année d'imposition.

2. **Modalités d'application de la réduction d'impôt.**

100-26 Le montant de la réduction d'impôt s'élève à :

- **61 €** par enfant fréquentant un collège ;
- **153 €** par enfant fréquentant un lycée d'enseignement général et technologique ou un lycée professionnel ;
- **183 €** par enfant suivant une formation d'enseignement supérieur.

Ces montants sont **divisés** par **deux** lorsque l'enfant est **réputé à charge égale** de l'un et l'autre de ses parents.

100-27 Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à la condition que soient mentionnés sur la déclaration des revenus, pour chaque enfant concerné, ses nom et prénom, le nom de l'établissement scolaire et la classe qu'il fréquente ou le nom de l'établissement supérieur dans lequel il est inscrit.

100-28 3. **Remarques.**

1. L'enseignement par correspondance est en principe exclu du champ d'application de la réduction d'impôt pour dépenses de scolarité. Toutefois, par exception, compte tenu des missions exercées par le Centre national d'enseignement à distance (CNED), il est admis que les parents des élèves qui poursuivent par son intermédiaire, **en formation initiale**, des études secondaires ou supérieures, bénéficient de la réduction d'impôt précitée (RM à M. Landrain, *JO*, déb. AN du 13 décembre 1993).

2. Par assimilation avec les élèves qui sont inscrits dans les classes préparatoires à l'apprentissage (CPA) des collèges, les jeunes qui suivent, sous statut scolaire, la même formation dans les CPA intégrées aux centres de formation d'apprentis (CFA) ouvrent droit à la réduction d'impôt prévue en faveur des enfants fréquentant un collège (RM à M. Dimeglio, *JO*, déb. AN du 7 mars 1994).

3. Le contribuable doit être en mesure de justifier, à la demande du service des impôts, de la scolarité des enfants pour lesquels l'avantage fiscal a été obtenu.

B. **RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE AU TITRE DES COTISATIONS
VERSÉES AUX ORGANISATIONS SYNDICALES**

(CGI, art. 199 *quater* C modifié par l'article 23 de la loi n° 2010-1510 du 29 décembre 2012 ; BOI-IR-RICI-20)

101 Jusqu'au 31 décembre 2011, une **réduction d'impôt** était accordée pour l'ensemble des salariés du secteur privé et du secteur public, des fonctionnaires et des retraités qui adhéraient ou continuaient d'adhérer à un syndicat représentatif de salariés ou de fonctionnaires.

Pour plus de précisions sur ces anciennes dispositions, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2012, paragraphe 101 et suiv.

À compter de l'imposition des revenus perçus en 2012, le législateur attribue un **crédit d'impôt** à ces mêmes personnes physiques citées ci-dessus. Ce nouveau dispositif est présenté cf. n° 114-16.

C. **RÉDUCTIONS D'IMPÔT ACCORDÉES AU TITRE DES PRIMES
DE « RENTE-SURVIE » ET « D'ÉPARGNE HANDICAP »**(CGI, art. 199 *septies* ; BOI-IR-RICI-40)102 1. **Généralités.**

Ces réductions d'impôt concernent les souscripteurs de contrats d'assurances en cas de décès dits de « **rente survie** » et de contrats d'assurances dits « **d'épargne handicap** ».

Les limites de la réduction d'impôt sont appréciées au niveau du foyer fiscal.

2. Conditions d'application de la réduction d'impôt aux seuls contrats d'épargne handicap et de rente survie.

102-1

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, en application de l'article 199 *septies* du CGI modifié par l'article 85 de la loi n° 2005-102 du 11 février 2005, ouvrent droit à une réduction d'impôt de **25 %** dans la limite d'un plafond global de versements annuels égal à **1 525 €** majoré de **300 €** par enfant à charge (et/ou de **150 €** lorsque l'enfant est **réputé à charge égale** de l'un ou l'autre de ses parents) :

- les primes afférentes à des contrats d'assurance **en cas de décès**, lorsque ces contrats garantissent le versement d'un capital ou d'une rente viagère à un enfant ou à tout autre parent en ligne directe ou collatérale jusqu'au troisième degré de l'assuré, ou à une personne réputée à charge de celui-ci en application de l'article 196 A *bis* du CGI et lorsque ces bénéficiaires sont atteints d'une infirmité qui les empêche soit de se livrer, dans des conditions normales de rentabilité, à une activité professionnelle, soit, s'ils sont âgés de moins de dix-huit ans, d'acquies une instruction ou une formation professionnelle d'un niveau normal ;

- la **totalité** des primes afférentes aux contrats d'assurance d'une durée effective au moins égale à six ans dont l'exécution dépend de la **durée de la vie humaine** lorsque les contrats sont destinés à garantir le versement d'un capital en cas de vie ou d'une rente viagère avec jouissance effectivement différée d'au moins six ans, quelle que soit la date de la souscription, à l'assuré atteint, lors de leur conclusion, d'une infirmité qui l'empêche de se livrer, dans des conditions normales de rentabilité, à une activité professionnelle.

L'article 17 E de l'annexe IV au CGI définit les justifications auxquelles est subordonné le bénéfice de la réduction d'impôt.

Les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI ne bénéficient pas de la réduction d'impôt. Les dispositions du 5 du I de l'article 197 dudit code sont applicables.

Remarque : En ce qui concerne la requalification d'un contrat d'assurance-vie, en **contrat épargne handicap**, voir RES N° 2005/24.

D. RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE AUX ADHÉRENTS DE CENTRES DE GESTION OU D'ASSOCIATIONS AGRÉÉS

(CGI, art. 199 *quater* B ; BOI-IR-RICI-10 ; cf. RC n° 7861)

103

E. RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE AU TITRE DES INVESTISSEMENTS FORESTIERS

(CGI, art. 199 *decies* H ; CGI, ann. III, art. 46 AGH à 46 AGK ; BOI-IR-RICI-60 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012)

Une réduction d'impôt est accordée aux personnes physiques qui réalisent certaines opérations forestières **jusqu'au 31 décembre 2013**.

1. Conditions d'application.

104

a. **Contribuables concernés.**

Peuvent bénéficier de la réduction d'impôt, les personnes physiques domiciliées en France au sens des dispositions de l'article 4 B du CGI.

Les associés personnes physiques d'un groupement forestier ou d'une société d'épargne forestière peuvent également bénéficier sous certaines conditions de la réduction d'impôt.

Cas particuliers : sous certaines conditions, la réduction d'impôt est également applicable aux personnes physiques dans le cadre d'une indivision ou d'un démembrement d'un droit de propriété.

b. **Investissements concernés.**

1° *Les acquisitions de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains nus à boiser « DEF1 acquisition – DEF1 forêt » :*

Sont éligibles à la réduction d'impôt, les acquisitions qui permettent, dans certaines limites, de constituer ou d'agrandir une unité de gestion ou de résorber une enclave.

Ainsi, le tableau ci-dessous retrace les différentes situations envisageables.

	Superficie de l'unité de gestion			Éligibilité à la réduction d'impôt	
	Superficie initiale	Superficie acquise	Superficie finale	Sans résorption d'enclave	Avec résorption d'enclave
A	< 5 ha ⁽¹⁾	≤ 25 ha	< 5 ha ⁽¹⁾	Non	Oui
B	0	≤ 25 ha	≥ 5 ha ⁽¹⁾	Oui	Oui
	> 0 et ≤ 5 ha ⁽¹⁾	≤ 25 ha	> 5 ha ⁽¹⁾	Oui	Oui
C	≤ 5 ha ⁽¹⁾	≤ 25 ha	≥ 25 ha	Oui	Oui
D	≤ 5 ha ⁽¹⁾	> 25 ha	≤ 30 ha ⁽²⁾	Oui	Oui
E	≤ 5 ha ⁽¹⁾	> 25 ha	> 30 ha ⁽²⁾	Non	Non
F	> 5 ha ⁽¹⁾	≤ 25 ha	≤ 30 ha ⁽²⁾	Oui	Oui
G	> 5 ha ⁽¹⁾	≤ 25 ha	> 30 ha ⁽²⁾	Non	Oui
H	> 5 ha ⁽¹⁾	> 25 ha	> 30 ha ⁽²⁾	Non	Non

(1). Limite applicable depuis l'imposition des revenus de l'année 2007, 10 ha auparavant.
(2). Limite applicable depuis l'imposition des revenus de l'année 2008, 35 ha auparavant.

Engagements à souscrire.

L'étendue des engagements varie selon que le contribuable a acquis des terrains en nature de bois et forêts ou des terrains nus à boiser

- *Pour les terrains acquis en nature de bois et forêts.*

À compter de la date d'acquisition des terrains, le contribuable doit prendre **l'engagement de les conserver** pendant **15 ans** et d'appliquer, pendant la même durée, un plan simple de gestion agréé par le centre régional de la propriété forestière.

Si au moment de l'acquisition, aucun plan simple de gestion n'est agréé pour la forêt en cause, le contribuable doit prendre **l'engagement d'en faire agréer** un dans le délai de **3 ans** et **de l'appliquer** pendant **15 ans**. En outre, dans cette situation, il doit prendre **l'engagement d'appliquer** à la forêt le régime d'exploitation normale prévu par le décret du 28 juin 1930 jusqu'à la date d'agrément du plan simple de gestion de cette forêt.

Toutefois, pour les dépenses payées depuis le 1^{er} janvier 2009, lorsque les **terrains boisés possédés et acquis** par le contribuable ne remplissent pas les conditions minimales de surface fixées par l'article L. 6 du code forestier pour faire agréer et appliquer à ceux-ci un plan simple de gestion, le propriétaire **doit leur appliquer un autre document de gestion durable** prévu par l'article L. 4 du même code dans les mêmes conditions que celles prévues ci-dessus pour le cas où un plan simple de gestion peut être appliqué (CGI, art. 199 *decies* H-2-a).

- *Pour les terrains acquis nus.*

Le contribuable doit prendre **l'engagement de les reboiser** dans un délai de **3 ans** et par la suite de **les conserver** pendant **15 ans** et d'appliquer, pendant la même durée, un plan simple de gestion agréé.

Ces délais de 15 ans de conservation et d'application d'un plan simple de gestion courent à compter de la fin des opérations de semis ou de plantation sur la totalité du terrain acquis pour lequel le contribuable demande le bénéfice de la réduction d'impôt.

2° *Les souscriptions ou acquisitions en numéraire de parts d'intérêt de groupements forestiers.*

Bénéficient du dispositif fiscal, les souscriptions en numéraire s'entendent exclusivement de celles dont le montant est libéré en espèces, par chèque ou par virement.

Les acquisitions en numéraire s'entendent des seules acquisitions à titre onéreux.

Sont donc exclues les souscriptions de parts émises en rémunération d'apports en nature ainsi que les acquisitions de parts réalisées par voie d'échange ou à titre gratuit.

Les parts doivent être acquises ou souscrites dans le cadre de la gestion du patrimoine personnel du contribuable.

Les groupements forestiers doivent prendre **l'engagement d'appliquer** pendant **15 ans** un plan simple de gestion agréé par le centre régional de la propriété forestière. Le délai de quinze

ans court à compter de la date de chaque acquisition ou souscription de parts ayant ouvert droit au bénéfice de la réduction d'impôt.

Si au moment de la souscription, aucun plan simple de gestion n'est agréé pour la forêt en cause, ces groupements forestiers doivent prendre **l'engagement d'en faire agréer** un dans un délai de **3 ans** à compter de la date de souscription et **de l'appliquer** pendant **15 ans**. En outre, dans cette situation, ils doivent prendre **l'engagement d'appliquer** à la forêt le régime d'exploitation normale prévu par le décret du 28 juin 1930 jusqu'à la date d'agrément du plan simple de gestion de cette forêt.

Le souscripteur ou l'acquéreur doit **s'engager à conserver** les parts du groupement jusqu'au 31 décembre de la **huitième année** suivant la date de la souscription ou de l'acquisition.

3° *Les souscriptions en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital des sociétés d'épargne forestière, définies par l'article L. 214-85 du code monétaire et financier, ainsi qu'aux acquisitions en numéraire des parts de ces sociétés.*

Sont éligibles à cet avantage fiscal, les souscriptions en numéraire qui s'entendent exclusivement de celles dont le montant est libéré en espèces, par chèque ou par virement.

Les acquisitions en numéraire s'entendent des seules acquisitions à titre onéreux.

Sont donc exclues les souscriptions de parts émises en rémunération d'apports en nature ainsi que les acquisitions de parts réalisées par voie d'échange ou à titre gratuit.

Les parts doivent être acquises ou souscrites dans le cadre de la gestion du patrimoine personnel du contribuable.

La société d'épargne financière et le souscripteur ou l'acquéreur doivent prendre respectivement **les mêmes engagements** que ceux mentionnés ci-dessus au 2°.

4° *Les dépenses de travaux forestiers payées par un propriétaire direct « DEFI travaux » (CGI, art. 199 decies H-2-d et e).*

Depuis le 1^{er} janvier 2009, bénéficiant de la réduction d'impôt les dépenses de travaux forestiers, **payées entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2013**, et réalisées dans une propriété qui constitue une unité de gestion d'au moins 10 hectares d'un seul tenant et qui présente l'une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 8 du code forestier, sous réserve des deux conditions suivantes :

- le contribuable doit prendre **l'engagement de conserver cette propriété** jusqu'au 31 décembre de la **huitième année** suivant celle des travaux **et d'appliquer**, pendant la même durée, **l'une des garanties de gestion durable** prévues à l'article L. 8 du code forestier ;
- les **travaux de plantation** doivent être effectués avec des graines et des plants forestiers conformes aux prescriptions des arrêtés régionaux relatifs aux aides de l'État à l'investissement forestier pris conformément au titre V du livre V de la partie réglementaire du code forestier.

5° *Les dépenses de travaux forestiers payées par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière « DEFI travaux » (CGI, art. 199 decies H-2-d et e).*

Depuis le 1^{er} janvier 2009, sont éligibles à la réduction d'impôt, les dépenses de travaux forestiers **payées entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2013** par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière dont le contribuable est membre, lorsque la propriété du groupement ou de la société sur laquelle sont réalisés les travaux constitue une unité de gestion d'au moins 10 hectares d'un seul tenant et qu'elle présente l'une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 8 du code forestier, sous réserve des trois conditions suivantes :

- l'associé doit prendre **l'engagement de conserver les parts** du groupement ou de la société jusqu'au 31 décembre de la **quatrième année** suivant celle du paiement des travaux ;
- le groupement ou la société doit prendre **l'engagement de conserver les parcelles** qui ont fait l'objet de travaux ouvrant droit à réduction d'impôt jusqu'au 31 décembre de la **huitième année** suivant celle des travaux **et d'appliquer**, pendant la même durée, **l'une des garanties de gestion durable** prévues à l'article L. 8 du code forestier ;
- les **travaux de plantation** doivent être effectués avec des graines et des plants forestiers conformes aux prescriptions des arrêtés régionaux relatifs aux aides de l'État à l'investissement forestier pris conformément au titre V du livre V de la partie réglementaire du code forestier ;

Voir également RES N° 2009/47.

Conformément à l'article 46 AGK de l'annexe III au CGI, les travaux forestiers éligibles à la réduction d'impôt sont les travaux de plantation, de reconstitution, de renouvellement, de sauvegarde et d'amélioration des peuplements et les travaux de création et d'amélioration des dessertes. Sont également éligibles à la réduction d'impôt, les frais de maîtrise d'œuvre directement liés aux travaux énumérés ci-avant.

6° *La rémunération versée par le contribuable, par le groupement forestier ou une société d'épargne forestière pour la réalisation d'un contrat de gestion conclu avec un expert forestier « DEFI contrat »* (CGI, art. 199 *decies* H-2-f).

Est éligible à la réduction d'impôt, depuis le 1^{er} janvier 2009, **la rémunération versée**, par le contribuable, par un groupement forestier ou par une société d'épargne forestière dont le contribuable est membre, **pour la réalisation d'un contrat conclu pour la gestion** de bois et forêts d'une **surface inférieure à 25 hectares**.

Ce contrat doit être conclu avec :

- un **gestionnaire forestier professionnel** au sens de l'article L. 224-7 du code forestier, depuis le 1^{er} janvier 2010 ;
- ou un **expert forestier** au sens de l'article L. 171-1 du code rural et de la pêche maritime ;
- ou une **coopérative forestière** dans le cadre d'un mandat de gestion ;
- ou une **organisation de producteurs** au sens de l'article L. 551-1 du code rural et de la pêche maritime ;
- ou l'**Office national des forêts** en application de l'article L. 224-6 du code forestier.

Pour être éligible à la réduction d'impôt, le contrat conclu pour la gestion de bois et forêt **doit prévoir**, les trois conditions cumulatives suivantes :

- la réalisation de **programmes de travaux et de coupes** sur des terrains en nature de bois et forêts dans le respect de l'une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 8 du code forestier ;
- les coupes **doivent être cédées**, soit dans le cadre d'un mandat de vente avec un gestionnaire forestier professionnel depuis le 1^{er} janvier 2010 ou avec un expert forestier, soit en exécution d'un contrat d'apport conclu avec une coopérative ou une organisation de producteurs, soit dans les conditions prescrites à l'article L. 224-6 du code forestier ;
- ces coupes **doivent être commercialisées** à destination d'unités de transformation du bois ou de leur filiales d'approvisionnement par voie de contrats d'approvisionnement annuels reconductibles ou pluriannuels.

Les conditions et les modalités d'application de ces dispositions seront fixées par un décret qui viendra notamment préciser pour le secteur forestier les conditions à respecter pour bénéficier de la reconnaissance en tant qu'organisation de producteurs.

7° *La cotisation versée à un assureur par le contribuable, par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière dont le contribuable est membre pour la souscription, dans le cadre prévu par le 3° du I de l'article L. 261-1 du code forestier, d'un contrat d'assurance répondant à des conditions fixées par décret* (CGI, art. 199 *decies* H-2-g).

Bénéficie également de la réduction d'impôt, depuis le 1^{er} janvier 2011, **la cotisation versée** à un assureur par le contribuable, par un groupement forestier ou par une société d'épargne forestière dont le contribuable est membre, **pour la souscription d'un contrat d'assurance** répondant à certaines conditions.

2. Modalités d'application.

104-1

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, les modalités d'application sont les suivantes :

1° *Base de la réduction d'impôt.*

La réduction d'impôt est calculée sur la base :

- du **prix d'acquisition des terrains**. Lorsque l'acquisition de terrains permet de constituer une unité de gestion d'au moins **5 hectares** situés dans un massif de montagne défini à l'article 5 de la loi n° 85-30 du 9 janvier 1985 précitée, elle est calculée en ajoutant à cette base le prix des acquisitions de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains nus à boiser réalisées les trois années précédentes pour constituer cette unité et pour lesquels l'acquéreur prend les engagements mentionnés au n° 104 ;
- du **prix d'acquisition** ou de **souscription des parts d'intérêts** de groupements forestiers ;
- d'une **fraction égale à 60 %** du prix d'acquisition ou de souscription **des parts** de sociétés d'épargne forestière ;
- des **dépenses de travaux forestiers** payées toutes taxes comprises par le propriétaire forestier ;
- de la **fraction des dépenses de travaux forestiers payées** toutes taxes comprises par le groupement forestier, ou la société d'épargne forestière correspondant aux droits que le contribuable détient dans le groupement ou de la société ;
- depuis le 1^{er} janvier 2009, **des dépenses de rémunération payées à l'expert forestier**, par le contribuable ou de **la fraction de ces mêmes dépenses payées**, par le groupement forestier

ou la société d'épargne forestière correspondant aux droits que le contribuable détient dans ces derniers (CGI, art. 199 *decies* H-3-f) ;

- depuis le 1^{er} janvier 2011, de la **cotisation versée sur un contrat d'assurance pour la forêt** et payée par le contribuable ou de la **fraction de cette cotisation** payée par le groupement forestier ou la société d'épargne forestière correspondant aux droits que le contribuable détient dans ces derniers (CGI, art. 199 *decies* H-3-g).

Remarques :

- Par principe, les dépenses de travaux forestiers et la rémunération prise en compte pour le calcul de la réduction d'impôt sont celles effectivement payées toutes taxes comprises, et notamment la taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, dès lors que la taxe sur la valeur ajoutée acquittée au titre de ces dépenses a pu être récupérée, ces dépenses doivent être retenues pour leur montant hors taxes. Ces dispositions s'appliquent aux dépenses payées et à la rémunération versée depuis le 1^{er} janvier 2009.

- La réduction d'impôt **n'est pas applicable** aux dépenses mentionnées à l'article 199 *decies* H-3-d, e et g du CGI payées, depuis le 1^{er} janvier 2011, dans le cadre de l'utilisation de sommes prélevées sur un compte épargne d'assurance pour la forêt prévu au titre VI du livre II du code forestier.

2° Limites de la réduction d'impôt.

Depuis le 1^{er} janvier 2009, le **plafond global commun** au « DEFI acquisition – DEFI forêt » et au « DEFI travaux » **a été supprimé** et le « DEFI contrat » fait l'objet d'un **plafond spécifique**.

Les limites, **propres** ou **globales** à une ou plusieurs catégories de dépenses payées depuis le 1^{er} janvier 2009, sont les suivantes :

- le **prix d'acquisition de terrains ou de souscription de parts de groupements forestiers** « DEFI acquisition – DEFI forêt » (CGI, art. 199 *decies* H-3-a et b) et la **fraction du prix d'acquisition ou de souscription de parts de sociétés d'épargne forestières** « DEFI acquisition – DEFI forêt » (CGI, art. 199 *decies* H-3-c) sont retenus **globalement** dans la limite de **5 700 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et **11 400 €** pour un couple marié ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune ;

- la **cotisation versée à un assureur sur le contrat d'assurance pour la forêt** (CGI, art. 199 *decies* H-3-g) est retenue dans la limite de **9,6 € par hectare assuré en 2012** et de **7,2 € par hectare assuré en 2013** (12 € en 2011 ; CGI, art. 199 *decies* H-3 bis) ;

- les **dépenses de travaux forestiers payées par le contribuable** « DEFI travaux » (CGI, art. 199 *decies* H-3-d), la **fraction des dépenses de travaux forestiers payées par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière** « DEFI travaux » (CGI, art. 199 *decies* H-3-e) et la **cotisation versée, depuis le 1^{er} janvier 2011, sur un contrat d'assurance pour la forêt** (CGI, art. 199 *decies* H-3-g nouveau) sont retenues **globalement** dans la limite de **6 250 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et **12 500 €** pour un couple marié ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune sous réserve pour les dépenses relatives au contrat d'assurance pour la forêt soit produite avec la déclaration prévue à l'article 170 du CGI l'attestation d'assurance certifiant que la propriété en nature de bois et forêts du bénéficiaire est couverte contre le risque de tempête. Lorsque ces dépenses dépassent cette limite, la fraction excédentaire des dépenses de travaux forestiers (CGI, art. 199 *decies* H-3-d et e) est retenue :

-> au titre des quatre années suivant celle du paiement des travaux et dans la même limite de chacune des années concernées, les dépenses en report les plus anciennes s'imputant en priorité ;

-> au titre des huit années suivant celle du paiement des travaux en cas de sinistre forestier (grêle, gelée, inondation, incendie, tempête ou autre événement exceptionnel ouvrant droit au bénéfice du dégrèvement spécial de l'article 1398 du CGI) et dans la même limite pour chacune des années concernées, les dépenses en report les plus anciennes s'imputant en priorité.

- les **dépenses de rémunération de l'expert forestier payées par le contribuable et la fraction des dépenses de rémunération payées par le groupement forestier ou la société d'épargne forestière** « DEFI contrat » (CGI, art. 199 *decies* H-2-f) sont retenues dans la limite de **2 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de **4 000 €** pour un couple marié ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune, sous réserve que soient produites avec la déclaration prévue à l'article 170 du CGI, la facture du contrat de gestion et l'attestation délivrée par l'opérateur certifiant que la cession et la commercialisation des coupes sont réalisées dans les conditions prévues. Il s'agit d'un plafond global et commun au contrat conclu d'une part, par le contribuable, et d'autre part, par le groupement ou la société dont le contribuable est membre ou associé. Le surplus n'est pas reportable.

3° *Taux de la réduction d'impôt.*

- Principe.

Le taux de la réduction d'impôt est de **18 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012 ; 22 % en 2011 ; 25 % antérieurement).

- Exception.

Pour la réduction d'impôt afférente à la **cotisation versée**, depuis le 1^{er} janvier 2011, sur un **contrat d'assurance pour la forêt** (CGI, art. 199 *decies* H-2-g), ce taux est fixé à **76 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (90 % en 2011 ; CGI, art. 199 *decies* H-3 *ter* ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012).

4° *Imputation de la réduction d'impôt.*

La réduction d'impôt **s'impute** sur l'impôt sur le revenu dû au titre **de l'année d'acquisition des terrains, de l'année d'acquisition ou de souscription** des parts (CGI, art. 199 *decies* H-4-a).

Elle **s'impute** sur l'impôt sur le revenu dû au titre **de l'année du paiement** des dépenses de travaux forestiers mentionnées à l'article 199 *decies* H-d et e du CGI, et, le cas échéant, pour les dépenses **payées** depuis le 1^{er} janvier 2009, des quatre années ou des huit années suivantes en cas de sinistre forestier (CGI, art. 199 *decies* H-4-b).

La réduction d'impôt s'applique **l'année du paiement** de la **rémunération** de l'expert forestier et de la **cotisation d'assurance pour la forêt** (CGI, art. 199 *decies* H-4-c).

3. Obligations des contribuables, des groupements et des sociétés..

104-2

Ces obligations sont codifiées aux articles 46 AGH à 46 AGK de l'annexe III au CGI.

a. Acquisition de terrains boisés et forestiers ou de terrains à boiser (CGI, ann. III, art. 46 AGH).

Le contribuable doit joindre à la déclaration de l'année des revenus de l'année au titre de laquelle le bénéfice de la réduction d'impôt est demandée une note annexe, établie selon le modèle actualisé.

b. Acquisition ou souscription de parts de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestières (CGI, ann. III, art. 46 AGI et 46 AGJ).

Les obligations des groupements et sociétés ainsi que celles des associés sont exposées aux articles cités ci-dessus.

4. Remise en cause de la réduction d'impôt.

104-3

a. Principe.

En cas de non-respect des engagements (cf. n° 104) de la part du contribuable, du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière, la réduction d'impôt pratiquée fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de rupture de l'un de ces engagements.

Il en est de même en cas de dissolution du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière concernés ou lorsque cette dernière ne respecte pas les dispositions prévues par les articles L. 214-85 et L. 214-87 du code monétaire et financier. Dans ce cas, la réduction d'impôt fait l'objet d'une imposition supplémentaire au titre de l'année au cours de laquelle est intervenue la dissolution du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière ou encore le non-respect des dispositions du code monétaire ou financier.

b. Exceptions.

1° *Licenciement, invalidité, décès, divorce, mariage ou séparation, conclusion ou abandon d'un partenariat de solidarité civile.*

La réduction d'impôt n'est pas remise en cause en cas de licenciement, d'invalidité ou du décès du contribuable (ou de l'un des époux ou partenaires soumis à imposition commune).

Il est admis de ne pas remettre en cause la réduction d'impôt en cas de divorce, de mariage ou de séparation ou encore de conclusion ou d'abandon d'un partenariat de solidarité civile par le contribuable soumis à un régime commun d'imposition.

2° *Fusion de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestière, expropriation ou interdiction de reboisement.*

La réduction d'impôt n'est pas remise en cause en cas de fusion de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestière, d'expropriation pour cause d'utilité publique ou d'aménagement foncier ou d'interdiction de reboisement du terrain postérieure à l'acquisition.

3° *Apport de terrains à un groupement forestier ou à une société d'épargne forestière.*

La réduction d'impôt n'est pas remise en cause à l'égard du contribuable qui, après une durée minimale de détention de deux ans, apporte les terrains pour lesquels il a bénéficié de la

réduction d'impôt à un groupement forestier ou à une société d'épargne forestière, à condition qu'il s'engage à conserver les parts sociales reçues en contrepartie, pour la durée restant à courir à la date de l'apport.

4° *Donation de terrains ou de parts.*

La réduction d'impôt n'est pas remise en cause en cas de donation des terrains ou des parts ayant ouvert droit à la réduction d'impôt, à condition que les donataires reprennent les engagements souscrits par le donateur pour la durée de détention restant à courir à la date de la donation.

F. RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE AU TITRE DES INVESTISSEMENTS LOCATIFS DE TOURISME

(CGI, art. 199 *decies* E, 199 *decies* EA, 199 *decies* F, 199 *decies* G et 199 *decies* I ; ann. III, art. 46 AGD à 46 AGG *bis* ; BOI-IR-RICI-50)

105

Peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt, les contribuables qui :

- réalisent des **investissements** locatifs dans des résidences de tourisme situées dans certaines zones rurales du territoire **entre le 1^{er} janvier 1999 et le 31 décembre 2010** ;
- effectuent des **travaux** de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration dans des logements touristiques **entre le 1^{er} janvier 1999 et le 31 décembre 2012**.

I. INVESTISSEMENTS DANS LES RÉSIDENCES DE TOURISME

(CGI, art. 199 *decies* F, 199 *decies* EA et 199 *decies* G, ann. III, art. 46 AGG et 46 AGG *bis* ; BOI-IR-RICI-50-10 ; RES N° 2012/11 et N° 2012/40)

Une réduction d'impôt s'applique aux acquisitions, par une personne physique ou une société, d'un logement neuf, d'un logement en l'état futur d'achèvement ou d'un logement achevé avant le 1^{er} janvier 1989 (ou achevé depuis 15 ans au moins pour les **revenus perçus** depuis le 1^{er} janvier 2009) en vue de sa réhabilitation, faisant partie d'une résidence de tourisme classée située dans certaines zones.

Le dispositif a fait l'objet de modifications successives depuis sa création par la loi de finances rectificative pour 1998.

Le dispositif évoqué ci-après est celui applicable aux investissements réalisés depuis le 1^{er} janvier 2005 et aux travaux achevés à compter de la même date.

L'article 92 de la loi de finances pour 2011 **a mis fin** de manière anticipée à ce dispositif **prévoyant son extinction au 31 décembre 2010**, au lieu du 31 décembre 2012.

Pour ne pas pénaliser les contribuables engagés dans une opération éligible à cet avantage fiscal avant le 31 décembre 2010, l'article 92 de la loi de finances pour 2011 a prévu que l'acquisition d'un logement avant le 31 décembre 2010 s'entendait de l'acquisition d'un logement pour lequel une **promesse d'achat** ou une **promesse synallagmatique** avait été souscrite par l'acquéreur **avant le 31 décembre 2010**.

Ainsi, les contribuables justifiant d'une telle promesse restent éligibles à l'avantage fiscal concerné, quand bien même l'acquisition du logement serait réalisée après le 31 décembre 2010.

1. Champ d'application.

105-1

a. *Contribuables concernés.*

La réduction d'impôt s'applique aux logements acquis directement par des personnes physiques ou par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'IS.

1° *Personnes physiques.*

Le bénéfice de la réduction d'impôt est réservé aux contribuables, domiciliés ou non en France, dont les revenus provenant de la location du logement en cause sont imposés en France dans la catégorie des revenus fonciers.

L'indexation d'une part minoritaire du loyer sur le chiffre d'affaires ne fait pas obstacle à l'imposition dans la catégorie des revenus fonciers.

Le logement acquis peut être la propriété des deux époux (ou des deux partenaires liés par un PACS soumis à imposition commune) ou d'un seul d'entre eux ou encore des personnes à la charge du foyer fiscal au sens des articles 196 à 196 B du CGI.

2° *Sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés* (RES N° 2006/51).

- *Nature des sociétés.*

Pour l'application de la réduction d'impôt prévue en cas **d'acquisition** d'un logement, ce dernier peut être la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, telles que, notamment : une société civile immobilière de gestion, une société immobilière de copropriété (CGI, art. 1655 *ter*), une société civile de placement immobilier ou toute autre société de personnes, dans la mesure où les revenus de ce logement sont imposés entre les mains des associés dans la catégorie des revenus fonciers.

- *Titres concernés.*

Les parts des sociétés précitées doivent être souscrites dans le cadre de la gestion du patrimoine privé du contribuable.

Toutefois, lorsque ces titres sont eux-mêmes détenus par une société non soumise à l'impôt sur les sociétés et dont l'activité revêt également un caractère purement civil, les membres de cette dernière dont la part dans les bénéfices sociaux relève de la catégorie des revenus fonciers peuvent bénéficier de la réduction d'impôt au titre de l'acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement et au titre de l'acquisition de logements en vue de leur réhabilitation.

Remarque : la réduction d'impôt prévue par l'article 199 *decies* F du CGI en cas de réalisation de certains travaux ne s'applique pas aux logements qui sont la propriété d'une société.

3° *Cas particuliers.*

S'agissant des cas d'indivision et de démembrement du droit de propriété de l'immeuble ou des parts sociales ou de la multipropriété, voir au BOI-IR-RICI-50-10.

105-2

b. Nature de l'opération.

Deux types d'opérations ouvraient droit à l'avantage fiscal jusqu'au 31 décembre 2010 :

- **l'acquisition** d'un logement **neuf** ou **en l'état futur d'achèvement** ;
- **l'acquisition** d'un logement **achevé** avant le 1^{er} janvier 1989 (ou achevé depuis 15 ans au moins pour les revenus perçus depuis le 1^{er} janvier 2009) **en vue de la réalisation de travaux de réhabilitation.**

La définition des travaux de réhabilitation prévus par l'article 199 *decies* EA du CGI, est codifiée à l'article 46 AGF *bis* de l'annexe III au CGI. Ces **travaux de réhabilitation** doivent **être achevés dans les deux années** qui suivent l'acquisition du logement.

L'acquisition d'un logement avant le 31 décembre 2010 s'entend de l'acquisition d'un logement pour lequel une **promesse d'achat** ou une **promesse synallagmatique** a été **souscrite** par l'acquéreur **avant la même date.**

105-3

c. Logements concernés.

La réduction d'impôt s'applique aux logements faisant partie d'une résidence de tourisme classée située dans certaines zones. L'immeuble doit être à usage de logement et être donné en location.

1° *Résidence de tourisme classée.*

La réduction d'impôt s'applique aux logements faisant partie d'une résidence de tourisme classée. La résidence de tourisme est définie par l'arrêté du 14 février 1986 (modifié par l'arrêté du 27 avril 1988 (JO du 8 mai) lui-même modifié par les arrêtés des 10 avril 1991 (JO du 18 avril) et 18 juin 1992 (JO du 3 juillet) du ministre du Commerce, de l'Artisanat et du Tourisme comme un établissement commercial d'hébergement classé faisant l'objet d'une exploitation permanente ou saisonnière.

Voir RES N° 2012/40 sur la perte du classement d'une résidence de tourisme.

2° *Zonage* (RES N° 2006/53).

Jusqu'au 31 décembre 2004, un zonage commun (élargi par plusieurs lois successives) était applicable aux acquisitions de logements neufs ou en l'état futur d'achèvement et aux logements acquis en vue d'être réhabilités. Depuis le 1^{er} janvier 2005, des zonages différents s'appliquent.

- Logements **acquis neufs** ou **en l'état futur d'achèvement.**

Le zonage s'apprécie à la date d'acquisition pour les logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement.

Depuis le 1^{er} janvier 2005, la réduction d'impôt peut s'appliquer aux acquisitions éligibles de logements situés dans :

- les zones de revitalisation rurale ;
- les communes inscrites sur la liste concernée en France par l'objectif 2 prévue à l'article 4 du règlement (CE) 1260/1999 du 21 juin 1999 du Conseil des communautés européennes portant dispositions générales sur les fonds structurels. Toutefois, les investissements réali-

sés dans des communes situées dans des agglomérations de plus de 5 000 habitants sont exclus expressément du dispositif ; il est précisé que, malgré la suppression de ce zonage depuis le 1^{er} janvier 2007, **il est admis** que les investissements locatifs dans le secteur du tourisme réalisés entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2010 dans les zones concernées par l'ancien objectif n° 2 continuent à ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt dans les mêmes conditions que précédemment jusqu'au terme de la période prévue par l'article 199 *decies* E du CGI ;

- le périmètre d'intervention d'un établissement public chargé de l'aménagement d'une agglomération nouvelle créée en application de la loi n° 70-610 du 10 juillet 1970 tendant à faciliter la création d'agglomération nouvelle.

Remarque : condition d'éligibilité tenant au caractère neuf du logement – dérogation temporaire.

En principe, ne peuvent donc être considérés comme neufs des logements dont la première location a pris effet avant la date de leur acquisition, même lorsque cette dernière s'accompagne du transfert au profit de l'acquéreur du bail conclu par le vendeur.

Cela étant, il **sera admis, à titre exceptionnel**, que les logements dont la **mise en location** auprès de l'exploitant de la résidence de tourisme a pris effet **avant la date de leur acquisition ouvrent néanmoins droit**, pour l'acquéreur, à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *decies* E du CGI.

Cette mesure exceptionnelle, qui vise à permettre la mise en exploitation effective des résidences concernées, s'applique exclusivement aux logements acquis dans un délai maximal de vingt-quatre mois à compter de la mise en exploitation de la résidence de tourisme, sous réserve que l'acquisition intervienne au plus tard le 31 décembre 2010.

• Logements **acquis en vue d'être réhabilités**.

Le zonage s'apprécie à la date d'achèvement des travaux pour les logements acquis en vue d'être réhabilités.

Pour les logements **acquis** depuis le 1^{er} janvier 2004 et dont les travaux de **réhabilitation** sont achevés depuis le 1^{er} janvier 2005, les logements éligibles doivent être situés dans les stations classées relevant de la section 2 du chapitre III du titre III du livre I^{er} du code du tourisme (Loi n° 2009-888 du 22 juillet 2009 de développement et de modernisation des services touristiques, art. 26-IV) ou dans les communes touristiques dont la liste est fixée par le décret n° 2007-19 du 5 janvier 2007 (JO du 6 janvier).

3° *Logement affecté à la location.*

La réduction d'impôt ne s'applique que si l'investissement porte sur un logement au sens des articles R. 111-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation et de l'arrêté du 30 janvier 1998 relatif aux règles de construction spéciales à l'habitat de loisir à gestion collective, applicable aux résidences de tourisme. Le bien doit, par conséquent, satisfaire aux conditions de volume, de surface, de confort et de sécurité définies par ces dispositions, voir RES N° 2006/52.

Pour ouvrir droit à l'avantage fiscal, le logement doit être affecté à la location pendant une durée de **neuf ans** au profit de l'exploitant de la résidence de tourisme. Les produits retirés de la location doivent être imposés dans la catégorie des revenus fonciers, ce qui exclut les locations en meublé. Pendant cette période, la location doit être effective et continue, sous réserve de la faculté pour le propriétaire de se réserver des périodes d'occupation de son logement, dans les conditions prévues à l'article 199 *decies* E du CGI.

2. Modalités d'application.

Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'engagement du propriétaire, personne physique ou société non soumise à l'IS de louer le logement nu, dans les conditions prévues par les articles 199 *decies* E et 199 *decies* EA du CGI, pendant au moins **neuf ans** à l'exploitant de la résidence de tourisme.

a. *Personnes concernées par l'engagement de location.*

105-4

1° *Engagement des propriétaires du logement.*

L'engagement de location est constaté :

- pour la personne physique propriétaire du logement, lors du dépôt de la déclaration de revenus de l'année au titre de laquelle le bénéfice de la réduction est demandé ;
- pour les sociétés propriétaires du logement, lors du dépôt de la déclaration de résultats de l'année d'achèvement du logement ou de son acquisition si elle est postérieure, ou de l'année d'achèvement des travaux de réhabilitation.

2° *Engagement des porteurs de parts.*

Chaque associé d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés qui effectue un investissement éligible à la réduction d'impôt peut bénéficier de l'avantage fiscal, s'il s'engage à conserver la totalité de ses titres jusqu'à l'expiration de la durée de **neuf ans**. La possibilité pour le porteur de parts de bénéficier de la réduction d'impôt est donc subordonnée à son

engagement de conserver ses parts jusqu'à l'expiration de la période couverte par l'engagement de location pris par la société.

Lorsqu'une même souscription est affectée à la réalisation de plusieurs investissements (souscriptions au capital de sociétés civiles de placement immobilier, par exemple), l'engagement de location doit être pris distinctement pour chaque logement. Il s'ensuit que la période d'engagement de conservation des parts expire au terme de celle couverte par l'engagement de location afférent au dernier des logements acquis au moyen de la souscription et mis en location par la société.

105-5 *b. Contenu de l'engagement.*

1° *Délai de location.*

La location doit prendre effet dans le mois qui suit :

- en cas d'acquisition d'un logement neuf, la date d'acquisition (voir cependant la mesure dérogatoire exposée, remarque figurant ci-dessus au n° 105-3) ;
- en cas d'acquisition d'un logement en l'état futur d'achèvement, la date de l'achèvement ;
- en cas d'acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter, la date de l'achèvement des travaux de réhabilitation.

Tolérance administrative en cas de défaillance de l'exploitant.

En cas de changement d'exploitant de la résidence au cours de la période couverte par l'engagement de location, le logement doit en principe être loué au nouvel exploitant dans un délai d'un mois et jusqu'à la fin de cette période. Il est cependant admis que **la période de vacance** du logement concerné avant sa location à un nouvel exploitant **puisse être supérieure à un mois sans pouvoir excéder douze mois dans certains cas de défaillance de l'exploitant précédent**. Ces cas de défaillance sont **exclusivement** :

- la liquidation judiciaire de l'exploitant ;
- la résiliation ou la cession du bail commercial par l'exploitant avant le terme de la période couverte par l'engagement de location ;
- la mise en œuvre par les investisseurs de la clause de résiliation unilatérale à défaut de paiement de loyer.

2° *Durée de la location.*

La durée de location de **neuf ans** exigée pour l'application de la réduction d'impôt est calculée de date à date à compter de celle de la prise d'effet du bail initial (voir également les modalités particulières de calcul de ce délai en cas d'application de la mesure dérogatoire exposée ci-dessus).

3° *Publicité de l'engagement de location.*

Le non-respect des engagements de location entraîne la perte du bénéfice des incitations fiscales. Cette mention doit figurer dans une taille de caractères au moins aussi importante que celle utilisée pour indiquer toute information relative aux caractéristiques de l'investissement et s'inscrire dans le corps principal du texte publicitaire (Loi n° 2010-737 du 1^{er} juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation, art. 28).

105-6 *c. Logement des saisonniers.*

Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonnée à l'hébergement par l'exploitant de la résidence de tourisme de travailleurs saisonniers. Cette condition s'apprécie différemment selon la nature de l'investissement et sa date.

1° *Acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement.*

Pour les investissements réalisés depuis le 1^{er} janvier 2004, dès lors que la commune et les services de l'État dans le département auront identifié un déficit de logements pour les travailleurs saisonniers dans la station, l'exploitant de la résidence de tourisme devra s'engager à réserver une proportion significative de son parc immobilier pour le logement des saisonniers, proportion au moins équivalente au nombre de salariés de la résidence.

2° *Acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter.*

Pour les investissements réalisés entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2010, le bénéfice de la réduction d'impôt est accordé à condition que l'exploitant de la résidence de tourisme prenne par écrit l'engagement de réserver un pourcentage de logements d'au moins **15 %** pour les salariés saisonniers conformément aux dispositions prévues par l'article 46 AGF *sexies* de l'annexe III au CGI.

3. Calcul de la réduction d'impôt.

105-7 *a. Base de la réduction d'impôt.*

1° *Acquisition du logement par une personne physique.*

Pour les logements **acquis neufs** ou **en l'état futur d'achèvement**, la réduction d'impôt est calculée sur le **prix de revient** du logement (prix d'acquisition majoré des honoraires de notaire, droits de timbre, taxe de publicité foncière et taxe sur la valeur ajoutée).

Pour les logements **acquis en vue d'être réhabilités**, la réduction d'impôt est calculée sur le **prix de revient** du logement auquel vient **s'ajouter** le montant des **travaux de réhabilitation**.

Pour les logements **acquis** depuis le 1^{er} janvier 2004 et qui font l'objet de **travaux de réhabilitation achevés entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2012**, ces travaux de réhabilitation s'entendent de l'ensemble des travaux supportés par l'acquéreur (y compris la quote-part relative aux parties communes) dès lors qu'à l'achèvement desdits travaux, l'ensemble des performances techniques mentionnées au II de l'article 2 *quindecies* B de l'annexe III au CGI est satisfait (RES N° 2006/52).

Le coût des travaux de réhabilitation une fois achevés doit s'élever à un montant au moins égal à **20 %** du prix d'acquisition du logement avant travaux (CGI, ann. III, art. 46 AGF *bis*).

2° *Acquisition du logement par une société non soumise à l'impôt sur les sociétés.*

La réduction d'impôt est calculée sur la **quote-part** du **prix d'acquisition** du logement par la société (majoré le cas échéant, des travaux de réhabilitation) correspondant aux droits de l'associé.

b. Montant de la réduction d'impôt.

105-8

1° *Taux de la réduction d'impôt.*

Pour les logements **acquis neufs** ou **en l'état futur d'achèvement**, le taux de la réduction d'impôt est fixé à **25 %** pour les logements acquis ou achevés depuis le 1^{er} janvier 2004.

Pour les logements **acquis en vue de les réhabiliter**, le taux de la réduction d'impôt est fixé à **20 %**.

2° *Plafonds de la réduction d'impôt.*

• Pour les logements **acquis neufs** depuis le 1^{er} janvier 2004 ou **acquis en l'état futur d'achèvement** depuis le 1^{er} janvier 1999 et **achevés** depuis le 1^{er} janvier 2004, la base de la réduction, telle que définie au n° 105-7 est retenue dans la limite de :

- **50 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée ;
- **100 000 €** pour un couple soumis à imposition commune.

Dès lors, le montant maximal de la réduction d'impôt est de 12 500 € pour une personne seule et 25 000 € pour un couple soumis à imposition commune.

• Pour les logements **acquis en vue d'être réhabilités** entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2010, la base de la réduction d'impôt telle que définie au n° 105-7 est retenue dans la limite de :

- **50 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée ;
- **100 000 €** pour un couple soumis à imposition commune.

Dès lors, le montant maximal de la réduction d'impôt est de 10 000 € pour une personne seule et 20 000 € pour un couple soumis à imposition commune.

105-9

c. Imputation de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est accordée au titre de :

- l'année **d'achèvement** du logement ou de son **acquisition** si elle est postérieure pour les logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement ;
- l'année **d'achèvement** des travaux de **réhabilitation** en cas d'acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter.

Elle **est imputée** sur l'impôt dû au titre de cette même année, à raison du **sixième du montant maximal de la réduction d'impôt** mentionnée au n° 105-8, puis, le cas échéant, pour le solde les cinq années suivantes, dans les mêmes conditions.

Pour les revenus perçus depuis le 1^{er} janvier 2009, **sur option** du contribuable, ce **solde** peut être **imputé par sixième** durant les six années suivantes.

Ainsi, la réduction d'impôt peut s'étaler sur **sept ans**.

105-10

d. Unicité de la réduction d'impôt.

Il ne peut être opéré qu'une seule réduction d'impôt à la fois.

En revanche, pour les logements **acquis** depuis le 1^{er} janvier 2005, la réduction d'impôt prévue aux articles 199 *decies* E et 199 *decies* EA du CGI **peut se cumuler** au titre des mêmes années avec la réduction mentionnée à l'article 199 *decies* F du CGI (cf. nos 105-16 et suiv.).

105-11

e. Ordre d'imputation de la réduction d'impôt.

Conformément à l'article 197-I-5 du CGI, auquel l'article 199 *decies* E du même code renvoie expressément, la réduction d'impôt s'impute sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote lorsque le contribuable en bénéficie, et avant imputation, le cas

échéant, des crédits d'impôts et des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne peut pas s'imputer sur les impositions à taux proportionnel.

Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt brut, la fraction non imputée de cette réduction ne peut donner lieu à remboursement ou à report sur l'impôt dû au titre des années suivantes.

4. Non-cumul.

105-12 Depuis le 1^{er} janvier 2005, l'article 20 de la loi relative au développement des territoires ruraux **autorise la prise en compte**, dans le calcul de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *decies* EA du CGI, **des travaux de réhabilitation déductibles** des revenus fonciers en application de l'article 31 du CGI.

Toutefois, le contribuable qui demande le bénéfice de la réduction d'impôt **doit renoncer** à la faculté de déduire ces dépenses pour leur montant réel ou sous la forme d'une déduction de l'amortissement, pour la détermination des revenus catégoriels.

Il ne peut pas non plus bénéficier du régime micro-foncier prévu à l'article 32 du CGI.

5. Remise en cause de la réduction d'impôt.

105-13 Depuis l'imposition des revenus de 2009, la réduction pratiquée fait l'objet d'une reprise :

- au titre de l'année de la cession, en cas de cession du logement ;
- au titre de l'année de la rupture de l'engagement de location et de chacune des deux années suivantes, pour le tiers de son montant, en cas de rupture de l'engagement de location pendant une durée supérieure à douze mois en cas de liquidation judiciaire de l'exploitant, de résiliation ou de cession du bail commercial par l'exploitant, ou de mise en œuvre par les propriétaires du bénéfice de la clause contractuelle prévoyant la résiliation du contrat à défaut de paiement du loyer par l'exploitant.

105-14 Toutefois, il est admis **de ne pas remettre en cause** la réduction d'impôt en cas de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune, d'expropriation pour cause d'utilité publique de la résidence ou, sous certaines conditions, de changements de la situation matrimoniale du contribuable.

Il est également admis **de ne pas remettre en cause** la réduction d'impôt précédemment accordée lorsque le non-respect de l'engagement résulte de l'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, ou du licenciement du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune.

Enfin, la réduction pratiquée **ne fait pas l'objet d'une reprise** si les copropriétaires substituent au gestionnaire défaillant de la résidence de tourisme une ou un ensemble d'entreprises qui assurent les mêmes prestations sur la période de location restant à couvrir conformément aux prescriptions légales, dans des conditions fixées par l'article 46 AGG *bis* de l'annexe III au CGI (Décret n° 2011-545 du 18 mai 2011). Cette faculté leur est ouverte dès lors que la candidature d'un autre gestionnaire n'a pu être retenue après un délai d'un an et qu'ils détiennent au moins 50 % des appartements de la résidence.

105-15 **6. Obligations des contribuables et des sociétés** (CGI, ann. III, art. 46 AGD à 46 AGF *sexies*).

II. TRAVAUX RÉALISÉS DANS LES LOGEMENTS TOURISTIQUES

(CGI, art. 199 *decies* F et ann. III, art. 46 AGG et 46 AGG *bis* ; BOI-IR-RICI-50-20 ; RES N° 2012/40)

105-16 Depuis le 1^{er} janvier 2005, une réduction d'impôt **autonome** est mise en place pour les contribuables qui réalisent des **travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2012**. Cette réduction d'impôt, codifiée sous l'article 199 *decies* F du CGI, s'applique :

- aux dépenses afférentes à un logement, faisant partie d'une résidence de tourisme classée située dans une zone de revitalisation rurale ou dans une zone, autre qu'une zone de revitalisation rurale, inscrite sur la liste des zones concernées par l'objectif n° 2 prévue à l'article 4 du règlement (CE) n° 1260/1999 du Conseil du 21 juin 1999 portant dispositions générales sur les fonds structurels, à l'exclusion des communes situées dans des agglomérations de plus de 5 000 habitants. Il est précisé que, malgré la suppression de ce zonage depuis le 1^{er} janvier 2007, il est admis que les investissements locatifs dans le secteur du tourisme réalisés **entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2012** dans les zones concernées par l'ancien objectif n° 2 continuent à ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt dans les mêmes conditions que précédemment jusqu'au terme de la période prévue par l'article 199 *decies* E du CGI ;

- aux dépenses afférentes à un logement, achevé avant le 1^{er} janvier 1989 (ou achevé depuis quinze ans au moins pour les revenus perçus depuis le 1^{er} janvier 2009) et situé dans ces mêmes zones, qui est destiné à la location en qualité de **meublé de tourisme** ;
- aux dépenses afférentes à un logement, achevé avant le 1^{er} janvier 1989 (ou achevé depuis quinze ans au moins pour les revenus perçus depuis le 1^{er} janvier 2009) et faisant partie d'un village résidentiel de tourisme classé inclus dans le périmètre d'une **opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir** ;
- pour les logements visés aux premier et troisième tirets, l'indexation d'une part minoritaire du loyer sur le chiffre d'affaires ne fait pas obstacle à l'imposition dans la catégorie des revenus fonciers.

1. Champ d'application.

a. *Contribuables concernés.*

105-17

La réduction d'impôt s'applique exclusivement aux personnes physiques.

Pour les associés de SCI transparentes au sens de l'article 1655 *ter* du CGI, voir RES N° 2006/51.

1° *Logements faisant partie d'une résidence de tourisme ou d'un village résidentiel de tourisme.*

Lorsque les travaux sont réalisés sur des logements situés dans des résidences de tourisme ou dans des villages résidentiels de tourisme, le bénéfice de la réduction d'impôt est réservé aux contribuables dont les revenus provenant de la location du logement sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers. Elle ne s'applique pas aux logements figurant à l'actif d'une entreprise individuelle, même s'ils sont loués nus.

Les contribuables qui **n'ont pas** leur domicile fiscal en France peuvent bénéficier de la mesure, dès lors que les revenus du logement sont imposables en France dans la catégorie des revenus fonciers.

2° *Meublés de tourisme.*

Lorsque les travaux sont réalisés sur un logement destiné à être loué **en qualité de meublé de tourisme**, le bénéfice de la réduction d'impôt s'applique sans restriction quant à la catégorie de revenus dans laquelle sont imposés les revenus de la location.

Ces revenus sont toutefois généralement imposés au titre des bénéfices industriels et commerciaux lorsqu'ils ne sont pas inscrits à l'actif d'une entreprise agricole.

3° *Cas particuliers.*

La réalisation de travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration dans des logements touristiques détenus par une indivision ouvre droit à la réduction d'impôt.

En revanche, la loi exclut expressément du bénéfice de l'avantage fiscal les logements dont le droit de propriété est démembré, à l'exception du démembrement de propriété consécutif au décès de l'un des époux soumis à imposition commune. Il s'ensuit que, sauf cette dernière exception, seules les personnes titulaires de la pleine propriété des logements touristiques peuvent bénéficier de l'avantage fiscal.

b. *Nature de l'opération.*

105-18

La réduction d'impôt s'applique aux dépenses, **effectuées entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2012**, de travaux **de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration**, y compris les dépenses qui constituent des charges déductibles des revenus fonciers. Le contribuable qui demande le bénéfice de la réduction d'impôt renonce toutefois à la faculté de déduire ces dépenses ou au bénéfice des régimes « micro-foncier » ou « micro-entreprises ».

c. *Logements concernés.*

105-19

1° *Logement situé dans une résidence de tourisme classée.*

La réduction d'impôt s'applique aux dépenses de travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration **réalisées entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2012** dans un logement qui fait partie d'une résidence de tourisme classée.

2° *Zonage.*

Le zonage est identique à celui qui s'applique aux acquisitions de logements neufs ou en l'état futur d'achèvement.

Toutefois, la réduction d'impôt ne s'applique pas lorsque des travaux sont réalisés dans des logements faisant partie de résidences de tourisme situées dans le périmètre d'une agglomération nouvelle

3° *Meublés de tourisme.*

La réduction d'impôt visée à l'article 199 *decies* F du CGI s'applique aux dépenses de travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration afférentes à un logement **achevé avant** le 1^{er} janvier 1989 (ou achevé depuis quinze ans au moins pour les revenus perçus depuis le 1^{er} janvier 2009) et **destiné** à la location **en qualité de meublé de tourisme** au sens de l'arrêté du 28 décembre 1976 et situés dans les mêmes zones que celles évoquées au 2° ci-dessus.

4° *Villages résidentiels de tourisme inclus dans une ORIL.*

La réduction d'impôt visée à l'article 199 *decies* F du CGI s'applique aux dépenses de travaux afférentes à un logement **achevé avant** le 1^{er} janvier 1989 (ou achevé depuis quinze ans au moins pour les revenus perçus depuis le 1^{er} janvier 2009) et **faisant partie** d'un village résidentiel de tourisme classé inclus dans le périmètre d'une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir (ORIL) définie à l'article L. 318-5 du code de l'urbanisme, qui est **destiné** à la location dont le produit est imposé dans la catégorie des revenus fonciers.

2. Modalités d'application.

a. *Conditions d'application.*

105-20

Lorsque les travaux sont réalisés sur des logements situés dans des **résidences de tourisme ou dans des villages résidentiels de tourisme**, le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'engagement du propriétaire du logement de le louer **nu** pendant au moins **neuf ans** à l'exploitant de la résidence de tourisme ou du village résidentiel de tourisme classé.

Voir RES N° 2012/40 pour la perte du classement d'une résidence de tourisme.

Lorsque les travaux sont réalisés sur un logement destiné à être loué **en qualité de meublé de tourisme**, le bénéfice de la réduction d'impôt est accordé si le propriétaire s'engage à le **louer meublé** à des personnes physiques à raison de **douze semaines au minimum** par année et pendant les **neufs années** suivant celle de l'achèvement des travaux.

1° *Personnes concernées par l'engagement de location.*

L'engagement de location est constaté pour la personne physique propriétaire du logement, lors du dépôt de la déclaration de revenus de l'année au titre de laquelle le bénéfice de la réduction d'impôt est demandé pour la première fois.

Il s'agit donc de la **première année** au titre de laquelle le **paiement** de tout ou partie des travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration est intervenu.

2° *Contenu de l'engagement de location.*

Pour les logements faisant partie d'une résidence de tourisme ou d'un village résidentiel de tourisme, la **location** doit **prendre effet** impérativement **dans le mois qui suit la date d'achèvement** des travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration.

Lorsque les travaux sont réalisés sur des logements situés dans des résidences de tourisme ou dans des villages résidentiels de tourisme, une **durée de location de neuf ans** auprès de l'exploitant de la résidence de tourisme ou du village résidentiel de tourisme est exigée pour le bénéfice de la réduction d'impôt. Elle est calculée de date à date à compter de celle de la prise d'effet du bail initial.

Lorsque les travaux sont réalisés sur un logement destiné à être loué en qualité de meublé de tourisme, une durée de location de **douze semaines au minimum** par année est exigée. Une période de douze semaines **consécutives n'est pas exigée** pour le décompte. Il peut ainsi s'agir de locations à la semaine intervenant au cours d'une même année.

Le propriétaire s'engage toutefois à louer le logement en qualité de meublé de tourisme pendant les **neuf années** suivant celle de l'achèvement des travaux. La durée de location est calculée de date à date à compter de celle de la prise d'effet du premier bail.

Le non-respect des engagements de location entraîne la perte du bénéfice des incitations fiscales. Cette mention doit figurer dans une taille de caractères au moins aussi importante que celle utilisée pour indiquer toute information relative aux caractéristiques de l'investissement et s'inscrire dans le corps principal du texte publicitaire (Loi n° 2010-737 du 1^{er} juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation, art. 28).

Tolérance administrative en cas de défaillance de l'exploitant.

En cas de changement d'exploitant de la résidence au cours de la période couverte par l'engagement de location, le logement doit en principe être loué au nouvel exploitant dans un délai d'un mois et jusqu'à la fin de cette période. Il

est cependant admis que **la période de vacance** du logement concerné avant sa location à un nouvel exploitant **puisse être supérieure à un mois sans pouvoir excéder douze mois dans certains cas de défaillance de l'exploitant précédent**. Ces cas de défaillance sont **exclusivement** :

- la liquidation judiciaire de l'exploitant ;
- la résiliation ou la cession du bail commercial par l'exploitant avant le terme de la période couverte par l'engagement de location ;
- la mise en œuvre par les investisseurs de la clause de résiliation unilatérale à défaut de paiement du loyer.

Aucune condition tenant à l'obligation d'hébergement de travailleurs saisonniers n'est exigée, contrairement à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *decies* E du CGI.

105-21

b. Calcul de la réduction d'impôt.

1° Base de la réduction d'impôt.

La base de la réduction d'impôt est **constituée** par le **montant des travaux éligibles, à l'exclusion** du prix d'acquisition du logement. En effet, quelle que soit la date de son acquisition ou le logement concerné, le prix d'acquisition du logement n'entre pas dans la base de calcul de la réduction d'impôt.

Si les travaux ont été financés en partie à l'aide d'une subvention, la base de la réduction d'impôt est en principe, **diminuée** du montant de celle-ci. Toutefois, il est expressément prévu que les dépenses afférentes à un logement faisant partie d'un village résidentiel de tourisme classé inclus dans le périmètre d'une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir, supportées à l'aide de subventions, demeurent incluses dans la base de la réduction d'impôt.

2° Montant de la réduction d'impôt.

- Taux

Pour les logements faisant partie d'une **résidence de tourisme classée**, le taux de la réduction s'élève à **15 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012 ; 18 % en 2011 ; 20 % antérieurement) du montant des travaux dans la limite du plafond applicable.

Pour les logements destinés à la location **en qualité de meublé de tourisme**, le taux de la réduction s'élève à **15 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012 ; 18 % en 2011 ; 20 % antérieurement) du montant des travaux dans la limite du plafond applicable.

Pour les logements faisant partie d'un **village résidentiel de tourisme situé dans une ORIL**, le taux de la réduction s'élève à **30 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012 ; 36 % en 2011 ; 40 % antérieurement) du montant des travaux dans la limite du plafond applicable. Ce taux était fixé à 40 % jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010.

- Plafond global annuel

Le **montant des dépenses** de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration effectivement supportées par le propriétaire ouvrant droit à la réduction d'impôt **ne peut excéder**, au titre d'une même année, **50 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et **100 000 €** pour un couple marié.

Ce plafond s'applique à l'ensemble des dépenses réalisées au titre d'une année, quelle que soit la nature des investissements concernés.

- Fait générateur

La réduction d'impôt est accordée au titre **de l'année du paiement** des dépenses de travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration.

Lorsque le paiement des dépenses de travaux s'étale sur plusieurs années (paiement de plusieurs acomptes par exemple), le contribuable peut bénéficier d'une réduction de l'impôt dû au titre de chacune des années au cours desquelles les dépenses ont été payées. La circonstance que tout ou partie du paiement intervienne avant l'achèvement du logement est sans incidence sur le bénéfice de la réduction d'impôt.

Exemple : une personne seule a entrepris des travaux d'agrandissement d'un logement qu'elle destine à la location en qualité de meublé de tourisme. Les travaux sont achevés le 30 septembre 2006. Le montant des dépenses s'élève à 75 000 € et a été versé en deux fois, 30 000 € en décembre 2005 et 35 000 € en septembre 2006. Le contribuable bénéficiera d'une réduction d'impôt au titre des revenus 2005 de 6 000 € (30 000 x 20 %) et d'une réduction d'impôt au titre des revenus 2006 de 7 000 € (35 000 x 20 %).

- Ordre d'imputation de la réduction d'impôt

Conformément à l'article 197-I-5 du CGI, auquel l'article 199 *decies* F dudit code renvoie expressément, la réduction d'impôt s'impute sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote lorsque le contribuable en bénéficie, et avant imputation, le cas

échéant, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne peut pas s'imputer sur les impositions à taux proportionnel.

Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt brut, la fraction non imputée de cette réduction ne peut donner lieu à remboursement ou à report sur l'impôt dû au titre des années suivantes.

105-22 c. Incidence de la réduction d'impôt.

1° Unicité de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt prévue à l'article 199 *decies* F du CGI est devenue **autonome** de celles prévues aux articles 199 *decies* E et 199 *decies* EA du même code et **peut donc se cumuler** avec celles-ci.

2° Non-cumul.

Le contribuable qui demande le bénéfice de la réduction d'impôt **doit renoncer** à la faculté de déduire ces dépenses pour leur montant réel ou sous la forme d'une déduction au titre de l'amortissement, pour la détermination des revenus catégoriels.

En outre, il **ne peut bénéficier** ni du régime « micro-foncier » prévu à l'article 32 du CGI, ni du régime des « micro-entreprises » de l'article 50-0 du CGI.

105-23 d. Remise en cause de la réduction d'impôt.

Depuis l'imposition des revenus de 2009, la réduction pratiquée fait l'objet d'une reprise :

- au titre de l'année de la cession, en cas de cession du logement ;
- au titre de l'année de la rupture de l'engagement de location et de chacune des deux années suivantes, pour le tiers de son montant, en cas de rupture de l'engagement de location pendant une durée supérieure à douze mois en cas de liquidation judiciaire de l'exploitant, de résiliation ou de cession du bail commercial par l'exploitant, ou de mise en œuvre par les propriétaires du bénéfice de la clause contractuelle prévoyant la résiliation du contrat à défaut de paiement du loyer par l'exploitant.

En cas de non-respect de l'engagement de location ou de cession du logement, la réduction pratiquée fait l'objet d'une reprise au titre de **l'année de la rupture de l'engagement** ou de celle **de la cession**.

Remarque : Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2008, en cas de non-respect de l'engagement de location ou de cession du logement, la réduction pratiquée faisait l'objet d'une reprise au titre de l'année de la rupture de l'engagement ou de celle de la cession.

Toutefois, il est admis **de ne pas remettre en cause** la réduction d'impôt en cas de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune, d'expropriation pour cause d'utilité publique de la résidence, sous certaines conditions, de changements de la situation matrimoniale du contribuable, en cas d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou de licenciement.

Enfin, la réduction pratiquée ne fait pas l'objet d'une reprise si les copropriétaires substituent au gestionnaire défaillant de la résidence de tourisme une ou un ensemble d'entreprises qui assurent les mêmes prestations sur la période de location restant à couvrir conformément aux prescriptions légales, dans des conditions fixées par l'article 46 AGG *bis* de l'annexe III au CGI. Cette faculté leur est ouverte dès lors que la candidature d'un autre gestionnaire n'a pu être retenue après un délai d'un an et qu'ils détiennent au moins 50 % des appartements de la résidence.

105-24 e. Obligations des contribuables (CGI, ann. III, art. 46 AGG).

III. INVESTISSEMENTS DANS UNE RÉSIDENCE HÔTELIÈRE À VOCATION SOCIALE (RHVS)

(CGI, art. 199 *decies* I ; ann. III, art. 46 AGL ; BOI-IR-RICI-70)

105-25 Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI qui acquièrent, **entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2010**, un logement faisant partie d'une résidence hôtelière à vocation sociale (RHVS) définie à l'article L. 631-11 du code de la construction et de l'habitation et qui le destinent à une location dont le produit est imposé dans la catégorie des revenus fonciers peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu.

Les résidences hôtelières à vocation sociale (RHVS) sont des établissements commerciaux d'hébergement agréés par le représentant de l'État dans le département dans lequel elles sont implantées et non soumis à l'autorisation d'exploitation visée à l'article L. 752-1 du code de commerce. Elles sont constituées d'un ensemble homogène de logements autonomes équipés

et meublés, offerts en location pour une occupation à la journée, à la semaine ou au mois à une clientèle qui peut éventuellement l'occuper à titre de résidence principale.

1. Champ d'application de la réduction d'impôt.

a. Personnes concernées

1° Personnes physiques

Le bénéfice de la réduction d'impôt est réservé aux personnes physiques ayant en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer leur domicile fiscal au sens de l'article 4 B du CGI. Les non-résidents en sont donc exclus.

Les personnes physiques concernées doivent être imposées dans la catégorie des revenus fonciers à raison des revenus provenant de la location du logement éligible.

Le logement acquis peut être la propriété des deux membres du couple soumis à imposition commune (époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité) ou d'un seul d'entre eux ou encore des personnes à la charge du foyer fiscal au sens des articles 196 à 196 B du CGI.

2° Cas particuliers.

S'agissant des cas d'indivision, des associés de sociétés transparentes ou non, et du démembrement du droit de propriété, voir au BOI-IR-RICI-70-10.

b. Nature de l'investissement.

Deux types d'opérations ouvrent droit à l'avantage fiscal :

- l'acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement ;
- l'acquisition d'un logement à rénover

c. Logements concernés.

La réduction d'impôt s'applique aux logements faisant partie d'une résidence hôtelière à vocation sociale (RHVS), prévue à l'article à L. 631-11 du code de la construction ou de l'habitation, agréée par le représentant de l'État dans le département dans lequel elle est implantée.

La location du logement **nu** ainsi que des dépendances immédiates et nécessaires doit être faite au profit de l'exploitant agréé de la résidence pendant une durée de neuf ans, de manière effective et continue.

2. Conditions d'application de la réduction d'impôt.

a. Personnes concernées par l'engagement de location.

L'engagement de location **est constaté**, pour la personne physique propriétaire du logement **lors du dépôt de la déclaration de revenus** de l'année au titre de laquelle le bénéfice de la réduction d'impôt est demandé.

Pour les cas d'indivision et de reprise de l'engagement par le conjoint survivant, voir au BOI-IR-RICI-70-10.

b. Contenu de l'engagement de location.

1° Délai de location.

La location doit prendre effet dans les **six mois qui suivent** :

- la **date d'acquisition**, en cas d'acquisition d'un logement neuf achevé ;
- la **date d'achèvement**, en cas d'acquisition d'un logement en l'état futur d'achèvement ;
- la **date de livraison** du logement, en cas d'acquisition d'un logement à rénover dans les conditions prévues à l'article L. 262-3 du code de la construction et de l'habitation.

2° Durée de location.

La durée de location de **neuf ans exigée** pour l'application de la réduction d'impôt est calculée de date à date, à compter de celle de la prise d'effet du bail initial.

3° Caractéristiques de la location

Le propriétaire, personne physique, doit s'engager à louer de **manière effective et continue** pendant au moins **neuf ans** le logement **non meublé** à l'exploitant de la résidence, agréé dans les conditions prévues aux articles R. 631-12 à R. 631-19 du code de la construction et de l'habitation.

Pour les cas de changement de l'exploitant par le propriétaire, d'abandon de l'exploitation de la résidence par l'exploitant, de retrait de l'agrément et de défaillance de l'exploitant, voir au BOI-IR-RICI-70-10.

Pour la qualité du sous-locataire, la loi n'exige aucune condition, voir BOI-IR-RICI-70-10.

3. Calcul et imputation de la réduction d'impôt.

a. Base de la réduction d'impôt.

La base de la réduction d'impôt est constituée par le **prix de revient** du logement. Celui-ci s'entend du prix d'acquisition, majoré des frais afférents à l'acquisition : honoraires de notaire, droits de timbre, taxe de publicité foncière et taxe sur la valeur ajoutée, sauf récupération de cette dernière par le bailleur.

Si l'acquisition a été financée à l'aide d'une subvention, la base de la réduction d'impôt est diminuée du montant de celle-ci.

b. Montant de la réduction d'impôt.

1° Taux.

Le taux est fixé à **25 %** du prix de revient.

2° Limites.

La base de la réduction d'impôt, quel que soit la nature de l'investissement est retenue dans la limite de :

- **50 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée ;
- **100 000 €** pour un couple soumis à imposition commune, marié ou pacsé.

c. Imputation de la réduction d'impôt.

1° Année d'imputation de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est accordée, selon le cas, au titre de :

- l'année **d'achèvement** du logement neuf **ou** de son **acquisition** si elle est postérieure ;
- l'année de la **réception des travaux** du logement rénové dans les conditions prévues à l'article L. 262-2 du code de la construction et de l'habitation.

La réduction d'impôt est étalée sur **six années au maximum**, à raison chaque année du sixième de l'avantage maximal, soit 2 083 € ou 4 167 € en fonction de la situation de famille du contribuable.

2° Unicité de la réduction d'impôt.

Il ne peut être opéré qu'une seule réduction d'impôt à la fois.

3° Ordre d'imputation de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt s'impute sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote lorsque le contribuable en bénéficie, et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôts et des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne peut pas s'imputer sur les impositions à taux proportionnel.

4. Conséquences du changement de situation familiale des contribuables.

Pour connaître les conséquences de la modification du foyer fiscal (mariage, divorce, décès, PACS) au regard de la remise en cause ou non de l'avantage fiscal et des modalités d'imputation, il convient de se reporter au BOI-IR-RICI-70-20.

5. Remise en cause de la réduction d'impôt.

En cas de non-respect de l'engagement de location ou de cession du logement, la réduction d'impôt pratiquée fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de la rupture de l'engagement ou de celle de la cession.

Toutefois, sous certaines conditions, il est admis de ne pas remettre en cause la réduction d'impôt en cas de changement de situation de familiale, en cas de décès ou de licenciement ou d'invalidité (2^{ème} et 3^{ème} catégorie prévue à l'article L. 341-1 du code de la sécurité sociale) du contribuable ou d'un membre du couple ou en cas d'expropriation pour cause d'utilité publique de la résidence (BOI-IR-RICI-70-20).

6. Obligations des contribuables.

L'article 46 AGL de l'annexe III au CGI prévoient les obligations qui incombent aux contribuables et notamment les documents à joindre à la déclaration des revenus.

F bis. RÉDUCTION D'IMPÔT EN FAVEUR DE L'INVESTISSEMENT LOCATIF (« SCELLIER »)

(CGI, art. 199 *septvicies* ; ann. III, art. 2 *terdecies* B, 2 *terdecies* C, 2 *quindecies* A à 2 *quindecies* C, 2 *sexdecies*-0 A *ter*, 2 *septdecies*, 2 *octodécies* à 2 *octodécies* B, 46 AZA *octies*, 46 AZA *octies* A, et 46 AZA *decies* ; ann. IV art. 18-0 *ter* ; BOI-IR-RICI-230 ; RES N°2012/4 ; Loi de finances pour 2013, art. 81)

105-26

L'article 31 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008 a réformé les mécanismes d'incitation fiscale à l'investissement locatif. Cette réforme a consisté à **supprimer, depuis le 1^{er} janvier 2010**, les dispositifs « Robien » et « Borloo » et à les **remplacer** par un nouvel avantage prenant la forme d'une réduction d'impôt sur le revenu.

Cette réduction d'impôt, codifiée à l'article 199 *septvicies* du CGI, reprend pour l'essentiel les conditions d'application des dispositifs « Robien » et « Borloo ».

Ainsi, les contribuables domiciliés en France qui acquièrent ou font construire un logement neuf, **entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012**, dans certaines zones du territoire bénéficient d'une réduction d'impôt sur le revenu à condition qu'ils s'engagent à le **louer nu à usage d'habitation principale pendant une durée minimale de neuf ans**.

La réduction d'impôt s'applique également aux contribuables qui **souscrivent, entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012**, des **parts de SCPI** réalisant les mêmes investissements.

Au titre d'une même année d'imposition, un seul logement peut ouvrir droit à la nouvelle réduction d'impôt prévu par l'article 199 *septvicies* du CGI.

I. CHAMP D'APPLICATION DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT

(BOI-IR-RICI-230-10)

105-27

1. Les personnes bénéficiaires.

a. Les personnes physiques.

La réduction d'impôt sur le revenu s'applique aux contribuables personnes physiques fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI. L'investissement peut être réalisé directement par le contribuable. Dans ce cas, la réduction d'impôt s'applique au contribuable personne physique ayant réalisé l'investissement.

b. Les associés personnes physiques de certaines sociétés de personnes.

L'investissement peut également être réalisé par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'une société civile de placement immobilier.

Il peut s'agir notamment d'une société civile immobilière de gestion, d'une société immobilière de copropriété relevant de l'article 1655 *ter* du CGI ou de toute autre société de personnes (SNC, sociétés en participation, par exemple). Dans ce cas, l'avantage fiscal s'applique à l'associé personne physique de la société non soumise à l'IS qui s'engage à conserver ses parts jusqu'au terme de l'engagement de location.

105-28

2. Les investissements éligibles.

Ouvrent droit à la réduction d'impôt, sous certaines conditions, les acquisitions directes d'un immeuble ou les souscriptions de parts de SCPI.

a. Pour les acquisitions directes d'un immeuble.

Il s'agit des :

- logements réhabilités ;
- logements issus de la transformation d'un local affecté à un usage autre que l'habitation qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA ;
- logements issus de la transformation d'un local affecté à un usage autre que l'habitation qui entrent dans le champ d'application de la TVA. Sur ce point, l'article 75 de la loi de finances pour 2012 confirme l'extension du champ d'application prévue par le rescrit n° 2009/67 (FP) du 22 décembre 2009 ;
- logements qui ont fait ou qui font l'objet de travaux concourant à la production d'un immeuble neuf ou à la livraison d'un immeuble neuf au sens de la TVA.

À l'exception des acquisitions de logements issus de la transformation d'un local affecté à un usage autre que l'habitation qui entrent dans le champ de la TVA, qui sont éligibles à l'avantage fiscal depuis le 1^{er} janvier 2009, ces dispositions s'appliquent aux opérations pour lesquelles une **demande de permis de construire est déposée à compter du 1^{er} janvier 2012**.

b. Pour les souscriptions de parts

Pour les souscriptions de parts de SCPI, voir au BOI-IR-RICI-230-10-20. Il est précisé que les souscriptions de parts, pour les campagnes de souscriptions ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2012, doivent être annuelles et ne peuvent donc excéder une période de douze mois.

Pour plus de détails sur les investissements éligibles, voir au BOI-IR-RICI-230-10-20 ; et RES N° 2009/64).

105-29 3. Caractéristiques des immeubles.**a. Immeuble à usage de logement.**

La réduction d'impôt s'applique aux immeubles à usage de logement au sens des articles R. 111-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation.

Les locaux à usage mixte ne peuvent pas, en principe, ouvrir droit au bénéfice l'avantage fiscal. Toutefois, **il est admis** que la partie du logement louée à usage d'habitation ouvre droit à la réduction d'impôt si le local est affecté à l'habitation pour les trois quarts au moins de sa superficie. Le respect de cette condition est apprécié local par local.

b. Situation de l'immeuble.**1° Zonage du dispositif.**

Les immeubles doivent être situés dans les communes du territoire métropolitain ou de l'un des quatre départements d'outre mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique ou Réunion), se caractérisant par un **déséquilibre entre l'offre et la demande** de logements.

La liste de ces communes est fixée par arrêtés et diffère selon la date de l'investissement. Pour plus de précisions sur le zonage, se rapporter à l'arrêté du 22 décembre 2010 publié au JO du 23 décembre. Voir les arrêtés du 23 juin 2011 publiés au JO du 1^{er} juillet 2011, l'arrêté du 29 août 2011 publié au JO du 6 septembre 2011, l'arrêté du 11 octobre 2011 publié au JO du 19 octobre 2011, les arrêtés du 14 décembre 2011 (JO du 18 décembre) et l'arrêté du 20 décembre 2011 (JO du 21 décembre), l'arrêté du 26 décembre 2011 publié au JO du 3 janvier 2012, l'arrêté du 28 décembre 2012 publié au JO du 5 janvier 2012, les 5 arrêtés du 20 février 2012 (JO du 22 février), les arrêtés des 13 et 14 mars 2012 (JO du 22 mars).

Toutefois, depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, cette réduction d'impôt est également acquise au titre des logements situés dans les communes classées en zone C lorsqu'elles ont fait l'objet d'un agrément délivré par le ministre chargé du logement, dans des conditions définies par le décret n° 2010-1112 du 23 septembre 2010, après avis du maire de la commune d'implantation ou du président de l'établissement public de coopération intercommunale territorialement compétent en matière d'urbanisme (voir précisions sur les plafonds de loyers et de ressources exigés dans ce cas). La décision du ministre de délivrer ou non l'agrément doit tenir compte des besoins en logements adaptés à la population (Arrêté du 23 septembre 2010 publié au JO du 24 septembre).

Ouvrent également droit à la réduction d'impôt, les investissements mentionnés aux I et VIII de l'article 199 septvicies du CGI et afférents à des logements situés à Mayotte, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna ou à des souscriptions employées dans les conditions définies au troisième alinéa du VIII de l'article 199 septvicies du CGI pour le financement de tels logements (CGI, art. 199 septvicies-XI).

2° Date de réalisation de l'investissement pour l'appréciation du zonage.

La date de réalisation de l'investissement à retenir pour l'appréciation du zonage est indiquée dans le tableau ci-dessous :

Nature de l'investissement	Date de réalisation de l'investissement pour l'appréciation du zonage
Acquisition d'un logement neuf achevé	Date de l'acquisition. La date d'acquisition s'entend de la signature de l'acte authentique d'achat
Acquisition d'un logement en état futur d'achèvement	
Acquisition d'un logement en vue de sa réhabilitation	
Acquisition d'un local que le contribuable transforme en logement	
Acquisition de locaux inachevés, en vue de leur achèvement par le contribuable	
Construction d'un logement par le contribuable	Date du dépôt de la demande du permis de construire

c. Exclusion des immeubles historiques et assimilés.

La réduction d'impôt **ne s'applique pas** :

- aux **immeubles classés ou inscrits** au titre des monuments historiques ou ayant fait l'objet d'un agrément ministériel ou ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine mentionnés à l'article 156-I-3° du CGI
- et **aux logements financés au moyen d'un prêt** mentionné à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation ayant fait l'objet d'un **dépôt de permis de construire** depuis le 1^{er} janvier 2010.

d. Opérations concernées.

La réduction d'impôt s'applique :

- aux acquisitions entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012 des **logements neufs** ou en **l'état futur d'achèvement** ;
- aux logements que le contribuable **fait construire** et qui fait l'objet d'un dépôt de demande de permis de construire entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012 ;
- aux acquisitions de logements entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012 et qui font ou qui ont fait l'objet, entre ces mêmes dates, **de travaux** concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf au sens du 2° du I de l'article 257-I-2-2° du CGI ;
- aux acquisitions, entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012, de logements ne répondant pas aux caractéristiques de décence et qui font l'objet entre ces mêmes dates, de **travaux de réhabilitation** définis par décret permettant aux logements des performances techniques voisines de celles des logements neufs ;
- aux acquisitions de locaux entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012 que entre ces mêmes dates, le contribuable **transforme à usage d'habitation** (RES N° 2009/67) ;
- et, par mesure de tempérament, aux acquisitions de locaux **inachevés** en vue de leur achèvement par le contribuable.

Pour les demandes de permis de construire déposée à compter du 1^{er} janvier 2012, l'achèvement du logement doit intervenir **dans les trente mois** qui suivent la date de la déclaration d'ouverture de chantier dans le cas d'un logement acquis en l'état futur d'achèvement ou la date de l'obtention du permis de construire dans le cas d'un logement que le contribuable fait construire.

Pour les demandes de permis de construire déposée à compter du 1^{er} janvier 2012, l'achèvement des travaux de production d'un immeuble neuf, les travaux de réhabilitation et ceux de transformation doit intervenir au plus tard le 31 décembre de la **deuxième année** qui suit celle de l'acquisition du local ou du logement concerné.

e. Éco-conditionnalité

1° Respect de la réglementation thermique en vigueur.

Les logements doivent **respecter la réglementation thermique en vigueur** pour ouvrir droit à la réduction d'impôt. Le contribuable qui entend bénéficier de la réduction d'impôt doit justifier du respect de cette réglementation depuis le 1^{er} janvier 2010.

2° Logements concernés.

Cette éco-conditionnalité s'applique :

- aux logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement ;
- ou aux logements que le contribuable fait construire (ou dont il achève la construction lorsqu'ils ont été acquis inachevés) qui ont fait l'objet d'une demande de permis de construire déposée à compter de l'entrée en vigueur du décret précité.

Elle ne s'applique pas aux logements acquis en vue d'être réhabilités, dès lors que ceux-ci sont déjà achevés.

3° Conditions d'application de cette obligation.

L'éco-conditionnalité s'applique aux logements mentionnés au 2° ci-dessus qui ont fait l'objet d'une demande de permis de construire à compter de la publication du décret précité.

4° Réglementation thermique en vigueur.

La réglementation thermique en vigueur s'entend de celle applicable à la date du dépôt de la demande de permis de construire de la construction concernée.

Sur les modalités de justification du respect de la réglementation thermique en vigueur, il convient de se reporter pour les investissements réalisés en métropole l'article 46 AZA *decies* de l'annexe III au CGI, instauré par le décret n° 2012-411 du 23 mars 2012.

Toutefois, **pour les logements acquis neufs** ou **en l'état futur d'achèvement** par le contribuable ou que celui-ci fait construire, qui font l'objet d'un **dépôt de demande de permis**

de construire du 1^{er} janvier au 31 décembre 2012, et **pour les autres logements**, qui font l'objet, au titre des travaux de production d'un immeuble neuf, des travaux de réhabilitation et ceux de transformation, d'un **dépôt de demande de permis de construire entre ces mêmes dates**, la réduction d'impôt s'applique à la condition que le contribuable **justifie du respect d'un niveau de performance énergétique globale** fixé par l'article 46 AZA *octies* de l'annexe III au CGI, instauré par le décret n° 2012-305 du 5 mars 2012, en fonction du type de logement concerné et supérieur à celui qu'impose la législation en vigueur.

5° Synthèse.

Les conditions dans lesquelles le contribuable **doit ou non justifier** que le **logement respecte la réglementation thermique en vigueur** dépendent, selon le cas, de la date de l'acquisition ou de la demande de permis de construire ainsi que de la date de publication du décret permettant au contribuable de disposer d'éléments de preuve du respect de cette condition.

Les différentes situations susceptibles d'être rencontrées **pour la métropole** sont synthétisées dans le tableau ci-après :

Situations concernées	Date du dépôt de la demande du permis de construire antérieure au 1 ^{er} janvier 2010	Date du dépôt de la demande du permis de construire postérieure au 1 ^{er} janvier 2010	Modalités transitoires pour les permis de construire déposés du 1 ^{er} janvier 2010 jusqu'au décret n° 2012-411 du 23 mars 2012
Acquisition d'un logement neuf achevé	Pas d'obligation de justifier¹ La réduction d'impôt ne peut donc pas faire l'objet d'une remise en cause motivée par la seule non-justification du respect de la réglementation thermique en vigueur.	Obligation de justifier. La réduction d'impôt pourra faire l'objet d'une remise en cause en cas d'absence de justification du respect de la réglementation thermique en vigueur.	Obligation de justifier Du 1 ^{er} janvier 2010 jusqu'à la date d'entrée en vigueur du décret n° 2012-411 du 23 mars 2012, le contribuable doit produire : - la synthèse d'étude thermique ; - ou le certificat mentionnant le label (BBC 2005, HPE 2005, THPE 2005, HPE EnR 2005 ou THPE EnR 2005).
Acquisition d'un logement en état futur d'achèvement ¹			
Acquisition d'un local que le contribuable transforme en logement			
Acquisition de locaux inachevés, en vue de leur achèvement par le contribuable			
Construction d'un logement par le contribuable ¹			
¹ La circonstance que l'achèvement des logements (autres que les logements neufs déjà achevés) intervienne à compter de la publication de ce décret n'a pas pour effet d'obliger le contribuable à justifier que le logement répond aux conditions fixées par la réglementation thermique en vigueur pour bénéficier de la réduction d'impôt.			

Pour les investissements réalisés dans les **départements d'outre-mer**, ne sont concernés par l'éco-conditionnalité que les logements qui ont fait l'objet, depuis le 1^{er} mai 2010, d'une demande de permis de construire ou d'une déclaration préalable prévue à l'article L. 421-4 du code de l'urbanisme.

Les investissements réalisés dans les **collectivités d'outre-mer** ne sont pas concernés par l'éco-conditionnalité au motif qu'aucune réglementation thermique ne leur est applicable.

II. CONDITIONS D'APPLICATION DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT

(BOI-IR-RICI-230-20)

105-30

Lorsque l'investissement **porte sur l'acquisition ou la construction d'un logement**, le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à **l'engagement du propriétaire** de louer le logement **nu à usage d'habitation principale**, pendant une durée minimale de **neuf ans**, en respectant certains plafonds de loyers.

Lorsque l'investissement **consiste en une souscription de parts de SCPI**, cette société doit également **prendre l'engagement de louer**, dans les mêmes conditions, les logements financés par le biais de cette souscription. Par ailleurs, l'associé de la SCPI qui entend bénéficier de la réduction d'impôt **doit s'engager à conserver la totalité de ses titres jusqu'au terme de l'engagement de location** pris par la SCPI. Cette obligation de conservation des titres

jusqu'au terme de la location est exigée également pour les associés de sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés autres que des SCPI.

Le non-respect des engagements de location entraîne la perte du bénéfice des incitations fiscales. Cette mention doit figurer dans une taille de caractères au moins aussi importante que celle utilisée pour indiquer toute information relative aux caractéristiques de l'investissement et s'inscrire dans le corps principal du texte publicitaire (Loi n° 2010-737 du 1^{er} juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation, art. 28).

III. MODALITÉS D'APPLICATION DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT

(BOI-IR-RICI-230-30)

105-31 1. Fait générateur.

La première année au titre de laquelle la réduction d'impôt est accordée (fait générateur), qui dépend de la nature de l'investissement, est indiquée dans le tableau ci-dessous :

Nature de l'investissement	Fait générateur
Acquisition d'un logement neuf achevé	Année d'acquisition du logement
Acquisition d'un logement en vue de sa réhabilitation	Année d'achèvement des travaux de réhabilitation
Acquisition d'un logement en état futur d'achèvement	Année d'achèvement du logement
Acquisition d'un local que le contribuable transforme en logement	
Acquisition de locaux inachevés, en vue de leur achèvement par le contribuable	
Construction d'un logement par le contribuable	
Souscriptions de parts de SCPI	Date de réalisation de la souscription

105-32 2. Base plafonnée de la réduction d'impôt.

a. Acquisition d'un logement.

La base de la réduction d'impôt est constituée par le **prix d'acquisition ou de revient global** du logement dans la **limite** de plafonds par mètre carré de surface habitable fixés par l'article 46 AZA *octies* A de l'annexe III au CGI en fonction de la localisation du logement sans pouvoir dépasser **300 000 €** par **logement** et par **an**.

b. Souscription de parts de SCPI

La base de la réduction d'impôt est constituée de 100 % du **montant total de la souscription en numéraire**, effectivement versée par le contribuable au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la souscription a été effectuée.

Le montant de la souscription pris en compte ne peut excéder pour un même contribuable **300 000 €** par **an**, dans les conditions prévues au a ci-dessus.

c. Acquisition d'un logement et souscription de parts de SCPI au titre d'une même année.

Lorsqu'au titre d'une même année d'imposition, un contribuable acquiert un logement et souscrit des parts de SCPI ouvrant droit à la réduction d'impôt le montant des dépenses retenu pour la détermination de l'avantage fiscal ne peut excéder **300 000 € par an** pour l'ensemble desdites dépenses.

105-33 3. Taux de la réduction d'impôt (RES N° 2012/4).

a. Le taux de la réduction d'impôt diffère selon l'année de l'investissement.

1° *Principe pour les investissements situés en métropole.*

Le taux de la réduction d'impôt est fixée à :

- **13 %** pour les investissements réalisés **en 2012** (Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) qui font l'objet d'un **dépôt de demande de permis de construire à compter du 1^{er} janvier 2012** ;
- **13 %** pour les investissements réalisés **en 2012** (Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) qui font l'objet d'un **dépôt de demande de permis de construire au plus tard le 31 décembre 2011**

et pour lesquels le contribuable justifie du niveau de performance énergétique globale concerné ;

Toutefois, pour les logements qui font l'objet d'un dépôt de permis de construire au plus tard le 31 décembre 2011 pour lesquels le contribuable **ne justifie pas** d'un tel niveau de performance énergétique globale, la réduction d'impôt s'applique au taux de **6 %**, à la condition que l'acquisition intervienne au plus tard le 31 décembre 2012 ; lorsque les logements sont acquis après cette date, la réduction d'impôt ne s'applique pas (Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) ;

- 13 % pour les investissements réalisés en 2011 ;

L'article 62 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 avait prévu que le taux de 25 % en 2010 était applicable aux logements pour lesquels un contrat préliminaire, visé à l'article L. 261-15 du code de la construction et de l'habitation, avait été signé et déposé au rang des minutes du notaire ou enregistré au service des impôts avant le 31 décembre 2010, et avait donné lieu à la conclusion d'un acte de vente authentique avant le 31 janvier 2011.

Toutefois, lorsque le contribuable acquiert ou fait construire un logement **neuf** à raison duquel il justifie du niveau de performance énergétique globale mentionné au II de l'article 199 *septvicies* du CGI ou lorsque 95 % de la souscription de parts de SCPI servent exclusivement à financer ce type de logements, le taux de la réduction d'impôt est porté à 22 % pour les investissements réalisés en 2011 ;

- 25 % pour les investissements réalisés en 2010 et 2009.

Pour des précisions sur les souscriptions de parts de SCPI, voir au BOI-IR-RICI-230-30-20.

Pour des précisions sur la diminution de 10 % (« rabot ») des avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu compris dans le champ du plafonnement global prévu à l'article 200-0 A du CGI, voir BOI-IR-RICI-230-30-20.

Pour les dispositions spécifiques aux **acquisitions** de logements en l'état futur d'achèvement **intervenues au cours de l'année 2011** au regard de la diminution de 10 % (« rabot ») des avantages fiscaux.

2° Cas particulier pour les investissements situés en outre-mer (CGI, art. 199 *septvicies*-XI).

• Pour les investissements afférents à des logements situés dans les départements d'outre-mer, à Mayotte, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna ou à des souscriptions employées dans les conditions prévues pour le financement de tels logements, le taux de la réduction d'impôt est égal à :

- **24 %** pour les logements **acquis ou construits** et pour les souscriptions **réalisées en 2012** (Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012 ; 36 % en 2011 ; 40 % antérieurement).

• Pour les investissements **réalisés depuis le 1^{er} janvier 2011** afférents à des logements situés en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française ou dans les îles Wallis et Futuna (Ordonnance n° 2010-1445 du 25 novembre 2010) :

- la **durée minimale** de l'engagement de location prévu au premier alinéa du I est fixée à **cinq ans** ;

- le **nombre d'années**, mentionné, selon le cas, au dixième alinéa du IV ou au neuvième alinéa du VIII de l'article 199 *septvicies* du CGI, sur lequel est répartie la réduction d'impôt, est fixé à **cinq** ;

- la **réduction d'impôt accordée**, selon le cas, au titre de l'année d'achèvement du logement ou de son acquisition si elle est postérieure, comme mentionné au dixième alinéa du IV, ou au titre de la souscription, comme mentionné au neuvième alinéa du VIII de l'article 199 *septvicies* du CGI, **est imputée** sur l'impôt dû au titre de **cette même année** puis sur l'impôt dû au titre de **chacune des quatre années suivantes** à raison d'un cinquième de son montant total au titre de chacune de ces années.

3° Plafonds de loyers et de ressources du locataire.

Ce dispositif d'incitation à l'investissement immobilier locatif est subordonné au respect de plafonds de loyers et de ressources du locataire pour lesquels le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010 modifie, depuis le 1^{er} janvier 2011, les règles d'indexation (révision et arrondi), (CGI, ann. III, art. 2 *terdecies* B et 2 *terdecies* C).

Remarque :

Auparavant jusqu'au 31 décembre 2010, les plafonds de loyer et de ressources du locataire ainsi que les conditions mentionnées à l'article 31-I-1^o, al. 2 du CGI avaient été adaptés par le décret n° 2009-1672 du 28 décembre 2009, publié au JO du 30 décembre.

• Pour le **dispositif « Scellier métropole »**.

Les **plafonds mensuels de loyers** par mètre carré, charges non comprises, sont fixés :

- pour **2012**, pour les **investissements réalisés du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2010**, dans le **secteur libre**, à **22,22 €** en zone A, **15,45 €** en zone B1 et **12,63 €** en zone B2 et dans le **secteur intermédiaire**, à **17,78 €** en zone A, **12,36 €** en zone B1 et **10,10 €** en zone B2.

- pour la même année **2012**, pour les **investissements réalisés depuis le 1^{er} janvier 2011**, dans le **secteur libre**, à **22,08 €** en zone A bis, **16,38 €** en zone A, **13,22 €** en zone B1 et **10,78 €** en zone B2 et **7,50 €** en zone C (communes agréées) et dans le **secteur intermédiaire**, à **17,66 €** en zone A bis, **13,10 €** en zone A, **10,58 €** en zone B1 et **8,62 €** en zone B2 et **6,00 €** en zone C (communes agréées) ;

Les **plafonds annuels de ressources**, pour les baux conclus, reconduits ou renouvelés :

- en **2012**, pour le **secteur intermédiaire** sont indiqués au BOI-RFPI-SPEC-20-30 (identiques au dispositif « Borlo neuf », cf. BOI-IR-RICI-230-40-10.

• Pour le **dispositif « Scellier outre-mer »**.

Les **plafonds mensuels de loyers** par mètre carré, charges non comprises, sont fixés :

- pour **2012**, pour les investissements **réalisés depuis le 31 décembre 2009** dans le **secteur libre**, à **12,62 €** pour les départements d'outre-mer, Saint-Martin, Saint-Barthélemy et Mayotte, à **15,97 €** pour la Polynésie française, la Nouvelle-Calédonie, Saint-Pierre-et-Miquelon et les îles Wallis et Futuna ;

- pour **2012**, pour les investissements **réalisés depuis le 31 décembre 2009** dans le **secteur intermédiaire**, à **10,10 €** pour les départements d'outre-mer, Saint-Martin, Saint-Barthélemy et Mayotte, à **13,31 €** pour la Polynésie française, la Nouvelle-Calédonie, Saint-Pierre-et-Miquelon et les îles Wallis et Futuna.

Les **plafonds annuels de ressources**, pour les baux conclus, reconduits ou renouvelés en **2012** sont indiqués au BOI-IR-RICI-230-40-10.

b. La détermination du taux applicable.

La date de réalisation de l'investissement à retenir pour l'appréciation du taux applicable est récapitulée dans le tableau suivant :

Nature de l'investissement	Date de réalisation de l'investissement à retenir pour l'appréciation du taux applicable
Acquisition d'un logement neuf achevé	Date de l'acquisition. La date d'acquisition s'entend de la signature de l'acte authentique d'achat
Acquisition d'un logement en état futur d'achèvement	
Acquisition d'un logement en vue de sa réhabilitation	
Acquisition d'un local en vue de sa transformation, par le contribuable, en logement	
Acquisition de locaux inachevés, en vue de leur achèvement par le contribuable	
Construction d'un logement par le contribuable	Date du dépôt de la demande du permis de construire
Souscriptions de parts de SCPI	Date de réalisation de la souscription

105-34

4. Modalités d'imputation.

La réduction d'impôt est imputée pour la première fois sur l'impôt dû au titre de l'année au cours de laquelle le fait générateur est intervenu.

Elle est **répartie sur neuf années**, à raison d'un neuvième de son montant chaque année.

Lorsque la fraction de la réduction d'impôt imputable au titre d'une année d'imposition excède l'impôt dû par le contribuable au titre de cette même année, **le solde peut être imputé** sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes, jusqu'à la sixième année inclusivement à condition :

- que l'immeuble **soit maintenu à la location** pendant lesdites années ;

- et **sans qu'il soit exigé** que le propriétaire du logement respecte les plafonds de loyers et de ressources des locataires ni que les revenus de la location soient imposés dans la catégorie des revenus fonciers.

Pour l'application de ces dispositions, les fractions ainsi reportées s'imputent en priorité, en retenant d'abord les plus anciennes.

Conformément aux dispositions prévues à l'article 197-I-5 du CGI, la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif prévue à l'article 199 *septvicies* du CGI s'impute sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu. Elle ne peut pas s'imputer sur les impositions à taux proportionnel.

105-35 5. Limitation du nombre d'investissements ouvrant droit à réduction d'impôt.

Le contribuable ne peut bénéficier de la réduction d'impôt, au titre d'une même année d'imposition, qu'à raison de l'acquisition d'un seul logement.

Pour les acquisitions effectuées par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, autre qu'une SCPI, la réduction d'impôt dont peut bénéficier l'associé personne physique ne peut également porter que sur un seul logement.

Pour les souscriptions de parts de SCPI, la circonstance qu'une souscription soit affectée à l'acquisition de plusieurs logements ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt. De même, la souscription de parts de plusieurs SCPI ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt pour chacune de ces souscriptions, toutes conditions étant par ailleurs remplies. En toute hypothèse, le montant total de la ou des souscriptions pris en compte pour le calcul de la réduction d'impôt **ne peut excéder**, pour une même année d'imposition et un même contribuable, la somme de **300 000 €**.

105-36 6. Règles de non-cumul

Pour un même logement ou une même souscription de parts, un **contribuable ne peut pas bénéficier à la fois** de la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif (CGI, art. 199 *septvicies*) et de l'une des réductions d'impôt suivantes réalisées dans :

- le secteur du tourisme (CGI, art. 199 *decies* E à G) ;
- les résidences hôtelières à vocation sociale (CGI, art. 199 *decies* I) ;
- le secteur du logement en outre-mer (CGI, art 199 *undecies* A) ;
- le cadre de la restauration complète d'un immeuble bâti situé dans un secteur sauvegardé, dans une zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager ou dans un quartier ancien dégradé (CGI, art. 199 *tervicies*) ;
- le secteur du logement prévu par le dispositif « Duflot », mentionné à l'article 199 *novovicies* du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 81).

105-37 7. Articulation avec d'autres dispositifs.

Pour plus de précisions sur l'articulation avec les dispositifs prévus à l'article 200 *quater* du CGI, le plafonnement prévu à l'article 200-0 A dudit code et l'application du régime micro-foncier, il convient de se reporter au BOI-IR-RICI-230-30-40.

IV. AVANTAGES FISCAUX COMPLÉMENTAIRES

(BOI-IR-RICI-230-40)

105-38 1. Avantages complémentaires en cas de location dans le secteur intermédiaire

Lorsque la location du logement ouvrant droit à la réduction d'impôt **est consentie**, pendant toute la période d'engagement de location (initiale ou prorogée), **dans le secteur intermédiaire**, c'est-à-dire à des conditions de loyers plus restrictives pour des locataires qui satisfont à certaines conditions de ressources, le contribuable **bénéficie** d'avantages fiscaux supplémentaires.

Ces avantages prennent la forme :

- d'une **déduction spécifique** au titre des revenus fonciers de **30 %**, lorsque le revenu net foncier est déterminé selon les règles propres au régime réel d'imposition ;
- et d'un **complément de réduction d'impôt (2 %** par année prorogée du prix de revient du logement), lorsque la location reste consentie dans le secteur intermédiaire **après la période initiale** de neuf ans de l'engagement de location, (prorogation possible de deux fois 3 ans). **Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011**, ce **complément de réduction d'impôt** est porté à **4 %** du prix de revient du logement par période triennale (Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012), imputée à raison d'un tiers de son montant sur l'impôt dû au titre de chacune des années comprises dans ladite période. Ce taux est relatif aux investissements **réalisés depuis le 1^{er} janvier 2011**, concernés par le « rabout » de 10 %, qui continuent d'être donnés en location dans le secteur intermédiaire au cours d'une ou deux périodes triennales après la période d'engagement de neuf ans.

Pour plus de précisions sur les conditions d'application de ces avantages complémentaires, sur les déductions spécifiques lorsque la location fait l'objet d'une convention ANAH, voir BOI-IR-RICI-230-40-10.

Ils ne peuvent être cumulés avec d'autres avantages fiscaux.

Des obligations **déclaratives spécifiques** sont également prévues.

105-39 2. Avantage complémentaire dans les zones de revitalisation rurale (ZRR).

Lorsque le logement ouvrant droit à la réduction d'impôt est **situé dans une zone de revitalisation rurale (ZRR)**, le contribuable bénéficiaire d'un avantage fiscal supplémentaire, sous la forme d'une **déduction spécifique** au titre des revenus fonciers égale à **26 %** des revenus bruts tirés de cette location.

La liste des communes situées dans une zone de revitalisation rurale est fixée, à partir du 1^{er} janvier 2009, par l'arrêté du 9 avril 2009 (publié au JO du 11 avril).

Cette déduction n'est applicable que lorsque le revenu net foncier est déterminé selon les règles propres au régime réel d'imposition.

La liste des communes des zones A, B1 et B2 situées dans une zone de revitalisation rurale (ZRR) est établie par arrêté. Cette liste évolutive, modifiée chaque année, s'applique aux investissements **réalisés** depuis le 1^{er} janvier 2009.

Pour plus de précisions sur les conditions d'application de cet avantage complémentaire en faveur des zones de revitalisation rurale (ZRR), il convient de se reporter au BOI-IR-RICI-230-40-20.

V. OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES ET DES SOCIÉTÉS

(BOI-IR-RICI-230-50)

105-40 Les obligations des contribuables et des sociétés qui entendent bénéficier de la réduction d'impôt font l'objet d'une présentation détaillée au BOI-IR-RICI-230-50.

Pour le contribuable qui fait construire un logement, il doit être en mesure de tenir à la disposition de l'administration les copies de demande de permis de construire, de la déclaration d'ouverture de chantier et de celle d'achèvement des travaux accompagnées des pièces attestant de la réalité de leur dépôt en mairie.

Voir RES N° 2009/68.

VI. REMISE EN CAUSE DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT

(BOI-IR-RICI-230-60)

105-41 La réduction d'impôt obtenue fait notamment l'objet d'une **remise en cause** en cas de :

- non-respect de l'engagement de location ;
- non-respect des conditions de mise en location ;
- cession, pendant la période d'engagement de location, des immeubles ou des parts de SCPI au titre desquels le contribuable a bénéficié de la réduction d'impôt.

Pour plus de précisions sur les cas de remise en cause, les modalités en vigueur ainsi que le changement de domiciliation fiscale hors de France, il convient de se reporter au BOI-IR-RICI-230-60.

VII. EXTINCTION DES DISPOSITIFS EXISTANTS DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 2010

(BOI-IR-RICI-230-70)

105-42 1. Dispositifs concernés.

Les investissements réalisés depuis le 1^{er} janvier 2010 **ne peuvent plus ouvrir droit** aux dispositifs fiscaux suivants :

- « Robien-recentré » prévu à l'article 31-I-1^o-h du CGI ;
- « Robien-ZRR » prévu à l'article 31-I-1^o-k du CGI ;
- « Borloo-neuf » prévu à l'article 31-I-1^o-l du CGI ;
- « Robien-SCPI » prévu à l'article 31 *bis* du CGI ;
- « Borloo-SCPI » prévu à l'article 31 *bis* du CGI ;

Pour les dates de réalisation des investissements prises en compte pour l'application de ces dispositions varient en fonction de la nature des investissements.

105-43 2. Situation des investissements réalisés au cours de l'année 2009.**a. Option entre les deux dispositifs en 2009.**

Pour les investissements réalisés entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2009, le contribuable avait la possibilité d'opter :

- soit pour l'application des dispositifs d'amortissement « Robien » et « Borloo » ;
- soit pour la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *septvicies* du CGI.

Le choix du contribuable résultait de la mention du bénéfice de l'un ou de l'autre de ces dispositifs sur sa déclaration de revenus.

b. Absence de cumul pour un même investissement mais possibilité de bénéficier des deux dispositifs pour deux investissements distincts.

Au titre d'un **même** investissement, le contribuable ne pouvait cumuler les avantages des deux dispositifs.

En revanche, le contribuable pouvait, au titre de l'année 2009, bénéficier à la fois d'un dispositif d'amortissement (« Robien » ou « Borloo ») et de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *septvicies* du CGI, lorsqu'il s'agissait d'investissements **distincts**.

c. Situation des investissements pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été conclue avant le 1^{er} janvier 2009.

La loi prévoyait expressément que la réduction d'impôt n'était pas accordée au titre de l'acquisition de logements pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique avait été **conclue** avant le 1^{er} janvier 2009.

En revanche, dès lors que la loi ne vise pas expressément les **contrats de réservation** (ou avant-contrats ou contrats préliminaires), **l'acquisition entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012 d'un logement ayant fait l'objet d'un tel contrat avant le 1^{er} janvier 2009** peut ouvrir droit à la nouvelle réduction d'impôt. Il en est de même des acquisitions ayant fait l'objet d'une **promesse unilatérale de vente avant le 1^{er} janvier 2009**.

105-44 3. Situation des investissements réalisés en 2012.

Pour les logements qui ont fait l'objet de travaux avant leur acquisition par le contribuable, la réduction d'impôt s'applique à ceux pour lesquels une demande de permis de construire est **déposée à compter du 1^{er} janvier 2012**.

Les autres dispositions de l'article 75 de la loi de finances pour 2012 s'appliquent aux **dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2012**, à l'exception de celles pour lesquelles le contribuable justifie qu'il a pris, au plus tard le 31 décembre 2011, l'engagement de réaliser un investissement immobilier.

À titre transitoire, l'engagement de réaliser un investissement immobilier peut prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts avant le 31 décembre 2011 et que l'acte authentique soit passé au plus tard le 31 mars 2012. Dans ce cas, la réduction d'impôt s'applique aux taux en vigueur au 31 décembre 2011 pour les logements acquis ou construits en 2011.

Enfin, l'article 81 de la loi de finances pour 2013 prévoit que :

- par dérogation aux dispositions mentionnées à l'article 199 *septvicies*-I-1 du CGI relatives à la date d'acquisition ;
- la réduction d'impôt **s'applique aux logements acquis au plus tard le 31 mars 2013** dès lors que le contribuable **justifie** qu'il a pris, au plus tard le 31 décembre 2012, l'engagement de réaliser un investissement immobilier.

Cet engagement peut prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts au plus tard le 31 décembre 2012 et que l'acte authentique soit passé au plus tard le 31 mars 2013. Dans ce cas, la réduction d'impôt s'applique au taux en vigueur au 31 décembre 2012 pour les logements acquis en 2012.

VIII. CONTRÔLE DE L'ADMINISTRATION**105-45**

Dans les départements d'outre-mer, l'administration peut contrôler sur le lieu d'exploitation le respect des conditions de réalisation, d'affectation, d'exploitation et de conservation des investissements ayant ouvert droit au bénéfice du dispositif (LPF. Art. L. 45 F modifié par l'article 80 de la loi de finances pour 2013).

**F ter. RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE AUX ACQUÉREURS
DE LOGEMENTS DESTINÉS À LA LOCATION NUE,
DISPOSITIF DIT « DUFLOT »**

(CGI, art. 199 *novovicies* instauré par l'article 80 de la loi de finances pour 2013)

105-46

L'article 80 de la loi de finances pour 2013 a pour but de mettre en place un nouveau dispositif en faveur de l'investissement locatif intermédiaire en remplacement du dispositif « Scellier » qui s'éteint le 31 décembre 2012.

Ce nouveau dispositif d'aide au secteur immobilier doit être :

- situé dans des zones limitées (déséquilibre entre l'offre et la demande de logements) ;
- réservé aux logements respectant la réglementation thermique en vigueur ;
- appliqué sous certaines conditions de ressources et de plafonds de loyers ;
- effectué dans la recherche d'une mixité sociale et de protection de l'investisseur sous forme d'une limitation du nombre de logements pouvant être éligibles au sein d'un même immeuble.

Ainsi, l'article 199 *novovicies* du CGI, instauré par l'article 80 déjà cité, prévoit, **du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2016**, une réduction d'impôt attribuée aux propriétaires qui acquièrent un logement neuf ou en l'état d'achèvement en vue de le destiner à la location nue à usage d'habitation principale pendant une durée minimale de neuf ans.

I. CHAMP D'APPLICATION

1. Les personnes bénéficiaires.

105-47

a. Les personnes physiques.

Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI peuvent bénéficier de la réduction d'impôt sur le revenu.

L'investissement est réalisé directement par le contribuable, la réduction d'impôt s'applique à ce dernier.

b. Les associés de personnes physiques de certaines sociétés de personnes.

L'investissement peut également être réalisé par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, autre qu'une société civile de placement immobilier.

La réduction d'impôt s'applique lorsque l'immeuble est la propriété d'une société (société civile immobilière de gestion, société immobilière de copropriété ou toute autre société de personnes) à la condition que le porteur de parts s'engage à conserver la totalité de ses titres jusqu'à l'expiration de l'engagement de location de neuf ans.

2. Les investissements éligibles.

105-48

a. Principe.

Ouvrent droit à la réduction d'impôt, sous certaines conditions, les acquisitions directes d'un immeuble ou les souscriptions de parts pour l'acquisition :

- d'un logement neuf ou en état d'achèvement ;
- de souscriptions par l'associé de parts de SCPI régie par les articles L. 214-50 à 214-84-3 du code monétaire et financier dont la quote-part de revenu est, en application de l'article 8 du CGI, soumise en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers (CGI, art. 199 *novovicies-VIII*).

b. Cas particulier des souscriptions de parts de SCPI.

La réduction d'impôt est subordonnée à la condition que 95 % de la souscription servent exclusivement à financer un investissement pour lequel les conditions d'application du présent article sont réunies.

Le produit de la souscription annuelle doit être intégralement investi dans les dix-huit mois qui suivent la clôture de celle-ci (CGI, art. 199 *novovicies-VIII-B*).

c. Localisation des investissements.

Ce dispositif bénéficie aux investissements éligibles (acquisitions et souscriptions) afférents à des logements situés en métropole, en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à La Réunion, à Mayotte, à Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna.

105-49

3. Caractéristiques des immeubles.

a. Opérations concernées.

1° Immeubles à usage de logement.

La réduction d'impôt s'applique également :

- au logement que le contribuable fait construire et qui fait l'objet d'un dépôt de demande de permis de construire entre le 1^{er} janvier 2013 et le 31 décembre 2016 ;
- au logement que le contribuable acquiert entre le 1^{er} janvier 2013 et le 31 décembre 2016 et qui fait ou qui a fait l'objet de travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf au sens de l'article 257-I-2-2° du CGI ;
- au logement qui ne satisfait pas aux caractéristiques de décence, prévues à l'article 6 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986, que le contribuable acquiert entre le 1^{er} janvier 2013 et le 31 décembre 2016 et qui fait ou qui a fait l'objet de travaux de réhabilitation, définis par décret, permettant au logement d'acquérir des performances techniques voisines de celles d'un logement neuf ;
- au local affecté à un usage autre que l'habitation que le contribuable acquiert entre le 1^{er} janvier 2013 et le 31 décembre 2016 et qui fait ou qui a fait l'objet de travaux de transformation en logement.

2° Immeubles exclus.

- Exclusion du logement dont le droit de propriété est démembre.

La réduction d'impôt **n'est pas applicable** aux logements dont le droit de propriété est démembre ou aux logements appartenant à une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, autre qu'une société civile de placement immobilier, dont le droit de propriété des parts est démembre.

- Exclusion des immeubles historiques et assimilés.

La réduction d'impôt **n'est pas non plus applicable** aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ou ayant fait l'objet d'un agrément ministériel ou ayant reçu le label délivré par la "Fondation du patrimoine", mentionnés à l'article 156-I-3°, al. 1^{er} du CGI, et aux logements financés au moyen d'un prêt mentionné à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation.

b. Achèvement des travaux.

L'achèvement du logement doit intervenir dans les trente mois qui suivent la date de la déclaration d'ouverture de chantier, dans le cas d'un logement acquis en l'état futur d'achèvement, ou la date de l'obtention du permis de construire, dans le cas d'un logement que le contribuable fait construire.

Pour les logements qui font l'objet des travaux mentionnés aux deuxième à quatrième tirets du 1° du a ci-dessus après l'acquisition par le contribuable, l'achèvement de ces travaux doit intervenir au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'acquisition du local ou du logement concerné.

Pour les logements qui ont fait l'objet des travaux mentionnés aux mêmes deuxième à quatrième tirets du 1° du a ci-dessus avant l'acquisition par le contribuable, la réduction d'impôt s'applique aux logements qui n'ont pas été utilisés ou occupés à quelque titre que ce soit depuis l'achèvement des travaux.

c. Eco-conditionnalité.

1° Principe.

La réduction d'impôt s'applique aux logements pour lesquels le contribuable justifie du respect d'un niveau de performance énergétique globale fixé par décret en fonction du type de logement concerné.

Ce niveau de performance énergétique globale s'applique également à Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna dans des conditions fixées par décret et à compter de l'entrée en vigueur de ce décret.

2° Exception.

Pour Mayotte, le respect d'un niveau de performance énergétique ne s'applique pas.

d. Zone concernée (CGI, art. 199 novovicies-IV).

1° Principe : déséquilibre important entre offre et demande de logements.

Les logements doivent être situés dans des communes classées, par arrêté des ministres chargés du budget et du logement, dans des zones géographiques se caractérisant par un

déséquilibre important entre l'offre et la demande de logements entraînant des difficultés d'accès au logement sur le parc locatif existant.

2° Cas particulier : déséquilibre entre offre et demande de logements soumis à avis du comité régional de l'habitat.

Sont concernées également les zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements, autres que celles mentionnées ci-dessus, la réduction d'impôt s'applique aux logements situés dans des communes caractérisées par des besoins particuliers en logement locatif qui ont fait l'objet, dans des conditions définies par décret, d'un agrément du représentant de l'État dans la région après avis du comité régional de l'habitat mentionné à l'article L. 364-1 du code de la construction et de l'habitation.

3° Exception.

Toutefois, la réduction d'impôt s'applique également aux logements situés dans l'ensemble des communes classées dans les zones géographiques mentionnées au 2° ci-dessus pour les logements que le contribuable **acquiert jusqu'au 30 juin 2013** ou fait construire et qui font l'objet d'un dépôt de demande de permis de construire jusqu'à cette date.

II. CONDITIONS D'APPLICATION

1. Engagement de location sous respect de certains plafonds.

105-50

a. Personnes physiques.

Le contribuable doit prendre l'**engagement de location** dans les douze mois qui suivent la date d'achèvement de l'immeuble ou de son acquisition si elle est postérieure.

Cet engagement prévoit que le loyer et les ressources du locataire appréciées à la date de conclusion du bail ne doivent pas excéder des plafonds fixés par décret en fonction de la localisation du logement et de son type.

Les plafonds de loyer peuvent être réduits, dans des conditions définies par décret, par le représentant de l'État dans la région après avis du comité régional de l'habitat mentionné à l'article L. 364-1 du code de la construction et de l'habitation, afin d'être adaptés aux particularités des marchés locatifs locaux.

Ces plafonds de loyers et de ressources du locataire peuvent être adaptés également en outre-mer par décret.

b. Souscriptions de parts de SCPI.

La **société** doit prendre l'engagement de louer le logement dans les conditions prévues ci-dessus.

L'**associé** doit s'engager à conserver la totalité de ses titres jusqu'au terme de l'engagement de location souscrit par la société.

2. Engagement de protection de l'investisseur et de mixité sociale.

105-51

a. Personnes physiques.

Au sein d'un même immeuble neuf comportant au moins cinq logements, un pourcentage des logements doit être acquis sans pouvoir ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt.

Un décret fixe ce pourcentage, qui ne peut être inférieur à 20 %.

Le respect de cette limite s'apprécie à la date de la signature de l'acte authentique d'acquisition du dernier logement acquis.

Ce droit prend la forme d'une mention figurant dans l'acte authentique d'acquisition des logements ouvrant droit à la réduction d'impôt.

b. Souscriptions de parts de SCPI.

La limitation du nombre de logements éligibles au sein d'un même immeuble ne s'applique pas aux immeubles dont l'ensemble des logements est acquis par une société civile de placement immobilier dans les conditions prévues.

c. Sanctions applicables.

La personne qui commercialise des logements situés dans un immeuble mentionné ci-dessus de telle sorte que la limite mentionnée à ce même alinéa n'est pas respectée est passible d'une amende maximale de **18 000 €** par logement excédentaire. L'administration notifie à la personne qui commercialise un ou des logements au-delà de la limite mentionnée le montant de l'amende dont elle est passible et sollicite ses observations.

Le décret mentionné ci-dessus fixe les conditions et les modalités d'application et, notamment, les modalités de recouvrement de l'amende.

Ces dispositions s'appliquent aux immeubles faisant l'objet d'un permis de construire accordé à compter de la publication de ce décret.

III. MODALITES D'APPLICATION

1. Base de la réduction d'impôt.

105-52

a. Acquisition de logements.

1° Principe.

La réduction d'impôt est calculée sur le prix de revient **d'au plus deux logements**, retenu dans la limite d'un plafond par mètre carré de surface habitable fixé par décret et sans pouvoir dépasser **la limite de 300 000 €** par contribuable et pour une même année d'imposition.

Lorsque la réduction d'impôt est acquise au titre des travaux de production ou de livraison d'un immeuble ou de travaux de réhabilitation ou de travaux de transformation, le prix de revient s'entend du prix d'acquisition du local ou du logement augmenté du prix des travaux.

2° Cas particuliers.

Lorsque le logement est détenu **en indivision**, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt dans la limite de la quote-part du prix de revient correspondant à ses droits dans l'indivision.

Lorsque les logements sont la **propriété d'une société non soumise** à l'impôt sur les sociétés, autre qu'une société civile de placement immobilier, le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt dans la limite de la quote-part du prix de revient correspondant à ses droits sur les logements concernés.

b. Souscriptions de parts de SCPI.

La réduction d'impôt est calculée sur **95 %** du montant de la souscription retenu dans la limite de **300 000 €** par contribuable et pour une même année d'imposition.

c. Acquisition de logements et souscription de parts de SCPI.

Le montant total des dépenses retenu au titre, d'une part, de l'acquisition ou de la construction de logements et, d'autre part, de souscriptions de titres ne peut excéder globalement **300 000 €** par contribuable et pour une même année d'imposition.

2. Taux de la réduction d'impôt.

105-53

a. Taux applicable aux investissements réalisés en métropole.

Le taux de la réduction d'impôt est fixé à **18 %**.

b. Taux applicable aux investissements réalisés en outre-mer.

Le taux de la réduction d'impôt est fixé à **29 %**.

Ce taux de 29 % s'applique aux investissements éligibles (acquisitions et souscriptions) afférents à des logements situés en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à La Réunion, à Mayotte, à Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna.

105-54

3. Imputation de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est répartie sur **neuf années**.

Elle est accordée au titre de l'année d'achèvement du logement, ou de son acquisition si elle est postérieure, ou au titre de l'année de souscription de parts de SCPI et imputée sur l'impôt dû au titre de cette même année, puis sur l'impôt dû au titre de chacune des huit années suivantes à raison d'un neuvième de son montant total au titre de chacune de ces années.

105-55

4. Règle de non-cumul.

Un contribuable ne peut, pour un même logement, bénéficier à la fois du dispositif « Duflot » (CGI, art. 199 *novovicies*-I-E) et :

- du dispositif « Boorlo-ancien » (CGI, art. 31-I-1^o-m du CGI, cf. n^o 223-9) ;

- de la réduction outre-mer mentionnée à l'article 199 *undecies* A du CGI ;

- de la réduction outre-mer mentionnée à l'article 199 *undecies* C du CGI ;

- et/ou de la réduction d'impôt accordée au titre des dépenses dans les secteurs sauvegardés, secteurs anciens dégradés et zones protégées, indiquée à l'article 199 *tervicies* du CGI ;

Les dépenses de travaux retenues pour le calcul de la réduction d'impôt ne peuvent faire l'objet d'une déduction pour la détermination des revenus fonciers (CGI, art. 199 *novovicies*-I-F).

105-56 5. Remise en cause de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt obtenue fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle intervient :

- la rupture de l'un des engagements mentionnés cf. n° 105-49 ;
- le démembrement du droit de propriété de l'immeuble concerné ou des parts. Toutefois, aucune remise en cause n'est effectuée lorsque le démembrement de ce droit ou le transfert de la propriété du bien résulte du décès de l'un des membres du couple soumis à imposition commune et que le conjoint survivant attributaire du bien ou titulaire de son usufruit s'engage à respecter les engagements prévus cf. n° 105-49, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, pour la période restant à courir à la date du décès.

Aucune reprise n'est effectuée en cas d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, de licenciement ou de décès du contribuable ou de l'un des membres du couple soumis à imposition commune.

105-57 6. Contrôle de l'administration.

Dans les départements d'outre-mer, l'administration peut contrôler sur le lieu d'exploitation le respect des conditions de réalisation, d'affectation, d'exploitation et de conservation des investissements ayant ouvert droit au bénéfice du dispositif (LPF. Art. L. 45 F).

G. RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE AU TITRE DES SOUSCRIPTIONS EN NUMÉRAIRE AU CAPITAL DE SOCIÉTÉS NON COTÉES OU DE PARTS DE FONDS COMMUNS DE PLACEMENT DANS L'INNOVATION (FCPI) OU DE PARTS DE FONDS D'INVESTISSEMENT DE PROXIMITÉ (FIP)

I. SOUSCRIPTIONS EN NUMÉRAIRE AU CAPITAL DE SOCIÉTÉS NON COTÉES

(CGI, art. 199 *terdecies*-0 A-I à V ; CGI, ann. III, art. 46 *Al bis* ; BOI-IR-RICI-90 ; RES N° 2009/65, N° 2010/62, N° 2011/17 et N° 2012-36 ; Loi de finances pour 2013, art. 74 à 76)

106

Une réduction d'impôt peut être accordée aux contribuables domiciliés fiscalement en France qui souscrivent en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital de certaines sociétés « dispositif de droit commun ».

L'article 86 de la loi de finances rectificative pour 2008 a créé un « dispositif renforcé » pour les petites entreprises en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion en augmentant les limites de plafonds annuels des versements ouvrant droit à réduction d'impôt.

Initialement prévue pour s'appliquer jusqu'au 31 décembre 2006, la réduction d'impôt a été **prorogée** par l'article 88 de la loi de finances pour 2010 à l'égard des **versements réalisés jusqu'au 31 décembre 2012**.

Les articles 36 et 38 de la loi de finances pour 2011 ont recentré le dispositif pour limiter les situations abusives et ont amélioré le financement de certains secteurs d'activités.

Enfin, l'article 74 de la loi de finances pour 2013 **proroge** la réduction d'impôt pour les versements **réalisés jusqu'au 31 décembre 2016**. Des aménagements à ce dispositif sont également apportés par les articles 75 et 76 de cette même loi de finances pour 2013.

1. Champ d'application.

106-1

a. Personnes concernées.

1° Les contribuables doivent être fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI.

2° Ils doivent souscrire au capital d'une société éligible dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé.

3° Ils doivent souscrire directement en qualité de personnes physiques¹.

1. Toutefois, pour les souscriptions réalisées par des clubs d'investissement constitués entre personnes physiques sous forme d'indivision, chaque membre d'un club peut bénéficier de la réduction d'impôt à concurrence de la fraction de sa souscription représentative de parts ou actions des PME éligibles.

b. Sociétés bénéficiaires des souscriptions (RES N° 2009/65).1° *Souscriptions directes.*• **Conditions résultant du dispositif de droit commun.**

Pour les versements réalisés depuis le 1^{er} janvier 2007, le bénéfice de l'avantage fiscal **est subordonné au respect**, par la société bénéficiaire de la souscription, des conditions suivantes :

- les titres de la société **ne sont pas admis** aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger ;
- la société exerce directement une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, ou agricole, à l'exclusion des activités procurant des revenus garantis en raison de l'existence d'un tarif réglementé de rachat de la production, des activités financières, des activités de gestion de patrimoine mobilier définie à l'article 885 O *quater* du CGI et des activités immobilières. Toutefois, les exclusions relatives à l'exercice d'une activité financière ou immobilière ne sont pas applicables aux entreprises solidaires mentionnées à l'article L. 3332-17-1 du code du travail ;
- la société n'exerce pas une activité de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil, depuis le 29 septembre 2010 ;
- les actifs de la société ne sont pas constitués de façon prépondérante de métaux précieux, d'œuvres d'art, d'objets de collection, d'antiquités, de chevaux de course ou de concours ou, sauf si l'objet même de son activité consiste en leur consommation ou en leur vente au détail, de vins ou d'alcools ;
- les souscriptions au capital de la société confèrent aux souscripteurs les seuls droits résultant de la qualité d'actionnaire ou d'associé, à l'exclusion de toute autre contrepartie notamment sous la forme de tarifs préférentiels ou d'accès prioritaire aux biens produits ou aux services rendus par la société ;
- la société n'accorde aucune garantie en capital à ses associés ou actionnaires en contrepartie de leurs souscriptions ;
- la société compte au moins deux salariés à la clôture de l'exercice qui suit la souscription ayant ouvert droit à la présente réduction ou un salarié si elle est soumise à l'obligation de s'inscrire à la chambre de métiers et de l'artisanat (RES N° 2011/17).

Remarque : Cas particuliers des entreprises solidaires.

Jusqu'au 31 décembre 2010, la condition tenant à **la nature de l'activité** exercée prévue ci-dessus n'est pas exigée en cas de souscription au capital d'entreprises solidaires au sens de l'article L. 443-3-2 du code du travail.

- la société **a son siège social** dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;
- la société **est soumise à l'impôt sur les sociétés** dans les conditions de droit commun ou y serait soumise dans les mêmes conditions si l'activité était exercée en France ;
- la société **doit répondre à la définition des petites et moyennes entreprises** figurant à l'annexe I au règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'État en faveur des petites et moyennes entreprises, modifié par le règlement (CE) n° 364/2004 du 25 février 2004 ;
- la société vérifie, **à compter du 1^{er} janvier 2012**, les conditions mentionnées à l'article 239 *Bis* AB-II-2° et 3° du CGI ainsi qu'à l'article 199 *terdecies*-0 A-VI *quinquies*-b et c dudit code. Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables aux entreprises solidaires mentionnées à l'article L. 3332-17-1 du code du travail.

• **Conditions résultant du dispositif renforcé.**

Pour les avantages **octroyés** depuis le 1^{er} janvier 2009, la société doit satisfaire à la définition des PME qui figure à l'annexe I du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

La **société bénéficiaire des souscriptions éligibles** au « dispositif renforcé » doit également remplir les conditions spécifiques suivantes.

Elle doit :

- employer moins de cinquante salariés ;
- avoir réalisé un chiffre d'affaires annuel ou avoir un total de bilan inférieur à dix millions d'euros ;
- avoir été créée depuis moins de cinq ans ;
- répondre à la définition d'une société en phase d'amorçage, en phase de démarrage ou en phase d'expansion ;

- ne pas être qualifiable d'entreprise en difficulté ;
- ne pas relever des certains secteurs d'activité comme la construction navale, l'industrie houillère, la sidérurgie.

Sur les modalités d'appréciation de cette qualité de PME, voir également, RES N° 2009/40.

2° *Souscriptions indirectes* (« dispositif de droit commun » et « dispositif renforcé »).

L'article 59 de la loi de finances pour 2007 a élargi le bénéfice de la réduction d'impôt aux souscriptions au capital de PME opérationnelles réalisées par l'intermédiaire d'une société holding.

Ainsi, pour les versements réalisés depuis le 1^{er} janvier 2007, l'avantage fiscal **trouve également à s'appliquer** lorsque la société holding bénéficiaire de la souscription remplit les conditions suivantes :

- la société holding vérifie l'ensemble des conditions prévues au 1°, à l'exception de celle tenant à son activité ;
- la société holding a pour objet social exclusif de détenir des participations dans des sociétés exerçant les activités éligibles.

L'article 38 de la loi de finances pour 2011 a accru le nombre de conditions nécessaires pour permettre à une société holding bénéficiaire de la souscription de bénéficier de l'avantage fiscal.

Pour les versements au titre des souscriptions **effectués** depuis le 1^{er} janvier 2011, la société holding bénéficiaire de la souscription doit :

- ne pas compter plus de cinquante associés ou actionnaires. Pour les souscriptions **réalisées à compter du 1^{er} janvier 2012**, cette condition ne s'applique pas si la société détient exclusivement des participations dans une société exerçant une des activités mentionnées au deuxième tiret du 1° du *b* ci-dessus dont le capital est détenu pour 10 % au moins par une ou plusieurs sociétés coopératives ou par l'une de leurs unions ;

- avoir exclusivement pour mandataires sociaux des personnes physiques ;

- communiquer à chaque investisseur, avant la souscription de ses titres, un document d'information précisant notamment la période de conservation des titres pour bénéficier de l'avantage fiscal, les modalités prévues pour assurer la liquidité de l'investissement au terme de la durée de blocage, les risques de l'investissement et la politique de diversification des risques, les règles d'organisation et de prévention des conflits d'intérêt, les modalités de calcul et la décomposition de tous les frais et commissions, directs et indirects, ainsi que le nom du ou des prestataires de services d'investissement chargés du placement des titres (Décret n° 2011-924 du 1^{er} août 2011 modifié par le décret n° 2012-465 du 10 avril 2012).

Le décret n° 2012-465 du 10 avril 2012 fixe les conditions dans lesquelles les investisseurs sont informés annuellement du montant détaillé des frais et commissions, directs et indirects, qu'ils supportent et celles dans lesquelles ces frais sont encadrés (CGI, ann. III, art. 299 *octies* A et arrêté du 10 avril 2012 publié au *JO* du 12 avril). Pour l'application de cette obligation d'information annuelle, sont assimilées aux sociétés concernées, les sociétés dont la rémunération provient principalement de mandats de conseil ou de gestion obtenus auprès de redevables effectuant les versements, lorsque ces mandats sont relatifs à ces mêmes versements.

c. *Souscriptions éligibles* (« dispositif commun » et « dispositif renforcé »).

1° *Les versements doivent constituer des souscriptions au capital initial ou aux augmentations de capital.*

2° *Les souscriptions doivent être effectuées en numéraire.*

Cas particulier d'une augmentation de capital accompagnée d'une cession de titres existants.

106-2 2. Modalités d'application.

a. *Base de la réduction d'impôt* (RES N° 2007/17).

1° *Principe.*

La base de la réduction d'impôt sur le revenu est constituée par le total des **versements effectués** au cours d'une **même année civile** au titre des souscriptions éligibles.

Ainsi, lorsque la date de libération effective des fonds par les souscripteurs intervient postérieurement à la date de souscription, les réductions d'impôt sur le revenu doivent être pratiquées sur le montant des versements libérés retenus dans la limite du plafond annuel.

2° *Cas particulier : souscriptions au capital de sociétés holding.*

Dispositif de droit commun.

En cas de versements effectués depuis le 1^{er} janvier 2007 au titre de souscriptions au capital d'une société holding, le montant du versement retenu dans la base de la réduction d'impôt est proportionnel aux souscriptions en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital réalisés par la société holding dans des PME opérationnelles non cotées.

Dispositif renforcé.

En cas de versements effectués depuis le 1^{er} janvier 2009 au titre de souscriptions au capital d'une société holding, le montant des versements retenus dans la base de la réduction d'impôt sur le revenu relative au dispositif renforcé est proportionnel au montant des **versements effectués** par la société holding au titre des souscriptions répondant aux conditions énoncées ci-dessus.

b. Plafond annuel de la réduction d'impôt.

1° *Nouvelle limite de droit commun pour les versements effectués à compter du 1^{er} janvier 2012.*

L'article 18 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 a prévu une **nouvelle limite de droit commun** pour les versements effectués **à compter du 1^{er} janvier 2012**.

Les versements sont retenus dans la limite annuelle de :

- **50 000 €** pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs ;
- **100 000 €** pour les couples soumis à imposition commune.

2° *Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011.*

Pour les limites des plafonds annuels en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011, deux dispositifs coexistaient : un de droit commun et un dit renforcé. Ces deux dispositifs comportaient, notamment, des limites de plafonds de dépenses différentes.

Rappel sur les dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011 pour les souscriptions au capital de sociétés holding.

• Limite de **droit commun** pour les versements effectués jusqu'au 31 décembre 2011 « dispositif de droit commun ».

Les versements étaient retenus dans la limite annuelle de :

- 20 000 € pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs ;
- 40 000 € pour les couples soumis à imposition commune.

• Limite **majorée** applicable à certains versements effectués du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2011 « dispositif renforcé ».

Pour les versements effectués du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2011 au titre des souscriptions en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital des sociétés respectant les conditions mentionnées au I de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI, aux 2° et 3° du II de l'article 239 *bis* AB dudit code et jusqu'au 12 octobre 2010, aux *f et g* du 1 du I de l'article 885-0 V *bis* du CGI ou, depuis le 13 octobre 2010, aux *b et c* du VI *quinquies* de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI, ces limites annuelles étaient portées respectivement à :

- 50 000 € pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés ;
- 100 000 € pour les contribuables mariés soumis à imposition commune.

• Précisions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011.

Le caractère exclusif de l'un ou l'autre des dispositifs, de « droit commun » ou « droit renforcé » ne s'appliquait que pour un même montant investi.

La réduction d'impôt était calculée sur le montant total des versements mentionnés aux II et II *bis* de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI, retenus dans leur limite annuelle respective. Le montant total ainsi déterminé ne pouvait excéder les limites majorées.

La fraction des versements pour laquelle le contribuable entendait bénéficier de la réduction d'impôt dans la limite de droit commun ne pouvait ouvrir droit à la réduction d'impôt dans la limite majorée, et inversement.

c. Report de la fraction excédentaire.

1° *Principe.*

La fraction des versements annuels réalisés qui excède les limites, mentionnées au 1° du *b* ci-dessus **ouvre droit** à la réduction d'impôt au titre des **quatre** années suivantes.

Si au titre de ces années suivantes, le contribuable procède à de nouveaux versements, les excédents non encore utilisés reportés en avant au titre des années précédentes ouvrent droit à réduction avant les versements de l'année considérée. Pour les années suivantes, le report s'effectue en utilisant d'abord les excédents non utilisés les plus anciens.

2° *Cas particulier pour le report lié à l'abaissement du plafonnement global de certains avantages fiscaux*

Pour les versements afférents aux souscriptions **effectuées à compter du 1^{er} janvier 2013**, la réduction de l'impôt dû procurée qui excède **10 000 €** (CGI, art. 200-0 A-1, al. 1^{er}) peut être

reportée sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement.

Pour la détermination de cet excédent au titre d'une année, il est tenu compte de la réduction d'impôt accordée au titre des versements réalisés au cours de l'année concernée et des versements en report mentionnés ci-dessus ainsi que des reports de la réduction d'impôt constatés au titre d'années antérieures (CGI, art. 199 *terdecies*-0 A-II complété par l'article 75-I-1° de la loi de finances pour 2013).

Remarque : sur l'absence de report de l'ancien dispositif renforcé

Ce report n'était pas applicable au titre des souscriptions effectuées du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2011 qui étaient éligibles à la limite majorée.

Le mécanisme du report sur les quatre années suivantes de la fraction des versements qui excédait la limite annuelle de versements, **ne s'appliquait pas** pour le dispositif renforcé.

Ainsi, par exemple, un contribuable célibataire qui faisait valoir son droit à réduction d'impôt sur le titre du « dispositif renforcé » pour un versement annuel de 60 000 € bénéficiait d'une réduction d'impôt sur le revenu sur la base de 50 000 € au titre de l'année du versement, sans possibilité de report des 10 000 € restants au cours des années suivantes.

d. Taux de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est égale à **18 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (22 % en 2011 ; 25 % antérieurement ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) de la base définie ci-dessus.

e. Année d'imputation de réduction d'impôt (RES N° 2007/16).

1° En cas de souscriptions directes au capital initial ou aux augmentations de capital de PME non cotées.

Le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt sur le revenu au titre des années au cours desquelles il procède au versement, total ou partiel, de la souscription.

2° En cas de souscriptions indirectes, par l'intermédiaire d'une société holding, au capital initial ou aux augmentations de capital de PME opérationnelles non cotées.

Le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'année de la clôture de l'exercice de la société holding au cours duquel il a procédé au versement de tout ou partie de sa souscription au capital de PME non cotées.

Tolérance administrative : lorsque l'exercice de la société holding **ne coïncide pas avec l'année civile**, il est admis que le contribuable puisse bénéficier de la réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'année civile au cours de laquelle est intervenu le versement de sa souscription au capital de la société holding si les conditions suivantes sont remplies :

- la société holding procède, avant la fin de ladite année civile, au versement de la totalité des souscriptions qu'elle a reçues, au titre de l'opération à laquelle le contribuable a participé, au capital de PME non cotées ;
- et les versements du contribuable et de la société holding interviennent au cours du même exercice.

f. Ordre d'imputation de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt s'impute sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote lorsque le contribuable en bénéficie, et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôts et des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne peut pas s'imputer sur les impositions à taux proportionnel.

Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt brut, la fraction non imputée de cette réduction ne peut donner lieu à remboursement ou à report sur l'impôt dû au titre des années suivantes.

3. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux jusqu'au 31 décembre 2010 (cf. n° 106-27).

106-3

a. La règle de non-cumul est abrogée depuis le 1^{er} janvier 2011.

L'article 38-III-C de la loi de finances pour 2011 **a abrogé** cette règle de non-cumul **depuis le 1^{er} janvier 2011**.

Cette règle de non-cumul a été remplacée par de nouvelles dispositions, voir cf. n^{os} 106-27 et 106-28.

b. Règle de non-cumul en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010.

Pour bénéficier de la réduction d'impôt sur le revenu au titre des souscriptions au capital de PME entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2010, le contribuable **ne devait pas avoir demandé, au titre des mêmes souscriptions**, le bénéfice de l'un des avantages fiscaux suivants :

- déduction des intérêts des emprunts contractés pour souscrire au capital d'une société nouvelle (CGI, art. 83-2° *quater*) ;
- déduction des souscriptions au capital des SOFISPECHES (CGI, art. 163 *duovicies*) ;
- réduction d'impôt sur le revenu accordée au titre des souscriptions effectuées au capital des sociétés pour le financement d'œuvres cinématographiques et audiovisuelles (SOFICA ; CGI, art. 199 *unvicies*) ;

- réductions d'impôt sur le revenu prévues en faveur des contribuables qui réalisent des investissements dans les départements et territoires d'outre-mer (CGI, art. 199 *undecies* A).

La **règle du non-cumul** était appréciée pour une société déterminée au regard de chacune des souscriptions effectuées par une même personne soit au capital initial, soit aux augmentations de capital. Elle s'appliquait à la totalité de la souscription, y compris la fraction des versements qui excédait les limites retenues pour le calcul de l'avantage fiscal.

Par ailleurs, lorsque le souscripteur avait obtenu le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu à raison d'une souscription, il ne pouvait pas placer les actions ou parts correspondant à sa souscription sur un plan d'épargne en actions (PEA) prévu à l'article 163 *quinquies* D du CGI, ni sur un des plans d'épargne salariale prévus par les dispositions du code du travail (plan d'épargne d'entreprise (PEE), plan d'épargne interentreprises (PEI), plan partenarial d'épargne salariale volontaire (PPESV).

De plus, les souscriptions financées au moyen de l'aide financière de l'État exonérée en application de l'article 81-35° du CGI de même que les souscriptions au capital de sociétés unipersonnelles d'investissements à risque (SUIR) n'ouvraient pas droit à la réduction d'impôt.

Un contribuable ayant bénéficié de la réduction d'impôt sur le revenu lors de la souscription au capital d'une société bénéficiant du statut de jeune entreprise innovante (JEI) au sens de l'article 44 *sexies*-0 A du CGI ne pouvait pas, pour la même souscription, bénéficier également de l'exonération d'impôt sur le revenu prévue au 7 du III de l'article 150-0 A du CGI à hauteur de la plus-value réalisée lors de la cession des titres de cette JEI. Ainsi, s'il demandait, lors de la cession des titres de la JEI, à bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu susvisée, une reprise de la totalité des réductions d'impôt sur le revenu obtenues lors de la souscription des titres cédés était pratiquée au titre de l'année de la cession.

4. Remise en cause de la réduction d'impôt.

106-4

Les circonstances et les modalités de remise en cause de la réduction d'impôt sont exposées au BOI-IR-RICI-90-30.

Le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu obtenu dans le cadre du dispositif renforcé est définitivement acquis si les titres souscrits sont conservés jusqu'à l'expiration de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle la souscription a été réalisée par le contribuable, ou si les titres souscrits ne font pas l'objet d'un remboursement pendant cette même période (RES N° 2011/31).

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, il est pratiqué une reprise de la réduction d'impôt en cas de remboursement des apports aux souscripteurs avant le 31 décembre de la dixième année suivant celle de la souscription.

Toutefois, **à compter de l'imposition des revenus de l'année 2013**, cette reprise **ne s'applique pas**, avant le 31 décembre de la dixième année suivant celle de la souscription, aux parts investies dans des entreprises solidaires mentionnés à l'article L. 3332-17-1 du code du travail et agréées en vertu du même article avant le 31 décembre 2012, ainsi que dans des établissements de crédit dont 80 % de l'ensemble des prêts et des investissements sont effectués en faveur d'entreprises solidaires pour lesquelles le remboursement doit intervenir après le 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription (Loi de finances pour 2013, art. 76-I-1°).

La **remise en cause** de la réduction d'impôt **ne s'applique pas** également en cas de licenciement, d'invalidité, du décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune ou, depuis le 1^{er} janvier 2011, de la liquidation judiciaire de la société.

Il **en est de même en cas de donation** à une personne physique sous certaines conditions, et depuis le 1^{er} janvier 2011, si le donataire ne bénéficie pas du remboursement des apports avant le 31 décembre de la dixième année suivant celle de la souscription.

Voir également, RES N° 2007/18 et RES N° 2007/19.

5. Conséquences des changements de la situation matrimoniale du contribuable.

106-5

Il convient de se reporter au BOI-IR-RICI-90-30.

6. Obligations déclaratives des sociétés et des souscripteurs.

106-6

Les obligations déclaratives incombant aux souscripteurs et aux sociétés bénéficiaires des souscriptions sont fixées à l'article 46 A *bis* de l'annexe III du CGI.

Elles sont détaillées au BOI-IR-RICI-90-40.

Pour les versements au titre des souscriptions **effectués** depuis le 1^{er} janvier 2011, la société adresse à l'administration fiscale, à des fins statistiques, au titre de chaque année, **avant le 30 avril** de l'année suivante et dans des conditions définies par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget, un état récapitulatif des sociétés financées, des titres détenus ainsi que des montants investis durant l'année (modèle prévu par l'arrêté du 7 février 2012 publié au JO du 15 février). Les informations qui figurent sur cet état sont celles arrêtées au 31 décembre de l'année.

7. Règle de non-cumul et respect des règles aux aides de minimis.

106-7 Voir, cf. n^{os} 106-27 et 106-28.
106-8

II. SOUSCRIPTIONS DE PARTS DE FONDS COMMUNS DE PLACEMENT DANS L'INNOVATION (FCPI)

(CGI, art. 199 *terdecies*-0 A-VI et VII ; ann. III, art. 46 *Al ter* et 46 *Al quater* ; BOI-IR-RICI-100 ; RES N° 2010/22 ; Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 43 ; Loi de finances pour 2013, art. 74 et 75)

106-9 Une réduction d'impôt peut être accordée en cas de versements effectués au titre de souscription de parts de fonds communs de placement dans l'innovation lorsque les conditions suivantes sont remplies.

1. Conditions d'application.

a. Conditions d'éligibilité à la réduction d'impôt.

106-10 1° La réduction d'impôt est réservée aux versements effectués au titre de souscriptions de parts nouvelles de FCPI effectuées jusqu'au **31 décembre 2016** (Loi de finances pour 2013, art. 74).

2° La souscription doit être réalisée directement par une personne physique fiscalement domiciliée en France au sens de l'article 4 B du CGI.

3° Le souscripteur, son conjoint, leurs ascendants et descendants ne doivent pas détenir ensemble plus de 10 % des parts du fonds et, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéficiaires des sociétés dont les titres figurent à l'actif du fonds ou avoir détenu ce pourcentage des droits à un moment quelconque au cours des **cinq** années précédant la souscription des parts.

4° Le souscripteur doit prendre l'engagement de conserver les parts du fonds pendant **cinq** ans au moins à compter de la souscription.

b. Définition des fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI).

106-11 Les fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) sont des fonds communs de placements à risques (FCPR) régis par les dispositions de l'article L. 214-30 du code monétaire et financier (Ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs) qui fixent notamment les règles relatives à la composition de l'actif des FCPI.

Ces règles ont été modifiées à plusieurs reprises en vue notamment de les rendre compatibles avec le droit communautaire, d'élargir la nature des titres éligibles au quota d'investissement, d'accompagner la réforme des marchés boursiers et d'autoriser l'investissement indirect via des sociétés holding.

Ces différentes règles et leurs évolutions ont été commentées au BOI-IR-RICI-100 auquel il convient de se reporter pour obtenir toutes précisions relatives à la composition de l'actif des FCPI et aux mesures prises en cas de non-respect de ces règles.

Par dérogation aux dispositions du dernier alinéa du 1^{er} de l'article L. 214-30 du code monétaire et financier (Ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs), si le fonds n'a pas pour objet d'investir plus de 50 % de son actif au capital de jeunes entreprises innovantes définies à l'article 44 *sexies*-0 A du CGI, le quota d'investissement de **60 %** prévu doit être atteint à hauteur de 50 % au moins au plus tard à compter de la date de clôture de la période de souscription fixée dans le prospectus complet du fonds, laquelle ne peut excéder **huit mois** ou, **à compter du 1^{er} janvier 2013, douze mois** (Loi de finances pour 2013, art. 75-I-2°) à compter de la date de constitution du fonds, sauf pour les fonds mentionnés au VI *ter* A de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI pour lesquels la période de souscription est allongée de huit à douze mois (Loi n° 2012-958 du 16 août 2012, art. 43), ou huit mois après la promulgation de la loi de finances pour 2010 et à hauteur de 100 % au plus tard le dernier jour du **huitième mois** suivant (RES N° 2010/22) ou, **à compter du 1^{er} janvier 2013**, au plus tard le dernier jour du **douzième mois** suivant (Loi de finances pour 2013, art. 75-I-2°).

Remarque :

Par dérogation à ces dispositions relatives à la période de souscription, l'article 4 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 avait prévu que les fonds dont la période de souscription n'était pas close au 14 juin 2011 pouvaient proroger cette période pour une durée d'au plus trois mois, sans que cette prorogation puisse avoir pour effet de permettre une clôture de la période de souscription au-delà du 30 septembre 2011.

2. Modalités d'application.**a. Base et montant de la réduction d'impôt.**

106-12 1° *Pour les souscriptions réalisées depuis le 1^{er} janvier 2002.*

Les versements (frais de souscription compris jusqu'au 31 décembre 2010) sont retenus dans la limite annuelle de :

- **12 000 €** pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés ;
- **24 000 €** pour les couples soumis à imposition commune.

Exemple de prise en compte des frais de souscription en cas de souscription de parts de FCPI ouvrant droit à la réduction d'ISF et à celle d'impôt sur le revenu, voir RES N° 2008/12.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, ces versements effectués au titre des souscriptions **sont retenus après imputation** des droits ou frais d'entrée.

2° Taux de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est égale à **18 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (22 % ; 25 % antérieurement ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) de la limite annuelle précitée ci-dessus.

b. Obligations déclaratives.

106-13 Les obligations déclaratives incombant aux porteurs de parts ainsi qu'aux gérants et dépositaires des fonds sont précisées aux articles 46 Al *ter* et 46 Al *quater* de l'annexe III au CGI.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, le décret n° 2011-924 du 1^{er} août 2011 fixe les conditions dans lesquelles les porteurs de parts sont informés annuellement du montant détaillé des frais et commissions, directs et indirects, qu'ils supportent et celles dans lesquelles ces frais sont encadrés (CGI, ann. III, art. 299 *octies* A ; Arrêté du 1^{er} août 2011 publié au JO du 3 août).

c. Remise en cause de la réduction d'impôt.

106-14 La réduction d'impôt est susceptible d'être remise en cause lorsqu'au cours des cinq années qui suivent la souscription des parts d'un FCPI, l'actif du fonds cesse de remplir le quota de 60 % ou lorsque le souscripteur cesse de remplir la condition prévue au 3° du a du 1 ci-avant ou ne respecte pas l'engagement pris conformément au 4° du même a du 1 (RES N° 2011/31).

Toutefois, aucune reprise n'est effectuée lorsque la cession ou le rachat des parts d'un FCPI intervenant avant l'expiration du délai de cinq ans de conservation de ces parts résulte du décès, de l'invalidité ou du licenciement du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, le dispositif de la réduction d'impôt au titre de souscriptions de parts de fonds communs de placement dans l'innovation **ne s'applique pas** aux parts de FCPI qui donnent lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds, attribuées en fonction de la qualité de la personne (CGI, art. 199 *terdecies*-0 A-IV-4).

d. Remarques.

106-15

1° *Les parts de FCPI dont la souscription a ouvert droit à la présente réduction d'impôt peuvent, depuis le 1^{er} janvier 2002, figurer dans un plan d'épargne en actions (PEA) [cf. n° 692-1].*

2° *Cette réduction d'impôt n'est pas exclusive de celle instituée en faveur des souscriptions effectuées directement au capital de sociétés non cotées (cf. nos 106 et suiv.).*

3° *Pour plus de précisions sur le régime juridique et fiscal des FCPI, voir au BOI-IR-RICI-100.*

e. Règle de non-cumul avec d'autres avantages fiscaux.

Il convient de se reporter, cf. n° 106-27.

III. SOUSCRIPTIONS DE PARTS DE FONDS D'INVESTISSEMENT DE PROXIMITÉ (FIP)

(CGI, art. 199 *terdecies*-0 A-VI *bis* ; Ann. III, art. 46 Al *quinquies* ; BOI-IR-RICI-110 ; RES N° 2010/22 ; Loi de finances pour 2013, art. 74 et 75)

106-16

Une réduction d'impôt peut être accordée en cas de versements effectués au titre de souscription de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP) lorsque les conditions suivantes sont remplies.

1. Conditions d'application.

a. Conditions d'éligibilité à la réduction d'impôt.

106-17

1° La réduction d'impôt est réservée aux versements effectués au titre de souscriptions de parts de FIP nouvelles effectuées jusqu'au **31 décembre 2016** (Loi de finances pour 2013, art. 74).

2° La souscription doit être réalisée directement par une personne physique fiscalement domiciliée en France au sens de l'article 4 B du CGI.

3° La détention de parts.

Le souscripteur, son conjoint, leurs ascendants et descendants ne doivent pas détenir ensemble plus de 10 % des parts du fonds et, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices des sociétés dont les titres figurent à l'actif du fonds ou avoir détenu ce pourcentage des droits à un moment quelconque au cours des **cinq** années précédant la souscription des parts.

4° Le souscripteur doit prendre l'engagement de conserver les parts du fonds pendant **cinq** ans au moins à compter de la souscription.

b. Définition des fonds d'investissement de proximité (FIP).

106-18

Les fonds d'investissement de proximité (FIP) sont des fonds communs de placements à risques (FCPR) qui obéissent à des règles spécifiques en ce qui concerne la composition de leur actif et de leur capital définies à l'article L. 214-31 du code monétaire et financier (Ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs).

Ces règles sont commentées au BOI-IR-RICI-110.

Par dérogation aux dispositions du dernier alinéa du I de l'article L. 214-30 du code monétaire et financier (Ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs), si le fonds n'a pas pour objet d'investir plus de 50 % de son actif au capital de jeunes entreprises innovantes définies à l'article 44 *sexies*-0 A du CGI, le quota d'investissement de **60 %** prévu doit être atteint à hauteur de 50 % au moins au plus tard **huit mois**, ou, **à compter du 1^{er} janvier 2013, douze mois** (Loi de finances pour 2013, art. 75-I-2°) à compter de la date de clôture de la période de souscription fixée dans le prospectus complet du fonds, laquelle ne peut excéder huit mois à compter de la date de constitution du fonds ou huit mois après la promulgation de la loi de finances pour 2010 et à hauteur de 100 % au plus tard le dernier jour du huitième mois suivant (RES N° 2010/22) ou, **à compter du 1^{er} janvier 2013**, au plus tard le dernier jour **du douzième mois** suivant (Loi de finances pour 2013, art. 75-I-2°).

Remarque :

Par dérogation à ces dispositions relatives à la période de souscription, l'article 4 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 avait prévu que les fonds dont la période de souscription n'était pas close au 14 juin 2011 pouvaient proroger cette période pour une durée d'au plus trois mois, sans que cette prorogation puisse avoir pour effet de permettre une clôture de la période de souscription au-delà du 30 septembre 2011.

2. Modalités d'application.

a. Base et montant de la réduction d'impôt.

106-19

1° Pour les souscriptions réalisées depuis le 1^{er} janvier 2002.

Les versements sont retenus dans la limite annuelle de :

- **12 000 €** pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés ;
- **24 000 €** pour les couples mariés ou liés par un PACS et soumis à une imposition commune.

Remarques :

- Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, ces versements doivent être retenus après imputation des droits ou frais d'entrée.

- Exemple de prise en compte des frais de souscription en cas de souscription de parts de FPI ouvrant droit à la réduction d'ISF et à celle d'impôt sur le revenu, voir RES N° 2008/12.

2° Taux de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est égale à **18 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (22 % en 2011 ; 25 % antérieurement ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012).

b. Obligations déclaratives.

106-20

Les obligations déclaratives incombant aux souscripteurs de parts de FIP ainsi qu'aux gérants et dépositaires des actifs des FIP sont commentées au BOI-IR-RICI-110.

c. Remise en cause de la réduction d'impôt.

106-21

La réduction d'impôt est susceptible d'être remise en cause lorsqu'au cours des cinq années qui suivent la souscription des parts d'un FIP, l'actif du fonds cesse de remplir le quota de 60 % ou lorsque le souscripteur cesse de remplir la condition prévue au 3^o du a du 1 ci-avant ou ne respecte pas l'engagement pris conformément au 4^o du même a du 1 (RES N° 2011/31).

La reprise d'impôt sur le revenu est effectuée au titre de l'année au cours de laquelle le manquement est constaté. Lorsque la condition de quota de l'actif d'un FIP n'est pas remplie au titre d'un inventaire semestriel et que le FIP n'a pas régularisé sa situation au titre de l'inventaire semestriel suivant, le manquement est constaté au titre de ce dernier inventaire.

Toutefois, aucune reprise n'est effectuée lorsque la cession ou le rachat des parts d'un FIP intervenant avant l'expiration du délai de cinq ans de conservation de ces parts résulte du décès, de l'invalidité ou du licenciement du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune.

Il convient également de se reporter, cf. n° 106-27.

d. Remarques.

106-22

1^o La réduction d'impôt pour souscription de parts de FIP ne peut pas se cumuler, pour les souscriptions dans un même fonds, avec la réduction d'impôt pour souscription de parts de FCPI.

2^o Si le FIP est également un FCPR fiscal, le régime fiscal de faveur dont bénéficient, sous certaines conditions, les porteurs personnes physiques de parts de FCPR fiscaux est applicable, sous les mêmes conditions aux détenteurs de parts de FIP.

IV. SOUSCRIPTIONS DE PARTS DE FONDS D'INVESTISSEMENT DE PROXIMITÉ (FIP) MAJORITAIREMENT INVESTIS EN CORSE

(CGI, art. 199 *terdecies*-0 A- VI *ter*, ann. III, art. 46 *Al quinquies* ; BOI-IR-RICI-120 ; RES N° 2010/22 ; Loi de finances pour 2013, art. 74 et 75)

Les contribuables domiciliés fiscalement en France peuvent bénéficier d'une réduction de leur impôt sur le revenu égale à **38 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (45 % en 2011 ; 50 % antérieurement ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) des versements effectués des versements effectués au titre de souscriptions en numéraire de parts de fonds d'investissement de proximité, mentionnés à l'article L. 214-31 du code monétaire et financier (Ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs), dont l'actif est constitué pour **60 % au moins** de valeurs mobilières, parts de société à responsabilité limitée et avances en compte courant émises par des sociétés qui exercent **leurs activités exclusivement dans des établissements situés en Corse**.

Ces dispositions s'appliquent aux versements effectués au titre de souscriptions **jusqu'au 31 décembre 2016** (Loi de finances pour 2013, art. 74-1^o).

106-23

1. Régime juridique des FIP dédiés aux entreprises corses.

Les FIP corses sont des FIP mentionnés à l'article L. 214-31 du Code monétaire et financier (Ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs), c'est-à-dire respectant les conditions propres à ces fonds, qui obéissent en outre à des règles spécifiques en ce qui concerne leur zone d'investissement géographique..

Par dérogation aux dispositions du dernier alinéa du l de l'article L. 214-30 du code monétaire et financier (Ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs), si le fonds n'a pas pour objet d'investir plus de 50 % de son actif au capital de jeunes entreprises innovantes définies à l'article 44 *sexies*-0 A du CGI, le quota d'investissement de **60 %** prévu doit être atteint à hauteur de 50 % au moins au plus tard **huit mois** ou, **à compter du 1^{er} janvier, douze mois** (Loi de finances pour 2013, art. 75-1-2^o) à compter de la date de clôture de la période de souscription fixée dans le prospectus complet du fonds, laquelle ne peut excéder huit mois à compter de la date de constitution du fonds ou huit mois après la promulgation de la loi de finances pour 2010 et à hauteur de 100 % au plus tard le dernier jour du **huitième mois** suivant RES N° 2010/22) ou, **à compter du 1^{er} janvier**, au plus tard le dernier jour **du douzième mois** suivant (Loi de finances pour 2013, art. 75-1-2^o).

Remarque :

Par dérogation à ces dispositions relatives à la période de souscription, l'article 4 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 avait prévu que les fonds dont la période de souscription n'était pas close au 14 juin 2011 pouvaient proroger cette période pour une durée d'au plus trois mois, sans que cette prorogation puisse avoir pour effet de permettre une clôture de la période de souscription au-delà du 30 septembre 2011.

106-24 2. Réduction d'impôt sur le revenu spécifique.

Les modalités d'application de la réduction d'impôt sur le revenu spécifique aux souscriptions dans des FIP corses sont, **hormis le taux de cette réduction d'impôt qui est égal à 38 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (45 % en 2011 ; 50 % antérieurement ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) les mêmes que celles prévues pour les souscriptions dans les autres FIP (cf. n° 106-17 et n° 106-19).

Cette réduction d'impôt spécifique pour souscription de parts de FIP dédiés aux entreprises corses ne peut pas se cumuler, pour les souscriptions dans un même fonds, avec la réduction d'impôt sur le revenu pour la souscription de parts de FCPI et de parts d'autres FIP. Elle ne peut pas non plus s'appliquer aux souscriptions de parts de FIP corses qui donnent lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds, attribuées en fonction de la qualité de la personne (parts dites de « carried interest »). Elle ne peut pas non plus se cumuler, pour les mêmes fractions de versements, avec la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V *bis* du CGI.

106-25 3. Obligations incombant à la société de gestion ou au dépositaire des actifs du FIP dédié aux entreprises corses et aux contribuables.

Les obligations déclaratives incombant aux souscripteurs de parts de FIP corses ainsi qu'aux gérants et dépositaires des actifs des FIP corses sont identiques à celles attachées aux autres FIP (cf. n° 106-20).

V. SOUSCRIPTIONS DE PARTS DE FONDS D'INVESTISSEMENT DE PROXIMITÉ (FIP) PAR LES CONTRIBUABLES DOMICILIÉS DANS LES DOM ET LES TOM

(CGI, art. 199 *terdecies-0 A- VI ter A* ; Loi de finances pour 2013, art. 74-2°)

106-26 Depuis l'imposition des revenus de 2011, les contribuables **domiciliés fiscalement** en Guadeloupe, Guyane, Martinique, à La Réunion, Mayotte, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna **peuvent bénéficier** d'une réduction de leur impôt sur le revenu.

Cette réduction d'impôt **est égale à 42 % à compter de l'imposition des revenus de l'année 2012** (50 % en 2011 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) des souscriptions en numéraire de parts de fonds d'investissement de proximité, mentionnés à l'article L. 214-41-1 du code monétaire et financier, dont l'actif est constitué pour 60 % au moins de titres financiers, parts de société à responsabilité limitée et avances en compte courant émises par des sociétés qui **exercent leurs activités exclusivement** dans des établissements situés dans les départements d'outre-mer, à Mayotte, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna et dans les secteurs retenus pour l'application de la réduction d'impôt sur le revenu prévue au I de l'article 199 *undecies B* du CGI.

Les *a à c* du 1 et le 3 du VI de l'article 199 *terdecies-0 A* dudit code sont applicables.

Les versements ouvrant droit à réduction d'impôt sont ceux **effectués jusqu'au 31 décembre 2016** (Loi de finances pour 2013, art. 74-2°).

Ils sont retenus dans les limites annuelles de **12 000 €** pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et de **24 000 €** pour les contribuables mariés soumis à imposition commune.

Les réductions d'impôt prévues au VI *bis* et au présent VI *ter A* sont exclusives les unes des autres pour les souscriptions dans un même fonds.

Les présentes dispositions ne s'appliquent pas aux parts de fonds d'investissement de proximité donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds, attribuées en fonction de la qualité de la personne.

VI. RÈGLES DE NON-CUMUL DE RÉDUCTIONS D'IMPÔT POUR SOUSCRIPTIONS DE PARTS DE SOCIÉTÉS NON-COTÉES OU DE PARTS DE FONDS COMMUNS DE PLACEMENT DANS L'INNOVATION OU DE PROXIMITÉ AVEC D'AUTRES AVANTAGES FISCAUX

(CGI, art. 199 *terdecies-0 A-VI quater*)

106-27 Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, pour bénéficier des réductions d'impôt mentionnées aux I (sociétés non-cotées), VI (FCPI), VI *bis* (FIP) et VI *ter* (FIP en Corse) de l'article 199 *terdecies-0 A* du CGI, le contribuable **ne doit pas avoir demandé** au titre des mêmes souscriptions, le bénéfice de l'un des avantages suivants :

- placement des titres ou parts de sa souscription dans un plan d'épargne en actions mentionné à l'article 163 *quinquies D* dudit code ;

- placement de titres ou parts dans un plan d'épargne salariale mentionné au titre III du livre III de la troisième partie du code du travail ;
- réduction d'impôt sur le revenu prévue aux *f, g* ou *h* du 2 de l'article 199 *undecies* A du CGI au titre de certains investissements réalisés dans les départements et territoires d'outre-mer dans le cadre de la gestion du patrimoine privé ;
- réduction d'impôt sur le revenu prévue par l'article 199 *undecies* B du CGI au titre des investissements réalisés dans les départements et territoires d'outre-mer dans le cadre de l'entreprise ou de l'exploitation agricole ;
- réduction d'impôt sur le revenu prévue par l'article 199 *terdecies*-0 B du CGI au titre des emprunts souscrits pour la reprise d'une entreprise ;
- réduction d'impôt sur le revenu prévue par l'article 199 *unvicies* du CGI au titre du financement en capital d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles ;
- réduction d'impôt sur le revenu prévue par l'article 199 *quatervicies* du CGI au titre des souscriptions en numéraire au capital d'une SOPIPÊCHE ayant pour objet le financement de la pêche artisanale ;
- réduction d'impôt sur la fortune prévue par l'article 885-0 V *bis* du CGI au titre des souscriptions au capital initial ou aux augmentations de capital de sociétés.

De même, **n'ouvrent pas droit à ces réductions d'impôt** prévues par l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI :

- la déduction des intérêts des emprunts contractés prévue par l'article 83-2° *quater* du CGI pour souscrire au capital d'une société nouvelle ;
- la déduction des intérêts des emprunts contractés prévue par l'article 83-2° *quinquies* du CGI pour souscrire au capital d'une société coopérative ouvrière de production créée pour reprendre une entreprise.
- les souscriptions réalisées par un contribuable au capital d'une société dans les douze mois suivant le remboursement, total ou partiel, par cette société de ses apports précédents.

Les souscriptions réalisées au capital d'une société holding animatrice ouvrent droit à l'avantage fiscal lorsque la société est constituée et contrôle au moins une filiale depuis au moins douze mois.

Par société holding animatrice, on entend d'une société qui, outre la gestion d'un portefeuille de participations, participe activement à la conduite de la politique de leur groupe et au contrôle de leurs filiales et rend le cas échéant et à titre purement interne des services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers.

VII. RESPECT DES RÈGLES RELATIVES AUX AIDES DE MINIMIS

(CGI, art. 199 *terdecies*-0 A-VI *quinquies* ; BOI-IR-RICI-100)

106-28

1. Le respect du principe des aides de minimis.

Le bénéfice des dispositions mentionnées aux I à II **à compter du 1^{er} janvier 2012**, VI, VI *bis* et VI *ter* de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI **est subordonné au respect**, selon le cas par les sociétés bénéficiaires des versements mentionnées au 1 du I ou par les sociétés éligibles au quota mentionné au I de l'article L. 214-30 du code monétaire et financier ou au I de l'article L. 214-31 du même code (Ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs), **du règlement** (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE **aux aides de minimis** ou **du règlement** (CE) n° 1535/2007 de la Commission, du 20 décembre 2007, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE **aux aides de minimis dans le secteur de la production de produits agricoles**.

2. Exception au principe des aides de minimis.

Toutefois, le respect du principe des aides de minimis **n'est pas applicable** lorsque les conditions suivantes sont cumulativement satisfaites par les sociétés mentionnées ci-dessus :

- la société répond à la définition des petites et moyennes entreprises, condition prévue au e du 2° du I de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI ;
- la société est en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion au sens des lignes directrices communautaires concernant les aides d'État visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les petites et moyennes entreprises (2006/C 194/02) ;
- la société n'est pas qualifiable d'entreprise en difficulté au sens des lignes directrices communautaires concernant les aides d'État au sauvetage et à la restructuration d'entreprises en difficulté (2004/C 244/02) et ne relève pas des secteurs de la construction navale, de l'industrie houillère ou de la sidérurgie ;

- les versements au titre de souscriptions mentionnés au 1° du I de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI n'excèdent pas, par entreprise cible, un montant fixé par décret et qui ne peut dépasser le plafond autorisé par la Commission européenne s'agissant des aides d'État visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les petites et moyennes entreprises ou les entreprises innovantes.

- pour les souscriptions **effectuées à compter du 1^{er} janvier 2013** (Loi de finances pour 2012, art. 77), **par dérogation** aux dispositions mentionnées au quatrième tiret ci-dessus, cette condition relative au montant de l'investissement **n'est pas applicable** pour les versements au titre de souscriptions effectuées au capital des entreprises solidaires mentionnées à l'article L. 3332-17-1 du code du travail qui ont exclusivement pour objet :

- soit l'étude, la réalisation ou la gestion de construction de logements à destination de personnes défavorisées ou en situation de rupture d'autonomie et sélectionnées par une commission de personnes qualifiées, la société bénéficiant d'un agrément de maîtrise d'ouvrage en application des articles L. 365-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation ;
- soit l'acquisition, la construction, la réhabilitation, la gestion et l'exploitation par bail de tous biens et droits immobiliers en vue de favoriser l'amélioration des conditions de logement ou d'accueil et la réinsertion de personnes défavorisées ou en situation de rupture d'autonomie, la société bénéficiant d'un agrément d'intérêt collectif.

Le bénéfice de cette dérogation est subordonné au respect des conditions suivantes :

- la société ne procède pas à la distribution de dividendes ;
- la société réalise son objet social sur l'ensemble du territoire national.

H. RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE AU TITRE DES INTÉRÊTS D'EMPRUNTS CONTRACTÉS POUR ACQUÉRIR DANS LE CADRE D'UNE OPÉRATION DE REPRISE, UNE FRACTION DE CAPITAL D'UNE SOCIÉTÉ NON COTÉE

(CGI, art. 199 *terdecies*-0 B ; CGI, ann. III, art. 46 *Al sexies* ; BOI-IR-RICI-130)

107

Une réduction d'impôt peut être accordée aux contribuables domiciliés fiscalement en France, au sens de l'article 4 B du CGI, pour les intérêts des emprunts qu'ils contractent, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, pour acquérir, lors d'une opération de reprise, une fraction de capital d'une société dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger. La réduction d'impôt est également applicable en cas d'acquisition conjointe par des personnes physiques en indivision.

Les intérêts ouvrant droit à la réduction d'impôt sont ceux **payés** à raison des sommes empruntées qui sont affectées soit à l'acquisition d'actions ou de parts sociales déjà émises, soit à la souscription à une augmentation de capital de la société reprise.

1. Conditions d'application.

a. Conditions relatives aux bénéficiaires.

107-1

1° *Délai de conservation des titres de la société reprise.*

L'acquéreur doit prendre l'engagement de conserver les titres de la société reprise jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de l'acquisition.

2° *Détention des droits dans la société reprise.*

Pour les emprunts contractés du 28 avril 2008 au 31 décembre 2011, les parts ou actions acquises dans le cadre de l'opération de reprise doivent conférer à l'acquéreur 25 % au moins des droits de vote et des droits dans les bénéfices sociaux de la société reprise. Pour l'appréciation de ce pourcentage, il est également tenu compte des droits détenus dans la société par les personnes suivantes qui participent à l'opération de reprise :

- le conjoint de l'acquéreur ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité, ainsi que leurs ascendants et descendants ;
- ou, lorsque l'acquéreur est un salarié, les autres salariés de cette même société.

3° *Nécessité d'exercer une fonction dirigeante au sein de la société reprise.*

À compter de l'acquisition, l'acquéreur (ou, pour les emprunts contractés du 28 avril 2008 au 31 décembre 2011, l'un des autres associés mentionnés au 2° ci-dessus) doit exercer effectivement dans la société reprise l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 0 *bis* du CGI et dans les conditions qui y sont prévues.

*b. Conditions relatives à la société reprise.*107-2 1° *Négociation des titres de la société reprise.*

Les titres de la société ne doivent pas être admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger.

2° *Siège social de la société reprise.*

Pour les emprunts contractés du 28 avril 2008 au 31 décembre 2011, la société reprise doit avoir son siège dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et être soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou y serait soumise dans les mêmes conditions si l'activité était exercée en France.

3° *Chiffre d'affaires hors taxe de la société reprise.*

Pour les emprunts contractés du 28 avril 2008 au 31 décembre 2011, la société reprise doit être une petite et moyenne entreprise au sens de l'annexe I du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie). Cette condition s'apprécie à la date à laquelle le seuil de 25 % est franchi.

4° *Nature de l'activité de la société reprise.*

Pour les emprunts contractés du 28 avril 2008 au 31 décembre 2011, la société reprise doit exercer une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, à l'exception de la gestion de son propre patrimoine immobilier.

2. Modalités d'application.*a. Base et limites de la réduction d'impôt.*107-3 Depuis le 1^{er} janvier 2008, les **intérêts payés** sont retenus dans la **limite annuelle de 20 000 €** pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et **40 000 €** pour les couples mariés soumis à imposition commune.*b. Taux, années et ordre d'imputation de la réduction d'impôt.*107-4 1° *Taux.*

La réduction d'impôt est égale à **25 %** de la base définie ci-dessus.

2° *Années d'imputation.*

Le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt au titre des années au cours desquelles l'emprunt qu'il a contracté pour reprendre la société produit ses effets, sous réserve que les conditions prévues pour bénéficier de cette réduction d'impôt sur le revenu soient respectées et pour autant qu'il conserve les titres de la société reprise acquis à l'aide des sommes empruntées.

3° *Ordre d'imputation.*

La réduction d'impôt sur le revenu s'impute sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote lorsque le contribuable en bénéficie, et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôts et des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne s'impute pas sur les impositions à taux proportionnel.

*c. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux.*107-5 1° *Pour les emprunts contractés du 28 avril 2008 au 31 décembre 2011.*

La réduction d'impôt **ne peut pas s'appliquer lorsque l'emprunt a été contracté pour l'acquisition :**

- des titres figurant dans un plan d'épargne en actions (PEA) défini à l'article 163 *quinquies* D du CGI (cf. n° 690 et suiv.) ;

- des titres figurant dans un plan d'épargne salariale prévu au titre III du livre III de la troisième partie du code du travail [plan d'épargne d'entreprise (PEE), plan d'épargne interentreprises (PEI) et plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO)] ;

- la fraction des versements effectués au titre de souscriptions ayant ouvert droit à la réduction d'impôt prévue aux I à IV de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI ou à la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune prévue à l'article 885-0 V *bis* du même code relative à la souscription en numéraire au capital des PME non cotées ;

- des titres pour lesquels a été appliquée la déduction, au titre des frais réels, des intérêts d'emprunts contractés par certains salariés ou dirigeants rémunérés en vue d'acquiescer des

actions de la société dans laquelle ils exercent leur activité professionnelle (CGI, art. 83-3°, dernier alinéa) ;

- des titres pour lesquels a été appliquée la déduction des intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de parts ou actions de sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) issues de la transformation d'une entreprise existante (CGI, art. 83, 2° *quinquies*).

2° *Pour les emprunts contractés avant le 28 avril 2008.*

Les titres dont l'acquisition avait ouvert droit à la réduction d'impôt ne pouvaient pas figurer dans un PEA défini à l'article 163 *quinquies* D du CGI (cf. n° 690 et suiv.) ou dans un plan d'épargne prévu au titre III du livre III de la troisième partie du code du travail [plan d'épargne d'entreprise (PEE), plan d'épargne interentreprises (PEI) et plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO)].

d. Remise en cause et perte du droit à la réduction d'impôt.

107-6 1° *Pour les emprunts contractés du 28 avril 2008 au 31 décembre 2011.*

Les réductions d'impôt obtenues font l'objet d'une reprise :

- au titre de l'année au cours de laquelle intervient la rupture de l'engagement mentionné au 1° du n° 107-1 ou le remboursement des apports, lorsque ce dernier intervient avant le terme du délai mentionné au même 1° du n° 107-1 ;

- au titre de l'année au cours de laquelle l'une des conditions mentionnées aux 2° et 3° du n° 107-1 et aux 2° et 4° du n° 107-2 cesse d'être remplie, lorsque le non-respect de la condition intervient avant le terme de la période mentionnée au 1° du n° 107-1.

Toutefois, sous réserve des conditions mentionnées aux 2° et 4° du n° 107-2, ces dispositions ne s'appliquent pas en cas d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou du décès de l'acquéreur. Il en est de même en cas de non-respect de la condition prévue au 1° du n° 107-1 à la suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire, ou à la suite d'une fusion ou d'une scission et si les titres reçus en contrepartie de ces opérations sont conservés par l'acquéreur jusqu'au terme du délai mentionné au 1° du n° 107-1.

En cas de cession des titres ou de non-respect de l'une des conditions mentionnées aux 2° et 3° du n° 107-1 et aux 2° et 4° du n° 107-2 au-delà du 31 décembre de la cinquième année suivant celle de l'acquisition, la réduction d'impôt n'est plus applicable à compter du 1^{er} janvier de l'année considérée.

Remarque : Conséquences des changements de situation de famille du contribuable, voir au BOI-IR-RICI-130-20.

2° *Pour les emprunts contractés avant le 28 avril 2008.*

Les réductions d'impôt obtenues faisaient l'objet d'une reprise :

- lorsque l'engagement mentionné au 1° du n° 107-1 est rompu, au titre de l'année au cours de laquelle intervenait cette rupture ;

- si l'une des conditions mentionnées aux 2° et 3° du n° 107-1 et au 2° du n° 107-2 cessait d'être remplie avant le 31 décembre de la cinquième année suivant celle de l'acquisition : dans ce cas, la reprise était effectuée au titre de l'année au cours de laquelle la condition n'était plus remplie ;

Toutefois, sous réserve de la condition mentionnée au 2° du n° 107-2, ces dispositions ne s'appliquaient pas en cas d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou du décès de l'acquéreur.

En cas de cession des titres ou de non-respect de l'une des conditions mentionnées aux 2° et 3° du n° 107-1 et au 2° du n° 107-2 au-delà du 31 décembre de la cinquième année suivant celle de l'acquisition, la réduction d'impôt n'était plus applicable à compter du 1^{er} janvier de l'année considérée.

e. Obligations déclaratives des contribuables et des sociétés reprises.

107-7 L'article 46 A I *sexies* de l'annexe III au CGI fixe les obligations déclaratives qui incombent aux contribuables et aux sociétés (CGI, art. 199 *terdecies*-0 B-VII).

I. RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE AU TITRE DE LA PRESTATION COMPENSATOIRE EN MATIÈRE DE DIVORCE

(CGI, art. 199 *octodécies* ; BOI-IR-RICI-160)

108 L'article 199 *octodécies* du CGI prévoit une réduction d'impôt au titre des prestations compensatoires **en capital** versées ou attribuées **sur une période au plus égale à douze mois**.

Initialement réservé aux prestations compensatoires en capital versées sous forme de sommes d'argent, le bénéfice de la réduction d'impôt a été **étendu**, par la loi n° 2004-439 du 26 mai 2004 relative au divorce, aux prestations compensatoires servies **en nature** par **attributions de biens** ou **de droits** ainsi qu'aux versements ou attributions de prestations compensatoires résultant de la **conversion d'une rente** en capital.

1. Conditions d'application.

a. *Contribuables concernés.*

108-1 Le débiteur doit être domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI.

b. *Versements ou attributions éligibles à la réduction d'impôt.*

108-2 Ouvrent droit à la réduction d'impôt les **versements de sommes d'argent**¹ et les **attributions de biens en propriété** ou **d'un droit temporaire ou viager d'usage, d'habitation ou d'usufruit**, réalisés dans les conditions et selon les modalités prévues aux articles 274 et 275 du code civil, s'ils sont effectués dans leur intégralité sur une période **au plus égale à douze mois**² à compter de la date à laquelle le jugement, que celui-ci résulte ou non d'une demande conjointe, est passé en force de chose jugée.

En outre, lorsque la prestation compensatoire prend la forme d'une rente (Code civil, art. 276, 278 et 279-1), la substitution d'un capital aux arrrages futurs, versé ou attribué sur une période **au plus égale à douze mois** à compter de la date à laquelle le jugement prononçant la conversion est passé en force de chose jugée ouvre droit également droit à la réduction d'impôt.

Sont donc **exclues** du champ d'application de la réduction d'impôt, les prestations compensatoires dont seulement **une fraction** des versements de sommes d'argent ou des attributions de biens ou de droits prévus par le jugement de divorce a été effectuée au cours de la période de douze mois. Sous réserve du cas de conversion évoquée ci-avant, il en est de même lorsque la prestation compensatoire est versée, pour partie, sous forme de capital et pour partie sous forme de rente.

c. *Décompte de la période de douze mois.*

108-3 1° *Point de départ du délai.*

Le délai de douze mois court à compter de la date à laquelle la décision judiciaire est passée en force de chose jugée. Celle-ci est fixée :

- *pour un divorce par consentement mutuel (demande conjointe) :*
 - soit à l'expiration du délai de quinze jours à compter du jour de la décision, en l'absence de pourvoi ;
 - soit, en cas de pourvoi en cassation, à la date de signification à partie de l'arrêt de rejet de la Cour de Cassation ou, en cas de cassation, à la date de signification à partie de l'arrêt de renvoi ;
- *pour un divorce à la demande d'une partie (divorce contentieux) :*
 - soit à la date d'acquiescement au jugement ou à l'arrêt d'appel ;
 - soit à la date d'expiration du délai d'appel (un mois pour un jugement à compter de sa signification) ou du délai de pourvoi (deux mois à compter de la signification de l'arrêt) ;
 - soit, en cas de pourvoi en cassation, aux mêmes dates que pour le divorce par consentement mutuel.

2° *Point d'arrivée du délai.*

Le décompte du délai de douze mois s'effectue de date à date. Il expire donc la veille du jour du mois de l'année suivant celle au cours de laquelle la décision est passée en force de chose jugée.

2. Modalités d'application.

a. *Base et montant de la réduction d'impôt.*

108-4 La réduction d'impôt est égale à **25 %** du montant des versements ou des biens ou droits attribués, **retenu pour la valeur fixée** dans la convention de divorce homologuée par le juge ou par le jugement de divorce. Les sommes, biens ou droits ouvrant droit à réduction d'impôt sont retenus dans la limite de **30 500 €** pour l'ensemble de la période de douze mois.

1. Le renoncement à une soulte constitue un paiement de sommes d'argent par compensation.

2. Les versements effectués sur une période supérieure à douze mois ouvrent droit à une déduction sur le revenu global (cf. n° 73-1).

b. Cas de substitution d'un capital à une rente.

108-5 En cas de substitution d'un capital aux arrérages futurs, versé ou attribué sur une période **au plus égale à douze mois** à compter de la date à laquelle le jugement prononçant la conversion est passé en force de chose jugée ouvre également droit à la réduction d'impôt de **25 %** avec pour base le capital total reconstitué limité à **30 500 €** et retenu dans la proportion qui existe entre le capital dû à la date de la conversion et le capital total reconstitué à cette même date.

c. Cas où les versements d'argent sont répartis sur deux années.

108-6 Lorsque les versements ou les attributions sont répartis sur l'année au cours de laquelle le jugement de divorce ou celui prononçant la conversion de rente en capital sont passés en force de chose jugée et l'année suivante, le montant ouvrant droit à réduction d'impôt au titre de la première année ne peut excéder le plafond de **30 500 €** multiplié par le rapport existant entre le montant des versements de sommes d'argent, des biens ou des droits attribués au cours de l'année considérée et le montant total du capital tel que celui-ci a été fixé dans le jugement de divorce ou celui prononçant la conversion de rente en capital que le débiteur de la prestation compensatoire s'est engagé à effectuer sur une période au plus égale à douze mois.

d. Justifications des versements.

108-7 Les contribuables doivent pouvoir justifier par tout moyen du montant de la prestation compensatoire en capital. À cet effet, ils peuvent produire au service d'assiette une copie du jugement de divorce devenu définitif. Ils doivent également établir la réalité des versements effectivement acquittés au titre de l'année d'imposition.

Remarque : pour le bénéficiaire, les versements en capital ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu. En revanche, des droits d'enregistrement sont exigibles.

3. Entrée en vigueur du dispositif.

108-8 Pour le règlement des prestations compensatoires sous forme de versements de sommes d'argent, ces dispositions s'appliquent aux jugements de divorce prononcés depuis le 1^{er} juillet 2000. Pour le règlement des prestations compensatoires sous une autre forme, ces dispositions s'appliquent aux jugements de divorce prononcés dans le cadre de la loi n° 2004-439 du 26 mai 2004, c'est-à-dire aux instances en divorce introduites depuis le 1^{er} janvier 2005.

J. RÉDUCTIONS D'IMPÔT ACCORDÉES AU TITRE DE CERTAINS INVESTISSEMENTS RÉALISÉS OUTRE-MER

(CGI, art. 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 199 *undecies* C, 199 *undecies* D, 199 *undecies* E et 199 *undecies* F ; CGI, ann. II, art. 95 K à 95 U ; ann. III, art. 46 AG *undecies* à 46 AG *quaterdecies* ; BOI-IR-RICI-80 ; BOI-BIC-RICI-20-10)

109 Trois réductions d'impôt sont applicables aux contribuables **domiciliés en France**, au sens des dispositions de l'article 4 B du CGI, qui investissent **entre le 21 juillet 2003 et le 31 décembre 2017** :

- dans les départements d'outre-mer ;
- à Saint-Pierre-et-Miquelon ;
- à Mayotte ;
- en Nouvelle-Calédonie ;
- en Polynésie française ;
- dans les îles Wallis et Futuna ;

- et dans les Terres australes et antarctiques françaises. Depuis le 15 juillet 2007, ces investissements peuvent également être réalisés à Saint-Martin et à Saint-Barthélemy (étant précisé que ces collectivités étaient auparavant rattachées au département de la Guadeloupe.

Remarque : L'article 15 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer prévoit que les articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B et 199 *undecies* C du CGI sont applicables aux investissements **réalisés depuis le 1^{er} janvier 2010** à Mayotte, en Polynésie française, à Saint-Barthélemy, à Saint-Martin, à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Wallis-et-Futuna ainsi qu'en Nouvelle-Calédonie **si la collectivité concernée est en mesure d'échanger avec l'État les informations utiles à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.**

Ces trois réductions d'impôt concernent respectivement les particuliers (CGI, art. 199 *undecies* A et 199 *undecies* C) et les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 199 *undecies* B).

L'article 87 de la loi de finances pour 2009 a plafonné la somme des réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B et 199 *undecies* C du CGI et des reports de ces réductions d'impôt dont l'imputation est admise pour un contribuable au titre

d'une même année d'imposition à **40 000 €**. **Sur option** du contribuable, ce plafond annuel peut être porté à **15 %** du revenu de l'année considérée. Ce plafonnement a été appliqué pour la première fois à l'impôt sur les revenus perçus en 2009 (cf. n° 110).

Les articles 15, 16, 21, 22, 23, 38, 40 et 41 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer ont modifié les dispositions des articles 199 *undecies* A et 199 *undecies* B du CGI.

Les articles 24, 36, 68, 98, 104, 105 et 170 de la loi de finances pour 2011 ont apporté des modifications aux articles 199 *undecies* A à 199 *undecies* C du CGI. Il en a été de même pour l'article 78 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.

L'article 13 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 a aménagé le dispositif de plafonnement pour l'outre-mer.

Enfin, l'article 83 de la loi de finances pour 2012 a prévu une baisse des taux de la réduction d'impôt prévue par l'article 199 *undecies* B du CGI

I. RÉDUCTION D'IMPÔT PRÉVUE PAR L'ARTICLE 199 *UNDECIES* A DU CGI

(CGI, ann. III, art. 46 AG *duodecies* à 46 AG *quaterdecies* ; ann. IV, art. 18-0 *bis* ; BOI-IR-RICI-80)

Les contribuables qui, **entre le 21 juillet 2003 et le 31 décembre 2017**, réalisent, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, des investissements immobiliers ou souscrivent au capital de certaines sociétés peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt.

1. Champ d'application.

109-1

a. *Personnes concernées* (BOI-IR-RICI-80-10-10)

La réduction d'impôt est accordée aux **personnes physiques** ayant leur domicile fiscal au sens de l'article 4 B du CGI en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer.

Sont donc **exclus** les non-résidents c'est à dire les contribuables fiscalement domiciliés hors de France, y compris ceux qui ont leur domicile fiscal en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, dans les Terres australes et antarctiques françaises, à Mayotte, à Saint-Pierre-et-Miquelon et en Nouvelle-Calédonie, et qui disposent de revenus de source française.

Remarques

voir au BOI-IR-ROCI-80-10-20.

Associés de sociétés transparentes.

Associés de sociétés non transparentes.

Membres d'indivisions autres que successorales.

Titulaires de droits démembrés.

109-2

b. *Investissements dans le secteur du logement* (BOI-IR-RICI-80-10-20-10).

1° *Acquisition ou construction d'immeuble neuf situé outre-mer à usage d'habitation.*

Il s'agit de l'acquisition ou de la construction, régulièrement autorisée par un permis de construire, d'un immeuble neuf dont le propriétaire prend **l'engagement pendant cinq ans** :

- de l'affecter dès l'achèvement ou l'acquisition si elle est postérieure, **à son habitation principale** ;

- ou de **le louer nu** dans les six mois de l'achèvement ou de l'acquisition si elle est postérieure, à des personnes, autres que son conjoint ou un membre de son foyer fiscal, qui **en font leur habitation principale**. Le non-respect des engagements de location entraîne la perte du bénéfice des incitations fiscales. Cette mention doit figurer dans une taille de caractères au moins aussi importante que celle utilisée pour indiquer toute information relative aux caractéristiques de l'investissement et s'inscrire dans le corps principal du texte publicitaire (Loi n° 2010-737 du 1^{er} juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation, art. 28).

Les immeubles **doivent être situés** dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Martinique, Guyane et Réunion), en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, les îles de l'océan indien, les Terres australes et antarctiques françaises, à Mayotte, Saint-Pierre-et-Miquelon ainsi que dans les îles Éparses, l'île Clipperton et en Nouvelle-Calédonie. Depuis le 15 juillet 2007, les immeubles peuvent également être situés à Saint-Martin et à Saint-Barthélemy (étant précisé que ces deux dernières collectivités étaient auparavant rattachées au département de la Guadeloupe).

Ouvrent également droit à la réduction d'impôt, les additions ou surélévations de constructions, les locaux à usage mixte affectés à l'habitation principale pour les trois quarts au moins de leur superficie et les logements provenant de la réhabilitation ou de la transformation d'anciens

immeubles dès lors que leur acquisition entre dans le champ d'application de la TVA immobilière et que les travaux ont été autorisés par un permis de construire.

Pour les investissements **réalisés depuis le 28 mai 2009**, sauf exceptions mentionnées au VI de l'article 38 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, la réduction d'impôt n'est applicable que lorsque ceux-ci sont réalisés par des personnes physiques pour l'acquisition ou la construction d'une résidence principale en accession à la première propriété au sens du troisième alinéa du I de l'article 244 *quater* J du CGI ainsi que par des personnes physiques dont la résidence principale est visée par un arrêté, une mise en demeure ou une injonction pris en application de l'article L. 511-1 du code de la construction et de l'habitation ou des articles L. 1331-22 et L. 1331-24 du code de la santé publique.

2° Souscription de parts ou actions de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire en outre-mer des logements neufs.

Il s'agit de la souscription de parts ou actions de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire en outre-mer des logements neufs qu'elles donnent **en location nue pendant cinq ans au moins** à compter de leur achèvement à des personnes, autres que les associés de la société, leur conjoint ou les membres de leur foyer fiscal, qui **en font leur habitation principale**.

Sont notamment **exclus** du bénéfice de l'avantage fiscal, les souscriptions au capital de sociétés civiles immobilières de gestion dont l'objet est limité à l'acquisition et à la location d'immeubles.

La réduction d'impôt est subordonnée :

- à l'engagement par la société, d'achever les fondations des immeubles dans les deux ans qui suivent la clôture de chaque souscription annuelle ;
- à l'engagement par le souscripteur, de conserver les parts ou actions pendant cinq ans au moins, à compter de la date d'achèvement des immeubles.

3° Souscriptions au capital de SCPI.

Il s'agit des souscriptions au capital de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI), lorsque ces dernières **s'engagent à affecter** intégralement le produit de la souscription annuelle, **dans les six mois** qui suivent la clôture de celle-ci, à l'acquisition de logements neufs situés outre-mer et affectés, pour 90 % au moins de leur superficie, à un usage d'habitation.

Précisions voir au BOI-IR-RICI-80-10-20-10 :

Notion d'affectation à usage d'habitation.

Appréciation des superficies à usage d'habitation.

La réduction d'impôt est subordonnée :

- à l'engagement par la société, de **louer nu** les logements **pendant cinq ans au moins** à compter de leur achèvement ou de leur acquisition, si elle est postérieure, à des locataires, autres que les associés de la société, leur conjoint ou les membres de leur foyer fiscal, qui en font leur habitation principale ;
- à l'engagement par le souscripteur, de **conserver** les parts **pendant cinq ans au moins** à compter de ces mêmes dates.

Depuis la date de promulgation de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, lorsque le montant des investissements est supérieur à deux millions d'euros, le bénéfice de la réduction d'impôt est conditionné à l'obtention d'un agrément préalable délivré par le ministre chargé du budget dans les conditions prévues au III de l'article 217 *undecies* du CGI.

4° Travaux de réhabilitation réalisés par une entreprise ainsi que les travaux de confortation de logements contre le risque sismique.

Il s'agit des travaux de réhabilitation réalisés par une entreprise, à l'exclusion de ceux qui constituent des charges déductibles des revenus fonciers en application de l'article 31 du CGI et portant sur des logements situés outre-mer **achevés depuis plus de quarante ans**, pour les investissements **réalisés avant le 28 mai 2009**, ou **achevés depuis plus de vingt ans** pour les investissements **réalisés postérieurement au 28 mai 2009**, sauf exceptions visées au VI de l'article 38 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, que le propriétaire **prend l'engagement pendant cinq ans** :

- soit d'affecter dès l'achèvement des travaux **à son habitation principale** ;
- soit de **louer nu** dans les six mois qui suivent l'achèvement des travaux à des personnes qui en font leur habitation principale et autres que son conjoint ou un membre de son foyer fiscal.

Les travaux de réhabilitation s'entendent des travaux de modification ou de remise en état du gros œuvre ou des travaux d'aménagement interne qui, par leur nature, équivalent à de la reconstruction, ainsi que des travaux d'amélioration qui leur sont indissociables (CGI, ann. III, art. 46 AG *terdecies* A).

Sauf exceptions visées au VI de l'article 38 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, depuis le 28 mai 2009, la réduction d'impôt s'applique également aux travaux de confortation de logements contre le risque sismique.

5° *Affectation du logement.*

- Soit le logement est affecté à l'**habitation principale** du contribuable.
- Soit le logement est affecté à la **location nue à usage de résidence principale** du locataire.

109-3

c. **Investissements dans d'autres secteurs d'activités situés outre-mer** (BOI-IR-RICI-80-10-30).

1° *Ouvrent également droit à la réduction d'impôt, les versements effectués au titre de souscriptions en numéraire :*

- au capital des sociétés de développement régional (SDR) situées outre-mer ou des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun qui y effectuent des investissements **productifs neufs** outre-mer et dont l'activité réelle se situe dans les secteurs agricole, industriel, commercial ou artisanal relevant de l'article 34 du CGI, **à l'exclusion** des secteurs d'activités suivants :

- commerce ;
- les cafés, débits de tabac et débits de boissons ainsi que la restauration, et depuis le 25 juillet 2009, à l'exception également des restaurants dont le dirigeant est titulaire du titre de maître-restaurateur mentionné à l'article 244 *quater* Q du CGI et qui ont été contrôlés dans le cadre de la délivrance de ce titre ainsi que, le cas échéant, des restaurants de tourisme classés à la date de publication de la loi n° 2009-888 du 22 juillet 2009 de développement et de modernisation des services touristiques ;
- conseils et expertise ;
- recherche et développement, pour les investissements réalisés avant le 28 mai 2009 ;
- éducation, santé et action sociale ;
- banque, finance et assurance ;
- toutes activités immobilières ;
- la navigation de croisière, les locations sans opérateur, à l'exception de la location de véhicules automobiles et de navires de plaisance, la réparation automobile. Pour les investissements réalisés depuis le 28 mai 2009, la navigation de croisière, la réparation automobile, les locations sans opérateurs, à l'exception de la location directe de navires de plaisance ou au profit des personnes physiques utilisant pour une durée n'excédant pas deux mois des véhicules au sens de l'article 1010 du CGI.
- les services fournis aux entreprises, à l'exception de la maintenance, des activités de nettoyage et de conditionnement à façon et des centres d'appel ;
- les activités de loisirs, sportives et culturelles à l'exception, d'une part, de celles qui s'intègrent directement et à titre principal à une activité hôtelière ou touristique et ne consistent pas en l'exploitation de jeux de hasard et d'argent et, d'autre part, de la production et de la diffusion audiovisuelles et cinématographiques ;
- les activités associatives ;
- les activités postales ;
- pour les investissements réalisés depuis le 28 mai 2009, dans les conditions fixées par arrêté interministériel, la réduction d'impôt ne s'applique pas à l'acquisition de véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI qui ne sont pas strictement indispensables à l'activité de l'exploitant (CGI, ann. IV, art. 18-0 *bis* A modifié par l'arrêté du 12 avril 2012 publié au JO du 26 avril).

Les sociétés doivent s'engager :

- à réaliser les investissements productifs dans les douze mois de la clôture de la souscription ;
 - à achever les fondations dans les deux ans qui suivent la clôture de la souscription lorsque tout ou partie de cette dernière est affectée à la construction d'immeubles destinés à l'exercice d'une activité concernant les secteurs éligibles ;
 - à maintenir l'affectation des biens à l'activité dans les secteurs éligibles **pendant les cinq ans** qui suivent leur acquisition ou pour leur durée normale d'utilisation si elle est inférieure.
- **agrées** par le ministre chargé du budget, au capital de sociétés qui ont pour objet le financement par souscriptions en numéraire au capital ou par prêts participatifs, selon des modalités et limites fixées par l'article 46 AG *quindécies* de l'annexe III au CGI, d'entreprises

exerçant leur activité exclusivement outre-mer dans un secteur éligible défini ci-dessus et qui affectent ces prêts et souscriptions à l'acquisition et à l'exploitation d'investissements productifs neufs.

Ces sociétés spécialisées dans le financement d'entreprises exerçant exclusivement leur activité outre-mer (SOFIOM) ne bénéficient pas, pour la détermination de leur propre résultat, des déductions prévues à l'article 217 *undecies* du CGI.

L'équivalent de 60 % de la réduction d'impôt ainsi obtenue doit bénéficier à l'entreprise qui acquiert et exploite l'investissement.

- au capital des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, exerçant leurs activités **exclusivement** dans les **départements d'outre-mer** dans un secteur éligible mentionné au II *bis* de l'article 217 *undecies* du CGI (cf. FE n° 1866-1) et qui sont en difficultés au sens de l'article 44 *septies* du CGI. Ce type de souscription **doit recevoir l'agrément** du ministre chargé du budget délivré dans les conditions prévues au III de l'article 217 *undecies* du CGI (cf. FE n° 1869).

2° Obligations des souscripteurs.

Les souscripteurs des parts ou actions de ces deux derniers types de sociétés doivent s'engager à les **conserver pendant cinq ans** à compter de la date de souscription.

109-4

d. Demande d'accord préalable.

Pour les investissements engagés au sens du 6 *bis* de l'article 199 *undecies* A du CGI à compter du premier jour du sixième mois suivant le 28 mai 2009 (date de promulgation de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009), **un dispositif d'agrément préalable** dans les conditions citées au III de l'article 217 *undecies* dudit code est prévu lorsque le **montant des investissements** mentionnés aux b, c, d, g et h du 2 de l'article 199 *undecies* A du même code **est supérieur à deux millions d'euros**.

Remarque :

Auparavant, pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, la constitution ou l'augmentation du capital des sociétés susvisées dont le montant était supérieur à 4 600 000 €, devait être portée préalablement à sa réalisation, à la connaissance du ministre chargé du budget, et n'avoir pas appelé d'objection motivée de sa part dans un délai de trois mois.

109-5

e. Application dans le cas du démembrement du droit de propriété.

La réduction d'impôt n'est pas applicable au titre des immeubles et des parts ou actions des sociétés éligibles dont le droit de propriété est démembre.

Toutefois, lorsque le transfert de la propriété des immeubles, parts ou actions, ou le démembrement du droit de propriété résulte du décès de l'un des époux soumis à imposition commune, le conjoint survivant attributaire de l'immeuble, des parts ou actions, ou titulaire de l'usufruit peut demander la reprise à son profit, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, du bénéfice de la réduction d'impôt pour la période restant à courir.

2. Modalités d'application.

109-6

a. Base de calcul et application de la réduction d'impôt.

1° *Pour les investissements réalisés depuis le 28 mai 2009, sauf exceptions visées au VI de l'article 38 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009.*

La **base** de la réduction d'impôt **est le prix de revient de l'acquisition ou de la construction** du logement ou le **prix de souscription** des parts ou actions, **dans la limite** d'une surface habitable comprise entre 50 et 150 m² fixée par l'article 46 AG *terdecies-II* de l'annexe III au CGI selon le nombre de personnes destinées à occuper à titre principal le logement.

Pour les investissements réalisés dans le secteur du logement en **2012**, la limite est fixée à **2 309 €** par mètre carré de surface habitable (2 247 € en 2011 et 2010).

Pour l'appréciation du plafond applicable, cette **limite doit être**, le cas échéant, **majorée de la TVA** applicable puis multipliée par le nombre de mètre carré de surface habitable.

Cette limite est relevée chaque année, au 1^{er} janvier, dans la même proportion que la variation de la moyenne sur quatre trimestres de l'indice national mesurant le coût de la construction publiée par l'Institut national de la statistique et des études économiques. La moyenne mentionnée ci-dessus est celle des quatre derniers indices connus au 1^{er} novembre qui précède la date de référence.

2° La base de la réduction d'impôt est, pour les investissements réalisés avant le 28 mai 2009, le prix de revient ou d'acquisition du logement ou le prix de souscription des parts ou actions.

3° La réduction d'impôt s'applique :

- pour le propriétaire qui acquiert ou construit un logement qu'il affecte à son habitation principale :

- la première fois, au titre de l'année de l'achèvement de l'immeuble ou de son acquisition, si elle est postérieure, puis au titre des neuf années suivantes ;
- chaque année, la **base** de la réduction d'impôt est donc égale à **10 % des sommes effectivement payées** au 31 décembre de l'année au cours de laquelle le droit à réduction d'impôt est né ;

- pour les autres investissements :

- la première fois, au titre de l'année de l'achèvement de l'immeuble (ou de son acquisition, si elle est postérieure) ou de l'achèvement des travaux de réhabilitation ou de la souscription des parts ou actions, puis au titre des quatre années suivantes ;
- chaque année, la **base** de la réduction d'impôt est donc égale à **20 % des sommes effectivement payées** au 31 décembre de l'année au cours de laquelle le droit à réduction d'impôt est né.

4° La réduction d'impôt s'impute :

- uniquement sur l'impôt sur le revenu calculé selon le barème progressif ;
- après application éventuelle de la décote et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires.

Lorsque l'impôt dû par le contribuable est inférieur au montant de la réduction d'impôt à laquelle ce dernier pourrait prétendre, l'excédent ne peut donner lieu ni à remboursement, ni à report.

Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux.

109-7

b. Taux de la réduction d'impôt.

1° La réduction d'impôt est égale à **18 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (22 % en 2011 ; 25 % auparavant ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) de la base définie ci-dessus :

- pour le logement acquis neuf ou construit et affecté à l'habitation principale du propriétaire ;
- pour le logement ayant fait l'objet de travaux de réhabilitation affecté à l'habitation principale soit du propriétaire soit du locataire.

2° Elle est égale à **30 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (36 % en 2011 ; 40 % auparavant ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) de cette même base pour les investissements locatifs autres que ceux réalisés dans le secteur intermédiaire.

3° Elle est portée à **38 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (45 % en 2011 ; 50 % auparavant ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) de ladite base pour les investissements locatifs réalisés dans le secteur intermédiaire, si les conditions suivantes sont réunies :

- le contribuable ou la société s'engage à **louer nu** l'immeuble dans les six mois de son achèvement ou de son acquisition, si elle est postérieure, **pendant six ans au moins** à des personnes qui en font leur habitation principale. En cas de souscription au capital de sociétés visées au n° 109-2, le contribuable s'engage à conserver ses parts ou actions pendant au moins six ans à compter de la date d'achèvement des logements ou de leur acquisition si elle est postérieure ;

- le loyer annuel par mètre carré de surface habitable, charges non comprises, pour les baux conclus ou renouvelés en **2012**, ne doit pas excéder **161 €** dans les départements d'outre-mer, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy et à Mayotte et **201 €** à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna et les Terres australes et antarctiques françaises ;

- et les ressources du locataire n'excèdent pas les plafonds fixés par décret (pour les baux conclus en **2012** voir au BOI-IR-RICI-80-10-20-20. Pour ce qui concerne les modalités d'appréciation des ressources du locataire (année de référence, composition du foyer du locataire, locataire rattaché à ses parents, changement de situation fiscale du locataire), il convient de se reporter au BOI-IR-RICI-80-10-20-20.

4° La réduction d'impôt est également portée à **38 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (45 % en 2011 ; 50 % auparavant ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) de

cette même base pour les investissements réalisés par l'intermédiaire de souscriptions en numéraire :

- soit au capital de sociétés de développement régional (SDR) ;
- soit au capital de sociétés qui ont pour objet le financement par souscription en numéraire au capital ou par prêts participatifs d'entreprises exerçant outre-mer ;
- soit au capital des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés exerçant outre-mer et qui sont en difficulté.

5° Par ailleurs, les taux de **18 %, 30 % et 38 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (22 %, 36 % et 45 % en 2011 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) prévus au 1°, 2° et 3° ci-dessus sont portés à **26 %, 38 % et 45 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (31 %, 45 % et 54 % en 2011 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) pour les investissements réalisés dans les **départements d'outre-mer et la collectivité départementale de Mayotte** lorsque le logement est situé dans une **zone urbaine sensible** définie au B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

6° En outre, pour les dépenses d'équipements de **production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable** qui sont réalisées dans le logement les taux de **18 %, 30 % et 38 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (22 %, 36 % et 45 % en 2011) mentionnés au 5° ci-dessus sont portés respectivement à **22 %, 33 % et 40 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (26 %, 39 % et 48 % en 2011).

Les taux de **26 %, 38 % et 45 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (31 %, 45 % et 54 % en 2011) mentionnés au 5° ci-dessus, sont portés respectivement et à **29 %, 40 % et 48 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (35 %, 48 % et 57 % en 2011 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012). La liste de ces équipements de production d'énergie est limitativement énumérée à l'article 18-0 bis de l'annexe IV au CGI.

109-8 3. Remise en cause de la réduction d'impôt.

a. Principe.

D'une manière générale, la réduction accordée cesse de s'appliquer et fait l'objet d'une reprise lorsque le bénéficiaire de la réduction ou les sociétés bénéficiaires de la souscription ne respectent pas leurs engagements. Elle peut également être remise en cause en cas de non-respect des procédures de construction.

b. Exceptions.

La réduction d'impôt dont bénéficie le propriétaire du logement ou le souscripteur des parts ou actions ne fait l'objet d'aucune reprise dans les cas d'apport partiel d'actif ou de fusion ou en cas de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune.

Par ailleurs, il est admis de ne pas remettre en cause la réduction d'impôt pratiquée en cas de changement de situation matrimoniale du contribuable, d'invalidité ou de licenciement du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune.

Enfin, il est également admis de ne pas remettre en cause les réductions d'impôt pratiquées par les souscripteurs au capital de SCPI lors de la fusion de ces dernières ou, pour l'ensemble des bénéficiaires de la réduction d'impôt, lorsque le non-respect de l'engagement résulte de l'expropriation pour cause d'utilité publique du logement ayant donné droit à la réduction d'impôt.

L'absence de reprise et le maintien du bénéfice de la réduction d'impôt restant à imputer sont subordonnés à certaines conditions précises.

c. Remise en cause prévue au 6 bis de l'article 199 undecies A du CGI.

La réduction d'impôt acquise au titre des investissements **engagés entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2012**, cités aux 1° (deuxième tiret), 2°, 3° et 4° du n° 109-2 ci-dessus est reprise lorsque les logements acquis ou construits **ne sont pas loués au plus tard le dernier jour du trente-sixième mois suivant celui de la délivrance du permis de construire**.

Le cas échéant, cette date est repoussée d'un délai égal à celui durant lequel les travaux sont interrompus par l'effet de la force majeure ou durant lequel la légalité du permis de construire est contestée par la voie contentieuse.

d. **Contrôle des investissements ayant ouvert droit à la réduction d'impôt** (LPF, art. 45 F).

Dans les départements d'outre-mer, l'administration peut contrôler sur le lieu d'exploitation le respect des conditions de réalisation, d'affectation, d'exploitation et de conservation des investissements ayant ouvert droit au bénéfice des dispositions prévues à l'article 199 undecies A du CGI.

Dans les collectivités d'outre-mer et en Nouvelle-Calédonie, les contrôles mentionnés ci-dessus peuvent être réalisés par les agents mandatés par le directeur général des finances publiques.

Les modalités d'application de l'article L. 45 du LPF sont fixées par décret en Conseil d'État.

109-9 4. Restrictions selon les périodes d'investissement.

Conformément aux dispositions du 6 *bis* de l'article 199 *undecies* A du CGI, la réduction d'impôt ne s'applique pas aux investissements mentionnés aux b, c et d du 2 de l'article 199 *undecies* A **engagés** après le 31 décembre 2010.

Toutefois, la réduction d'impôt s'applique également :

a. Aux investissements mentionnés aux b, c et d du 2 de l'article 199 undecies A du CGI engagés entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2011.

Par dérogation au 6 du même article, le taux de la réduction d'impôt est, pour ces investissements, de **22 % en 2012** (27 % en 2011 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012).

Ce taux est porté à **34 % en 2012** (40 % en 2011 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) pour ceux de ces investissements au titre desquels les conditions mentionnées aux 1^o et 2^o du 6 sont réunies.

Ces taux sont portés respectivement :

- à **30 % et 41 % en 2012** (36 % et 49 % en 2011 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) lorsque les investissements sont réalisés dans une zone urbaine sensible, si la condition prévue au septième alinéa du 6 du même article est remplie ;

- à **25 % et 37 % en 2012** (30 % et 44 % en 2011 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) lorsque les investissements effectués utilisent une source d'énergie renouvelable dans le logement, si la condition prévue au huitième alinéa du 6 du même article est remplie ;

- à **33 % et 45 % en 2012** (39 % et 53 % en 2011 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) lorsque les conditions prévues au septième et huitième alinéa du 6 du même article (investissements réalisés dans une zone urbaine sensible et logement bénéficiant d'une source d'énergie renouvelable), sont remplies simultanément.

b. Aux investissements mentionnés aux b, c et d du 2 de l'article 199 undecies A du CGI engagés entre le 1^{er} janvier 2012 et le 31 décembre 2012.

Le taux est de **26 % en 2012** (31 % en 2011 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) pour ces investissements et au titre desquels les conditions mentionnées aux 1^o et 2^o du 6 de l'article 199 *undecies* A du CGI sont réunies.

c. À la notion d'investissements engagés.

Pour l'application du 6 *bis* de l'article 199 *undecies* A du CGI, sont considérés **comme engagés** :

- les investissements mentionnés au b du 2 de l'article 199 *undecies* A du CGI au titre de logements que le contribuable fait construire ou acquiert neufs ou en l'état futur d'achèvement, dont les permis de construire ont été délivrés ;

- les investissements mentionnés au c du même 2 correspondant à des souscriptions de parts ou d'actions de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs dont les permis de construire ont été délivrés ;

- les investissements mentionnés au d du même 2 correspondant à des souscriptions dont le produit est affecté à l'acquisition de logements neufs dont les permis de construire ont été délivrés.

La réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés au 6 *bis* de l'article 199 *undecies* A du CGI est reprise lorsque les logements acquis ou construits ne sont pas loués au plus tard le dernier jour du trente-sixième mois suivant celui de la délivrance du permis de construire. Le cas échéant, cette date est repoussée d'un délai égal à celui durant lequel les travaux sont interrompus par l'effet de la force majeure ou durant lequel la légalité du permis de construire est contestée par la voie contentieuse.

S'agissant des sanctions fiscales et pénales en cas d'agissements frauduleux ayant conduit à l'obtention de la réduction d'impôt, cf. ci-après n° 109-23.

5. Obligations déclaratives.

Les obligations déclaratives incombant aux contribuables et aux sociétés sont précisées à l'article 46 AG *quaterdecies* de l'annexe III au CGI.

II. RÉDUCTION D'IMPÔT PRÉVUE PAR L'ARTICLE 199 UNDECIES B DU CGI

(CGI, ann. II, art. 95 K à 95 V et ann. IV, art. 18-0 *bis* A ; BOI-BIC-RICI-20-10 ; Arrêté du 12 avril 2012)

109-10

Les personnes physiques domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui réalisent des investissements outre-mer **dans le cadre de leur entreprise ou de leur exploitation agricole individuelle, entre le 21 juillet 2003** (date de promulgation de la loi de programme pour l'outre-mer) **et le 31 décembre 2017**¹, peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt.

Cette disposition s'applique également aux personnes physiques domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui sont associées d'une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 du CGI [et, depuis l'imposition des revenus 2011, à l'exclusion des sociétés en participation ou membres d'un groupement mentionné aux articles 239 *quater* ou 239 *quater C* du CGI, qui réalise de tels investissements. En ce cas, la réduction d'impôt est pratiquée par les associés ou membres dans une proportion correspondant à leurs droits dans la société ou le groupement.

Pour les investissements **réalisés** depuis le 1^{er} janvier 2009, la réduction d'impôt s'applique également à une société soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés dont les associés sont des personnes physiques domiciliées en France.

Remarque :

L'article 15 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer prévoit que l'article 199 *undecies* B du CGI est applicable aux investissements **réalisés** depuis le 1^{er} janvier 2010 à Mayotte, en Polynésie française, à Saint-Barthélemy, à Saint-Martin, à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Wallis-et-Futuna ainsi qu'en Nouvelle-Calédonie **si la collectivité concernée est en mesure** d'échanger avec l'État les informations utiles à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

109-11

1. Personnes concernées.

a. L'exploitant individuel.

La réduction d'impôt est accordée aux seules personnes physiques **ayant leur domicile fiscal en France** au sens de l'article 4 B du CGI (départements métropolitains ou départements d'outre-mer). Il s'agit des contribuables passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus, qu'ils soient de source française ou étrangère.

Le régime d'imposition de l'entreprise ou de l'exploitation individuelle dans laquelle est exploité l'investissement productif **reste sans incidence** sur le bénéfice de la réduction d'impôt. Ainsi, les personnes physiques qui réalisent un investissement productif dans le cadre d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale soumise au régime d'imposition des micro-entreprises (CGI, art. 50-0), ou dans le cadre d'une exploitation agricole soumise au régime du forfait (CGI, art. 64) peuvent bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *undecies* B-I du CGI.

b. Les associés personnes physiques d'une société ou membres d'un groupement.

Seuls les associés ou membres personnes physiques **domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI et présents à la date de clôture de l'exercice de réalisation de l'investissement** peuvent bénéficier de la réduction d'impôt dans une proportion correspondant à leurs droits aux résultats dans la société ou le groupement en cause.

Pour les investissements réalisés depuis le 21 juillet 2003, les sociétés ou les groupements susvisés s'entendent des sociétés et des groupements dont les parts ou les droits sont détenus directement par les contribuables mentionnés au a.

Toutefois, les parts ou les droits de ces sociétés ou groupements peuvent être détenus, de manière indirecte, par les contribuables susvisés par l'intermédiaire d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée soumise au régime de l'article 8 du CGI et, depuis l'imposition des revenus 2011, à l'exclusion des sociétés en participation. Aucune autre forme juridique d'interposition entre le contribuable et la société ou le groupement n'est admise.

Les associés ou les membres **non-résidents** sont **exclus** du bénéfice de la réduction d'impôt.

c. L'exploitant individuel, les associés ou les membres de la structure qui donne en location l'investissement.

En principe, l'entreprise individuelle, la société soumise au régime des sociétés de personnes ou le groupement qui réalise l'investissement doit en être propriétaire et l'exploiter dans le cadre d'une activité éligible pour ouvrir droit à la réduction d'impôt.

Toutefois, ces mêmes personnes, propriétaires de l'investissement, ou associés d'une société de personnes ou membres d'un groupement propriétaire de l'investissement, mais qui ne

1. Sous réserve de certaines dispositions transitoires : cf. n° 109-22.

l'utilisent pas personnellement, peuvent bénéficier, sous certaines conditions, de la réduction d'impôt lorsque le bien est donné en location à l'entreprise exploitante (CGI, art. 199 *undecies* B-I, dernier alinéa).

Corrélativement, l'investisseur bailleur est tenu de rétrocéder, au profit de l'entreprise exploitante, une fraction de l'avantage fiscal auquel l'investissement ouvre droit.

Les conditions, modalités et forme de la rétrocession permettant l'octroi de la réduction d'impôt dans cette situation sont exposées au BOI-BIC-RICI-20-10-10-10.

d. Sociétés soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés.

Pour les investissements réalisés depuis le 1^{er} janvier 2009, sauf exception, la réduction d'impôt s'applique, dans les conditions prévues au vingt-sixième alinéa de l'article 199 *undecies* B du CGI, aux investissements réalisés par une société soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés dont les actions sont détenues intégralement et directement par des contribuables, personnes physiques, domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI. En ce cas, la réduction d'impôt est pratiquée par les associés dans une proportion correspondant à leurs droits dans la société. L'application de cette disposition est subordonnée au respect des conditions suivantes :

- les investissements ont reçu un agrément préalable du ministre chargé du budget dans les conditions prévues à l'article 217 *undecies*-III du CGI ;

- les investissements sont mis à la disposition d'une entreprise dans le cadre d'un contrat de location respectant les conditions mentionnées aux quinzième à dix-huitième alinéas du I de l'article 217 *undecies* dudit code et **62,5 %** depuis le 1^{er} janvier 2011 (60 % antérieurement) de la réduction d'impôt sont rétrocédés à l'entreprise locataire sous forme de diminution du loyer et du prix de cession du bien à l'exploitant. Les dispositions du trente-troisième alinéa de l'article 199 *undecies* B du CGI sont applicables ;

- la société réalisant l'investissement a pour objet exclusif l'acquisition d'investissements productifs en vue de la location au profit d'une entreprise située dans les départements ou collectivités d'outre-mer.

Les associés qui bénéficient de cette réduction ne peuvent bénéficier pour la souscription au capital de la même société des réductions d'impôt prévues aux articles 199 *undecies* A, 199 *terdecies*-0 A et 885-0 V *bis* du CGI et la société ne peut bénéficier des dispositions prévues aux articles 217 *bis* et 217 *undecies* du CGI.

Depuis le 1^{er} janvier 2011, l'article 217 *bis* du CGI **étant abrogé**, le législateur maintient que la société ne peut pas bénéficier des dispositions de l'article 217 *undecies* du CGI.

Remarque :

Le 11 de l'article 150-0 D du CGI n'est pas applicable aux moins-values constatées par les associés lors de la cession des titres de la société concernée. Le 2^o du 3 de l'article 158 du CGI ne s'applique pas aux revenus distribués par la société concernée.

109-12 2. Investissements ouvrant droit à réduction d'impôt.

a. Investissements neufs.

• Ouvrent droit à la réduction d'impôt, l'acquisition, la création ou la prise en crédit-bail d'**investissements productifs ayant la nature d'immobilisations neuves, corporelles et amortissables.**

La notion même d'investissement productif implique l'acquisition ou la création de moyens d'exploitation, permanents ou durables capables de fonctionner de manière autonome.

L'investissement productif doit être propriété pleine et entière de l'entreprise, de la société ou du groupement qui l'inscrit à l'actif de son bilan ce **qui exclut notamment le démembrement des droits de propriété.**

À l'exception de certaines opérations de rénovation (cf. *b* ci-après), seuls les investissements réalisés en **biens neufs** sont susceptibles de bénéficier de la réduction d'impôt.

Seules les immobilisations **corporelles et amortissables** sont susceptibles d'ouvrir droit à la réduction d'impôt. Par exception à cette règle, il est admis que le prix de revient, hors TVA déductible, des terrains d'assiette des bâtiments et des terrains formant une dépendance indispensable et immédiate de ces constructions au sens des dispositions de l'article 1381-4^o du CGI soit compris dans le prix de revient des constructions ouvrant droit à l'aide. Toutes les autres immobilisations non amortissables ainsi que les immobilisations incorporelles sont exclues.

b. Travaux de rénovation et de réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de village de vacances classés.

Les travaux de rénovation et de réhabilitation qui constituent des éléments de l'actif immobilisé sont éligibles à la réduction d'impôt (CGI art. 199 *undecies* B-I, al. 15).

Ces travaux de rénovation et de réhabilitation **doivent concerner exclusivement** des hôtels, des résidences de tourisme ou des villages de vacances **classés** ou être effectués en vue d'obtenir le classement.

Les travaux de rénovation s'entendent de ceux qui impliquent la reprise totale ou de l'essentiel des structures intérieures d'un immeuble ou qui sont destinés à doter les bâtiments des normes actuelles de confort lorsque ces travaux constituent des éléments de l'actif immobilisé.

Les travaux de réhabilitation peuvent intervenir ou non sur le gros œuvre.

c. Autres travaux de rénovation.

1° *La rénovation de biens immobiliers autres que des hôtels, résidences de tourisme et villages de vacances classés.*

Sont éligibles, les travaux consistant en l'installation d'équipements mobiliers et le renouvellement de biens mobiliers, sous réserve que les biens en cause soient neufs.

En revanche, l'éligibilité des travaux immobiliers n'est pas systématique. En effet, l'aide fiscale n'a pas pour objet de financer des travaux d'amélioration ou l'entretien d'immeubles. Elle est réservée aux opérations « lourdes » dépassant, par essence, le simple entretien ou la rénovation légère des installations existantes.

2° *La rénovation de biens mobiliers.*

La rénovation de biens mobiliers n'est pas éligible au bénéfice de la réduction d'impôt.

d. Logiciels.

Pour bénéficier de la réduction d'impôt, les logiciels doivent être nécessaires à l'utilisation des investissements éligibles à la réduction d'impôt et constituer des éléments de l'actif immobilisé.

Sont donc **exclus**, les logiciels nécessaires à l'utilisation de biens d'occasion ou d'autres immobilisations incorporelles ainsi que les logiciels nécessaires à l'utilisation d'investissements affectés à une activité n'ouvrant pas droit à l'aide fiscale.

109-13

3. Affectation des immobilisations ouvrant droit à réduction d'impôt.

Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, les investissements visés ci-dessus doivent être affectés exclusivement et directement par l'entreprise à la réalisation des opérations professionnelles de ces établissements.

Sont donc exclus, les biens affectés en tout ou partie à l'usage personnel de l'exploitant (logement, voiture). Il en est de même pour les biens de sociétés mis à la disposition des dirigeants et ceux acquis aux seules fins de placement.

Enfin, tout en posant le principe général d'éligibilité des activités agricoles et des activités commerciales, industrielles ou artisanales relevant de l'article 34 du CGI, le législateur a **exclu de manière expresse** un certain nombre de secteurs d'activités.

a. Principe général : les activités agricoles et les activités commerciales, industrielles ou artisanales relevant de l'article 34 du CGI sont éligibles.

Les investissements productifs doivent être réalisés outre-mer dans le cadre d'une entreprise exerçant une activité agricole ou une activité industrielle, commerciale ou artisanale relevant de l'article 34 du CGI.

Sont donc **exclues les activités non commerciales** au sens de l'article 92-1 du CGI ainsi que les **activités mentionnées à l'article 35** dudit code.

b. Exceptions : les secteurs d'activité exclus.

Expressément, la loi **exclut** du bénéfice de la réduction d'impôt les investissements réalisés dans les secteurs d'activités suivants :

- commerce ;
- les cafés, débits de tabac et débits de boissons ainsi que la restauration, et **depuis le 25 juillet 2009**, à l'exception également des restaurants dont le dirigeant est titulaire du titre de maître-restaurateur mentionné à l'article 244 *quater* Q du CGI et qui ont été contrôlés dans le cadre de la délivrance de ce titre ainsi que, le cas échéant, des restaurants de tourisme classés à la date de publication de la loi n° 2009-888 du 22 juillet 2009 de développement et de modernisation des services touristiques ;
- conseils et expertise ;
- recherche et développement pour les investissements **réalisés avant le 28 mai 2009** ;
- éducation, santé et action sociale ;
- banque, finance et assurance ;
- toutes activités immobilières ;

- services fournis aux entreprises, **à l'exception** de la maintenance, des activités de nettoyage et de conditionnement à façon et des centres d'appel ;
- activités de loisirs, sportives et culturelles, **à l'exception**, d'une part, de celles qui s'intègrent directement et à titre principal à une activité hôtelière ou touristique et ne consistent pas en l'exploitation de jeux de hasard et d'argent et, d'autre part, de la production et de la diffusion audiovisuelles et cinématographiques ;
- activités associatives ;
- pour les investissements **réalisés avant le 28 mai 2009**, navigation de croisière, les locations sans opérateur (à l'exception de la location de véhicules automobiles et de navires de plaisance), la réparation automobile. **Pour les investissements réalisés postérieurement**, la navigation de croisière, la réparation automobile, les locations sans opérateurs, à l'exception de la location directe de navires de plaisance ou au profit des personnes physiques utilisant pour une durée n'excédant pas deux mois des véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI ;
- activités postales ;
- pour les investissements **réalisés depuis le 28 mai 2009**, dans les conditions fixées par arrêté interministériel, la réduction d'impôt ne s'applique pas à l'acquisition de véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI qui ne sont pas strictement indispensables à l'activité de l'exploitant (CGI, ann. IV, art. 18-0 bis A modifié par l'arrêté du 12 avril 2012 publié au JO du 26 avril).

Remarque : Dans le cas où dans un même établissement, une immobilisation est affectée à plusieurs activités dont certaines relèvent de secteurs exclus, la réduction d'impôt ne peut être pratiquée qu'à concurrence d'une partie de la valeur de cette immobilisation, qui est déterminée au prorata de son affectation aux activités des secteurs admis au bénéfice de la mesure.

c. Cas particulier des investissements nécessaires à l'exploitation d'une concession de service public local à caractère industriel et commercial.

Pour être éligibles à la réduction d'impôt, les investissements doivent être affectés à l'exploitation d'un service public local à caractère industriel et commercial et réalisés, à compter de l'entrée en vigueur de la loi de programme pour l'outre-mer, dans un secteur éligible.

d. Localisation des investissements éligibles.

Les investissements productifs neufs doivent être **réalisés et exploités exclusivement** dans les **départements et collectivités d'outre-mer** tels qu'indiqués au n° 109-2.

e. Exclusion des installations utilisant l'énergie radiative du soleil.

Depuis le 29 septembre 2010, la réduction d'impôt **ne s'applique pas** aux investissements portant sur des installations de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil.

Toutefois, la réduction d'impôt reste applicable, dans les conditions prévues par les dispositions antérieurement à la loi de finances pour 2011 :

- lorsque le bénéfice de la réduction d'impôt **n'est pas subordonné à l'agrément préalable** du ministre chargé du budget prévu à l'article 199 *undecies* B-II du CGI, d'une part, aux investissements pour l'acquisition desquels le bénéficiaire de la réduction a accepté un devis et versé un acompte avant le 29 septembre 2010 et, d'autre part, à ceux réalisés par les sociétés et groupements mentionnés aux dix-neuvième et vingt-septième alinéas du I de l'article 199 *undecies* B du CGI, lorsque la réduction d'impôt à laquelle ils auraient ouvert droit a été obtenue à raison d'acquisitions ou de souscriptions de parts faites avant le 29 septembre 2010 ;

- lorsque le bénéfice de la réduction d'impôt **est subordonné à l'agrément préalable** du ministre chargé du budget prévu à l'article 199 *undecies* B-II du CGI, d'une part, aux investissements agréés avant le 29 septembre 2010, sous réserve du respect de la date de mise en production des installations prévue dans l'agrément, et, d'autre part, à ceux pour l'acquisition desquels l'exploitant a accepté un devis et versé un acompte, sous réserve qu'ils produisent de l'électricité **au plus tard** le 31 mars 2011.

109-14 4. Procédure d'agrément préalable.

a. Champ d'application de la procédure d'agrément.

Certains investissements ne peuvent ouvrir droit à la réduction d'impôt que s'ils ont reçu un **agrément préalable** du ministre chargé du budget, après avis du ministre chargé de l'outre-mer, dans les conditions prévues à l'article 217 *undecies*-III du CGI.

Restent soumis à l'article 199 *undecies* B du CGI, dans **sa rédaction antérieure**, les investissements pour l'agrément desquels une demande est parvenue à l'administration **avant** la date de publication de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, art. 16-II.

1° Agrément préalable de certains investissements.

La procédure d'agrément préalable vise les investissements :

- qui concernent les secteurs des transports, de la navigation de plaisance, de l'agriculture, de la pêche maritime et de l'aquaculture, de l'industrie charbonnière et de la sidérurgie, de la construction navale, des fibres synthétiques, de l'industrie automobile ou concernant la rénovation et la réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de village de vacances classés ou des entreprises en difficultés, ou qui sont nécessaires à l'exploitation d'une concession de service public local à caractère industriel et commercial ;
- dont le montant total par programme et par exercice est supérieur à **250 000 €** à compter du sixième mois suivant le 29 mai 2009, date d'entrée en vigueur de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, art. 16-I-D et 16-III (300 000 € antérieurement), lorsque le contribuable ne participe pas à l'exploitation au sens de l'article 156-I-1° *bis* du CGI. Ce seuil s'apprécie au niveau de l'entreprise, société ou groupement qui inscrit l'investissement à l'actif de son bilan ou qui en est locataire lorsqu'il est pris en crédit-bail auprès d'un établissement financier ;
- dont le montant total par programme et par exercice est supérieur à 1 000 000 €.

Une dispense d'agrément peut, dans certains cas, s'appliquer conformément aux dispositions de l'article 217 *undecies*-III-3 du CGI (cf. *b* ci-dessous).

2° *Agrément préalable spécifique au secteur de l'hôtellerie : imputation partielle du déficit non professionnel sur le revenu global* (CGI, art. 199 *undecies* B-I *bis*-2).

Les dispositions permettant l'imputation partielle sur le revenu global des déficits non professionnels provenant de la location d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés ayant fait l'objet de travaux de rénovation ou de réhabilitation sont applicables sur agrément préalable du ministre chargé du Budget.

Cet agrément est exigé **dans tous les cas**, la dispense visée au *b* ci-dessous n'est pas applicable.

3° *Agrément préalable spécifique pour les investissements dans les câbles sous-marins de communication et ceux de secours* (CGI, art. 199 *undecies* B-I *ter*).

Cf. n° 109-21.

b. Dispense d'agrément.

Les investissements visés à l'article 199 *undecies* B-II du CGI dont le montant total **n'excède pas 250 000 €** à compter du sixième mois suivant le 29 mai 2009, date d'entrée en vigueur de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, art. 16-I-D et 16-III (300 000 € antérieurement) **par programme et par exercice**, sont dispensés d'agrément préalable lorsqu'ils sont réalisés par une entreprise qui exerce son activité dans les départements d'outre-mer depuis au moins deux ans dans l'un des secteurs éligibles à l'aide fiscale ou donnés en location à une telle entreprise.

c. Conditions d'octroi de l'agrément.

Outre les conditions générales de droit commun prévues à l'article 199 *undecies* B-I du CGI, les investissements doivent respecter les conditions suivantes :

- présenter un intérêt économique pour la collectivité dans laquelle il est réalisé ;
- ne pas porter atteinte aux intérêts fondamentaux de la nation, constituer une menace contre l'ordre public ou laisser présumer l'existence de blanchiment d'argent ;
- poursuivre comme l'un de ses buts principaux, la création ou le maintien d'emplois dans le département dans lequel il est réalisé ;
- s'intégrer dans la politique d'aménagement du territoire, de l'environnement et du développement durable ;
- garantir la protection des investisseurs et des tiers.

L'octroi de l'agrément est également subordonné au respect par les bénéficiaires directs ou indirects de leurs obligations fiscales et sociales et à l'engagement pris par ces mêmes bénéficiaires que puissent être vérifiées sur place les modalités de réalisation et d'exploitation de l'investissement aidé.

d. Procédure et délai de l'agrément.

La procédure et les délais d'agrément sont commentés au BOI-BIC-RICI-20-10-20.

109-15 5. Modalités de détermination de la réduction d'impôt.

a. Base de la réduction d'impôt.

La **base** de la réduction d'impôt est **égale** à la valeur des immobilisations correspondant à leur **prix de revient hors TVA récupérable** pour lequel elles sont inscrites au bilan de l'entreprise propriétaire et qui sert de base au calcul des amortissements déductibles du résultat fiscal, **diminué de la fraction de ce prix de revient** financé par une subvention publique.

Cette règle a une portée générale. Elle s'applique non seulement aux acquisitions ou aux créations de biens réalisés par l'entreprise utilisatrice, mais aussi pour les biens pris en crédit-bail ou donnés en location.

Les subventions publiques s'entendent des aides financières accordées par les institutions européennes, l'État, les collectivités territoriales et les établissements publics à caractère industriel et commercial ou à caractère administratif.

Les aides versées par l'État comprennent notamment la TVA qui, en application d'une décision ministérielle du 2 novembre 1953, est récupérable sur les biens exonérés de cette taxe en application de l'article 295-1-5° du CGI.

Pour les investissements **réalisés entre le 28 mai 2009 et le 31 décembre 2017, la base éligible de la réduction d'impôt est égale** à la valeur des investissements productifs correspondant à leur **prix de revient hors taxes et hors frais de toute nature**, notamment commissions d'acquisition, à l'exception des frais de transport, d'installation et de mise en service amortissables, **diminué** de la fraction de leur prix de revient financée par une subvention publique.

Les projets d'investissement comportant l'acquisition, l'installation ou l'exploitation d'équipements de production d'énergie renouvelable sont pris en compte dans la limite d'un montant par watt installé fixé par arrêté conjoint des ministres chargés du budget, de l'outre-mer et de l'énergie pour chaque type d'équipement. Ce montant prend en compte les coûts d'acquisition et d'installation directement liés à ces équipements (CGI, art. 199 *undecies* B-I *ter*).

Par ailleurs, les **aides octroyées** par Mayotte, la Polynésie française, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, les îles Wallis et Futuna ainsi que la Nouvelle-Calédonie dans le cadre de leur compétence fiscale propre au titre de projets d'investissements **sont sans incidence** sur la détermination du montant des dépenses éligibles retenues pour l'application des I et I *ter* de l'article 199 *undecies* B du CGI (CGI, art. 199 *undecies* B-III).

b. Montant de la réduction d'impôt.

1° Taux de droit commun.

Le taux de la réduction d'impôt est, en principe, égal à **38,25 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (45 % en 2011 ; 50 % antérieurement) du prix de revient de l'investissement éligible.

2° Taux majorés.

Le taux de la réduction d'impôt peut être **majoré** pour certains types d'investissements.

• Investissements réalisés en Guyane, à Mayotte, à Saint-Pierre-et-Miquelon ou à Wallis et Futuna.

Le taux de la réduction d'impôt est porté à **45,9 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (54 % en 2011 ; 60 % antérieurement) pour les investissements réalisés en Guyane (dans les limites définies par les règles communautaires relatives aux aides d'État), à Mayotte, à Saint-Pierre-et-Miquelon ou à Wallis et Futuna.

• Investissements réalisés dans le secteur de la production d'énergie renouvelable.

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2012, les taux de 38,25 % et 45,9 % (15 % et 54 % en 2011) susmentionnés sont portés respectivement à **45,9 %** et **53,55 %** (54 % et 63 % en 2011) pour les investissements réalisés dans le secteur de l'énergie renouvelable.

Remarque : Jusqu'au 31 décembre 2010, les anciens taux de 50 % et de 60 % étaient majorés de dix points pour les investissements réalisés dans le secteur de la production d'énergie renouvelable.

• Travaux de rénovation et de réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de village de vacances classés.

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2012, pour ces travaux de rénovation et réhabilitation, le taux de la réduction d'impôt est porté :

- à **53,55 %** (63 % en 2011) dans les **départements d'outre-mer**. Le bénéfice de cette mesure est accordé à l'exploitant lorsqu'il prend à charge ces travaux ;

- à **45,9 %** (54 % en 2011) dans les **collectivités d'outre-mer** et **Mayotte**.

Remarque : Jusqu'au 31 décembre 2010, le taux était fixé à 70 % pour les travaux réalisés dans les départements d'outre-mer (pour les investissements réalisés depuis le 28 mai 2009, le bénéfice du taux de 70 % était accordé à l'exploitant lorsqu'il prenait en charge ces travaux et à 60 % pour les travaux réalisés dans les collectivités d'outre-mer).

En outre, le secteur de l'hôtellerie classée **dans les départements d'outre-mer** bénéficie de mesures spécifiques (cf. n° 109-20).

3° Taux liés aux investissements mis à disposition dans le cadre d'un contrat de location.

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2012.

• Lorsque la réduction d'impôt mentionnée à l'article 199 *undecies* B-I du CGI est acquise dans les conditions prévues aux vingt-sixième et vingt-neuvième alinéas (investissements productifs

mis à la disposition d'une entreprise dans le cadre d'un contrat de location) et que la **fraction de la réduction d'impôt rétrocédée** à l'entreprise locataire est de **62,5 %** :

- les taux de 38,25 % et 45,9 % mentionnés au dix-septième alinéa sont respectivement portés à **45,3 %** et **54,36 %** ;
- les taux de 45,9 % et 56,7 % mentionnés à la cinquième phrase du même alinéa sont respectivement portés à **54,36 %** et **63,42 %** ;
- et dans les mêmes conditions, le taux de 53,55 % mentionné au dix-huitième alinéa est porté à **63,42 %**.

• Lorsque la réduction d'impôt mentionnée à l'article 199 *undecies* B-I du CGI est acquise dans les conditions prévues aux vingt-sixième et vingt-neuvième alinéas (investissements productifs mis à la disposition d'une entreprise dans le cadre d'un contrat de location) et que la fraction de la réduction d'impôt rétrocédée à l'entreprise locataire est de **52,63 %** :

- les taux de 38,25 % et 45,9 % mentionnés au dix-septième alinéa sont respectivement portés à **44,12 %** et **52,95 %** ;
- les taux de 45,9 % et 53,55 % mentionnés à la cinquième phrase du même alinéa sont respectivement portés à **52,95 %** et **61,77 %** ;
- et dans les mêmes conditions, le taux de 53,55 % mentionné au dix-huitième alinéa est porté à **61,77 %**.

c. Répartition de la réduction d'impôt pour les investissements réalisés dans le cadre de sociétés et groupements fiscalement translucides.

Lorsque l'investissement est réalisé par une telle structure, le montant global de la réduction d'impôt doit être déterminé comme indiqué au *b* ci-dessus et celle-ci est ensuite pratiquée par les associés ou membres dans une proportion correspondant à leurs droits aux résultats détenus directement, ou par l'intermédiaire d'une EURL, dans la société ou le groupement.

109-16 6. Année d'imputation de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est pratiquée au titre de **l'année au cours de laquelle l'investissement est réalisé**.

Toutefois, pour les investissements **réalisés depuis le 28 mai 2009**, en cas d'acquisition d'un immeuble à construire ou de construction d'immeuble, la réduction d'impôt est pratiquée au titre de l'année au cours de laquelle les fondations sont achevées. Si l'immeuble n'est pas achevé dans les deux ans suivant la date à laquelle les fondations sont achevées, la réduction d'impôt pratiquée fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle intervient le terme de ce délai (CGI, art. 199 *undecies* B-I, al. 20).

109-17 7. Modalités d'utilisation de la réduction d'impôt.

a. Base d'imputation de la réduction d'impôt.

Conformément aux dispositions de l'article 197-I-5 du CGI, la réduction d'impôt s'impute sur l'impôt sur le revenu résultant de l'application du barème progressif, y compris sur l'impôt sur le revenu déterminé selon le système du quotient, à l'exclusion, par conséquent, de l'impôt proportionnel sur les plus-values.

b. Utilisation et report de la réduction d'impôt.

Depuis le 1^{er} janvier 2009, lorsque le montant de la réduction d'impôt excède l'impôt dû par le contribuable ayant réalisé l'investissement, le solde peut être reporté, dans les mêmes conditions, sur l'impôt sur le revenu des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement.

c. Remboursement anticipé de la créance.

Pour les investisseurs agissant à titre professionnel au sens de l'article 156-I-1^o *bis* du CGI, la **fraction non utilisée** de la réduction d'impôt résultant d'investissements **réalisés** ou de travaux **achevés**, depuis le 1^{er} janvier 2009, **peut être remboursée** à compter de la troisième année dans la limite de **100 000 €** par an ou de **300 000 €** par période de trois ans.

Cette **fraction non utilisée** constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'État d'égal montant. Cette créance est inaliénable et incessible, sauf dans les conditions prévues par les articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier (CGI, art. 199 *undecies* B-I, al. 22).

Les contribuables agissant à titre non professionnel ne sont pas concernés par ces dispositions, depuis le 1^{er} janvier 2009.

109-18 8. Obligations déclaratives.

Les contribuables mentionnent directement le montant de la réduction d'impôt sur la déclaration des revenus 2042 après l'avoir déterminé au moyen de la fiche de calcul annexée au document d'information 2041 GE. Cette fiche de calcul doit être jointe à la déclaration 2042.

En outre, ils doivent joindre à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle la réduction d'impôt est pratiquée un état faisant apparaître, pour chaque investissement à raison duquel elle est pratiquée (CGI, ann. II, art. 95 T-I) :

- le nom et l'adresse du siège social de l'entreprise propriétaire de l'investissement ou, lorsque ce dernier fait l'objet d'un contrat de crédit-bail, de celle qui en est locataire ;
- s'il y a lieu, le pourcentage des droits aux résultats détenus directement ou indirectement par le contribuable dans la société ou le groupement propriétaire de l'investissement ;
- la nature précise de l'investissement ;
- le prix de revient hors taxe de l'investissement et le montant des subventions publiques obtenues ou demandées et non encore accordées pour son financement ;
- la date à laquelle l'investissement a été livré ou, s'il s'agit d'un bien créé par l'entreprise, à laquelle il a été achevé ou, s'il s'agit d'un bien faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail ou de location, à laquelle il a été mis à sa disposition ;
- la ou les dates de décision d'octroi des subventions publiques ;
- le nom, l'adresse et la nature de l'activité de l'établissement dans lequel l'investissement est exploité ;
- une copie de la décision d'agrément si l'investissement réalisé est soumis à cette procédure.

En cas d'avenant aux décisions d'agréments, une copie de cet avenant est adressé par le contribuable bénéficiaire de la réduction à la direction des services fiscaux, ou direction des finances publiques, dont il relève.

109-19 9. Obligations de conservation des biens, parts ou actions.

a. Obligations de conservation et d'affectation des biens.

1° Délais de conservation et d'affectation des biens.

Le **délaï minimal de conservation et d'affectation à l'exploitation** des investissements, décompté de la date de réalisation de l'investissement, est **égal à cinq ans**, ou à la durée normale d'utilisation si elle est inférieure.

Chaque immobilisation **acquise, créée ou prise en crédit-bail** doit être conservée pendant le délai énoncé précédemment. À cet égard, il est précisé que le **remplacement** d'une immobilisation par une autre immobilisation, même identique, **ne permet pas** de considérer que l'obligation de conservation de l'investissement ayant ouvert droit à réduction d'impôt est remplie.

2° Conséquences du non-respect de l'obligation de conservation et d'affectation des biens.

Si dans le délai susvisé, l'investissement ayant ouvert droit à réduction d'impôt est cédé ou cesse d'être affecté à l'activité pour laquelle il a été créé ou acquis, ou si l'acquéreur cesse son activité, la réduction d'impôt pratiquée fait, sous réserve de l'exception visée au 3° ci-après, l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle cet événement est intervenu. Le revenu global de cette même année est alors **majoré** du montant des déficits indûment imputés selon les dispositions prévues à l'article 199 *undecies* B-I *bis* du CGI.

À ce titre, il est rappelé que l'impôt résultant de cette reprise ne peut être payé au moyen de l'utilisation d'une nouvelle réduction d'impôt qui ferait suite à un investissement réalisé au titre de l'année de reprise (CGI, ann. II, art. 95 S, al. 1^{er}).

3° Exceptions en faveur de certaines transmissions d'entreprises.

En principe, toute transmission des biens ayant fait l'objet de la réduction d'impôt entraîne sa réintégration si cette transmission intervient avant l'expiration du délai de conservation. Ces dispositions s'appliquent notamment en cas de transfert des biens ayant ouvert droit à réduction d'impôt dans le patrimoine privé de l'entrepreneur individuel ou de l'exploitant agricole.

Par exception, l'article 199 *undecies* B-I du CGI prévoit la non-remise en cause de la réduction d'impôt dans les cas où la transmission du bien présente, du point de vue fiscal, un caractère intercalaire (transmission à titre gratuit visée à l'article 41 du CGI et apport en société visé à l'article 151 *octies* du même code).

Cette non-reprise de la réduction d'impôt est subordonnée à la souscription par l'entreprise bénéficiaire de la transmission de conserver et de maintenir l'affectation initiale des immobilisations en cause pendant la fraction du délai de conservation restant à courir à compter de la transmission.

b. Obligations de conservation des parts ou actions.

Lorsque l'investissement est réalisé par une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 du CGI (**à l'exclusion** des sociétés en participation depuis le 1^{er} janvier 2011) ou un groupement mentionné aux articles 239 *quater* ou 239 *quater* C dudit code, et depuis le

1^{er} janvier 2009, par une société soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés dont tous les associés sont des personnes physiques domiciliées en France, les associés ou membres **doivent conserver** les parts ou actions de cette société ou de ce groupement pendant un délai de **cinq ans** à compter de la réalisation de l'investissement (CGI, art. 199 *undecies* B-I, al. 25).

Toutefois, il est admis que ce délai soit ramené à la durée normale d'utilisation de l'investissement si elle est inférieure à cinq ans.

À défaut de respect du délai de conservation, la réduction d'impôt pratiquée par les associés ou membres fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de cession.

Le montant de cette reprise est diminué, le cas échéant, dans la proportion de leurs droits dans la société ou le groupement des reprises déjà effectuées en application des dispositions de l'article 199 *undecies* B-I, al. 23 du CGI (non-respect du délai de conservation et d'affectation à l'exploitation des investissements).

c. Autres obligations (loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, art. 21).

L'octroi de la réduction d'impôt prévu au premier alinéa de l'article 199 *undecies* B du CGI est subordonné au respect par les entreprises réalisant l'investissement et, le cas échéant, les entreprises exploitantes de leurs obligations fiscales et sociales et de l'obligation de dépôt de leurs comptes annuels selon les modalités prévues aux articles L. 232-21 à L. 232-23 du code de commerce à la date de réalisation de l'investissement.

Sont considérés comme à jour de leurs obligations fiscales et sociales les employeurs qui, d'une part, ont souscrit et respectent un plan d'apurement des cotisations restant dues et, d'autre part, acquittent les cotisations en cours à leur date normale d'exigibilité. Pour l'application de la première phrase du présent alinéa en Nouvelle-Calédonie et en Polynésie française, les références aux dispositions du code de commerce sont remplacées par les dispositions prévues par la réglementation applicable localement.

109-20

10. Mesures spécifiques en faveur de l'hôtellerie.

Afin d'améliorer les conditions d'exploitation dans le secteur de l'hôtellerie et d'encourager la réhabilitation du parc hôtelier, la loi de programme pour l'outre-mer met en place plusieurs mesures spécifiques à ce secteur dans les **seuls départements d'outre-mer**.

a. Possibilité d'imputation des déficits sur le revenu global.

L'article 199 *undecies* B-I *bis* du CGI prévoit une possibilité **d'imputation partielle des déficits non-professionnels** provenant de la location d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés ayant fait l'objet de travaux de rénovation ou de réhabilitation.

1° Conditions d'application.

La location de l'hôtel, de la résidence de tourisme ou du village de vacances classés doit s'effectuer dans les conditions prévues à l'article 199 *undecies* B-I, dernier alinéa du CGI.

En outre, les établissements donnés en location doivent avoir fait l'objet de travaux de rénovation et de réhabilitation ayant ouvert droit à une réduction d'impôt au taux majoré cf. n° 109-15 b.

Les dispositions permettant l'imputation des déficits sur le revenu global sont applicables sur agrément préalable (cf. n° 109-14).

L'investisseur, bailleur ou associé ou membre de la structure bailleresse, est tenu de rétrocéder à l'entreprise exploitante au moins **62,5 %** depuis le 1^{er} janvier 2011 (60 % antérieurement) de l'avantage en impôt procuré par l'imputation des déficits provenant de la location de l'hôtel, de la résidence de tourisme ou du village de vacances classés et par la réduction d'impôt visée à l'article 199 *undecies* B-I, al. 18 du CGI. La rétrocession à l'exploitant de la fraction de l'avantage fiscal dont a bénéficié l'investisseur en application de l'article 199 *undecies* B-I et I *bis* du CGI doit être effectué sous la forme d'une diminution de loyer et du prix de cession du bien à l'exploitant, selon les modalités prévues.

2° Remise en cause de la réduction d'impôt.

Si dans le délai de cinq ans (ou de la durée normale d'utilisation si elle est inférieure), l'investissement ayant ouvert droit à réduction d'impôt est cédé ou cesse d'être affecté à l'activité pour laquelle il a été créé ou acquis, ou si l'acquéreur cesse son activité, ou si les associés ou membres cèdent leurs parts, la réduction d'impôt pratiquée fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle cet événement est intervenu. Le revenu global de cette même année est alors **majoré** du montant des **déficits indûment imputés** en application de l'article 199 *undecies* B-I *bis* du CGI.

Si dans le délai de cinq ans de la mise à disposition du bien loué, l'une des conditions visées à l'article 199 *undecies* B-I, al. 26 du CGI cesse d'être respectée (durée et forme du contrat, situation des entreprises locataires et bailleresse, rétrocession), la réduction d'impôt pratiquée

fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle cet événement se réalise. Le revenu global de cette même année est alors **majoré** du montant des **déficits indument imputés** en application de l'article 199 *undecies* B-I *bis* du CGI.

Lorsque l'entreprise locataire **cesse son activité** dans le délai de cinq ans, **la reprise** de la réduction d'impôt **est limitée aux trois quarts** du montant de cette réduction d'impôt.

Il **n'est pas procédé à la reprise**, en cas de défaillance de l'entreprise locataire, les biens ayant ouvert droit à la réduction d'impôt sont donnés en location à une nouvelle entreprise qui s'engage à les maintenir dans l'activité pour laquelle ils ont été acquis ou créés pendant la fraction du délai de cinq ans restant à courir dans les conditions prévues au présent alinéa.

À ce titre, il est rappelé que conformément aux dispositions de l'article 95 S, al. 1^{er} de l'annexe II au CGI, l'impôt résultant de cette reprise et de cette majoration ne peut être payé au moyen de l'utilisation d'une nouvelle réduction d'impôt qui ferait suite à un investissement réalisé au titre de l'année en cause.

3° Obligations déclaratives des contribuables.

Aux termes de l'article 95 T-II de l'annexe II au CGI, les contribuables qui bénéficient des dispositions de l'article 199 *undecies* B-I *bis* du CGI sont tenus de joindre à la déclaration des revenus de chaque année au titre de laquelle l'imputation du déficit sur le revenu global est pratiquée un état, fourni par la société propriétaire de l'établissement classé donné en location, faisant apparaître un certain nombre d'éléments prévus.

b. Montant du déficit imputable.

1° Non-application de l'article 39 C du CGI.

Les dispositions de l'article 39 C du CGI limitent le montant des amortissements fiscalement déductibles au titre des investissements productifs réalisés par une personne physique, une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 du CGI ou un groupement mentionné aux articles 239 *quater* et 239 *quater* C dudit code qui les donne en location.

L'article 199 *undecies* B-I *bis*-1 du CGI prévoit que cette **limitation n'est pas applicable** en cas de location, dans les conditions évoquées au 1° du a ci-dessus, d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés ayant fait l'objet de travaux de rénovation ou de réhabilitation ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt au taux majoré, cf. n° 109-15 b.

Sous réserve de l'absence de plafonnement, la déduction de la base imposable des amortissements constatés est alors soumise aux règles de droit commun.

2° Possibilité d'imputation d'une fraction de déficit sur le revenu global.

L'article 156-I-1° *bis* du CGI interdit l'imputation sur le revenu global des déficits provenant des activités relevant de la catégorie des BIC lorsque ces dernières ne sont pas exercées à titre professionnel.

L'article 199 *undecies* B-I *bis*-1 du CGI prévoit que cette interdiction n'est pas applicable, en cas de location, dans les conditions évoquées au 1° ci-dessus, d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés ayant fait l'objet de travaux de rénovation ou de réhabilitation ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt au taux majoré (cf. n° 109-15 b), à la **partie de déficit provenant des dits travaux**.

Ainsi, seule la partie de déficit provenant des travaux de rénovation ou de réhabilitation ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt au taux de 70 % est imputable.

Cette partie est déterminée en fonction de la proportion des charges directement ou indirectement rattachables aux travaux de rénovation et de réhabilitation. Ces charges sont principalement constituées par l'amortissement desdits travaux immobilisés, les charges financières des emprunts affectés à ces travaux et par une quote-part des charges de gestion courante. À titre de règle pratique, le pourcentage de déficit imputable peut être déterminé par le rapport existant entre, au numérateur, la valeur immobilisée brute des travaux éligibles à la réduction d'impôt au taux majoré, et au dénominateur, la valeur immobilisée brute de l'hôtel, de la résidence de tourisme ou du village de vacances classés après rénovation, hors terrain d'assiette.

La fraction des déficits qui ne peut être imputée sur le revenu global s'impute sur les BIC non-professionnels réalisés la même année ou les six années suivantes.

c. Exonération sur délibération des droits de mutation.

Voir Enr. n° 4276-1.

109-21 11. Mesures spécifiques aux équipements et opérations de pose de câbles sous-marins de communication (CGI, art. 199 *undecies* B-I *ter*).

Pour les investissements **réalisés entre le 28 mai 2009 et le 31 décembre 2017**, la réduction d'impôt s'applique aux équipements et opérations de pose de câbles sous-marins de commu-

nication desservant pour la première fois la Guadeloupe, la Guyane, la Martinique, La Réunion, Mayotte, la Polynésie française, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, les îles Wallis et Futuna, la Nouvelle-Calédonie ou les Terres australes et antarctiques françaises lorsque, parmi les options techniques disponibles pour développer les systèmes de communication outre-mer, le choix de cette technologie apparaît le plus pertinent.

Le bénéfice de ces dispositions est subordonné au respect des conditions suivantes :

- les investissements concernés doivent avoir reçu l'agrément préalable du ministre chargé du budget et répondre aux conditions prévues aux a à d du 1 du III de l'article 217 *undecies* du CGI ;
- les fournisseurs des investissements éligibles ont été choisis au terme d'une procédure de mise en concurrence préalable au dépôt de la demande d'agrément et ayant fait l'objet d'une publicité ;
- à l'occasion de la demande d'agrément mentionnée au a, la société exploitante est tenue d'indiquer à l'administration fiscale les conditions techniques et financières dans lesquelles les opérateurs de communications électroniques déclarés auprès de l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes peuvent, sur leur demande, accéder aux capacités offertes par le câble sous-marin, au départ de la collectivité desservie ou vers cette collectivité. Le caractère équitable de ces conditions et leur évolution sont appréciés par l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes dans les formes et dans les conditions prévues à l'article L. 36-8 du code des postes et des communications électroniques.

La **base éligible** de la réduction d'impôt est **égale à la moitié du coût de revient hors taxes et hors frais de toute nature**, notamment les commissions d'acquisition, à l'exception des frais de transport de ces équipements et opérations, diminuée du montant des subventions publiques accordées pour leur financement.

Le **taux** de la réduction d'impôt est de **38 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (45 % en 2011 ; 50 % antérieurement ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012). Le montant de l'aide fiscale peut être réduit de moitié au plus, compte tenu du besoin de financement de la société exploitante pour la réalisation de ce projet et de l'impact de l'aide sur les tarifs.

Par dérogation, la réduction d'impôt s'applique également aux **équipements et opérations de pose des câbles sous-marins de secours** desservant la Guadeloupe, la Guyane, la Martinique, La Réunion, Mayotte, la Polynésie française, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, les îles Wallis et Futuna, la Nouvelle-Calédonie ou les Terres australes et antarctiques françaises lorsqu'ils respectent les conditions prévues.

La **base éligible** de la réduction d'impôt est **égale au quart du coût de revient hors taxes et hors frais de toute nature**, notamment les commissions d'acquisition, à l'exception des frais de transport de ces équipements et opérations, diminué du montant des subventions publiques accordées pour leur financement.

109-22

12. Période d'application.

La réduction d'impôt visée à l'article 199 *undecies* B du CGI dans sa rédaction issue de la loi de programme pour l'outre mer s'applique aux investissements réalisés **entre la date de promulgation de la loi de programme pour l'outre-mer, soit le 21 juillet 2003, et le 31 décembre 2017**, à l'exception des investissements qui ont fait l'objet d'une demande d'agrément préalable parvenue à l'administration **avant le 21 juillet 2003**.

Le dispositif spécifique prévu à l'article 199 *undecies* B-1 *bis* du CGI **en faveur du secteur de l'hôtellerie** (non-application des dispositions de l'article 39 C du CGI et possibilité d'imputation sur le revenu global d'une partie des déficits, cf. n° 109-20) est applicable pour une durée de **cinq ans à compter de la date de clôture de l'exercice de livraison ou d'achèvement**, aux opérations de rénovation ou de réhabilitation d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés réalisées **entre le 21 juillet 2003 et le 31 décembre 2008**.

a. À compter de l'imposition des revenus de l'année 2012.

L'article 83-IV de la loi de finances pour 2012 précise que les nouvelles dispositions sont applicables **à compter de l'imposition des revenus de l'année 2012** pour les dépenses **payées à compter du 1^{er} janvier 2012**, à l'exception de celles pour lesquelles le contribuable **justifie qu'il a pris, au plus tard le 31 décembre 2011**, l'engagement de réaliser un investissement immobilier ouvrant droit à la réduction d'impôt mentionnée à l'article 199 *undecies* A du CGI.

À titre transitoire, l'engagement de réaliser un investissement immobilier peut prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts **au plus tard le 31 décembre 2011 et que l'acte authentique soit passé au plus tard le 31 mars 2012**.

Lorsque le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'agrément préalable du ministre chargé du budget à l'article 199 *undecies* B-II du CGI, les I à III du présent article ne s'appliquent ni aux investissements agréés avant le 28 septembre 2011, ni aux investissements ayant fait l'objet d'une demande d'agrément avant cette date, agréés avant le 31 décembre 2011 et qui ouvrent droit à la réduction d'impôt sur les revenus de l'année 2011.

b. Pour l'imposition des revenus de l'année 2011.

L'article 105-IX de la loi de finances pour 2011 précise que les dispositions sont applicables au titre de l'imposition des revenus de l'année 2011 pour les dépenses **payées** depuis le 1^{er} janvier 2011, à l'exception de celles pour lesquelles le contribuable justifie qu'il a pris, avant le 31 décembre 2010, l'engagement de réaliser un investissement immobilier.

À titre transitoire, l'engagement de réaliser un investissement immobilier peut prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit **enregistrée** chez un notaire ou au service des impôts avant le 31 décembre 2010 et que l'acte authentique soit passé avant le 31 mars 2011.

Lorsque le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'agrément préalable du ministre chargé du budget prévu au II de l'article 199 *undecies* B du CGI, les I à VII du présent article ne s'appliquent ni aux investissements agréés avant le 5 décembre 2010, ni aux investissements agréés avant le 31 décembre 2010 qui ouvrent droit à la réduction d'impôt sur les revenus de l'année 2010.

109-23 13. Contrôle, sanctions fiscales et pénales spécifiques.

Cf. RC n^{os} 7293-1 et 7294.

En outre, l'article 45 F du LPF prévoit que dans les départements d'outre-mer, l'administration peut contrôler sur le lieu d'exploitation le respect des conditions de réalisation, d'affectation, d'exploitation et de conservation des investissements ayant ouvert droit au bénéfice des dispositions prévues à l'article 199 *undecies* B du CGI.

Dans les collectivités d'outre-mer et en Nouvelle-Calédonie, les contrôles mentionnés ci-dessus peuvent être réalisés par les agents mandatés par le directeur général des finances publiques.

Les modalités d'application de l'article L. 45 F du LPF sont fixées par décret en Conseil d'État.

III. RÉDUCTION D'IMPÔT PRÉVUE PAR L'ARTICLE 199 UNDECIES C DU CGI

(Décret n° 2010-58 du 15 janvier 2010)

109-24

Les **acquisitions ou constructions de logements réalisés entre le 28 mai 2009** (date de promulgation de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer) **et le 31 décembre 2017**, dans les départements d'outre-mer, à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Mayotte, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy et dans les îles Wallis et Futuna **ouvrent droit à une réduction d'impôt** sous certaines conditions.

I. Ainsi, les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu à raison **de l'acquisition ou de la construction de logements neufs** dans les départements d'outre-mer, à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Mayotte, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy et dans les îles Wallis et Futuna si les conditions suivantes sont réunies :

1° Les logements sont donnés en **location nue**, dans les **six mois** de leur achèvement ou de leur acquisition si elle est postérieure et pour une **durée au moins égale à cinq ans**, à un **organisme d'habitations à loyer modéré** mentionné à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation, à l'exception des sociétés anonymes coopératives d'intérêt collectif pour l'accession à la propriété, à une société d'économie mixte exerçant une activité immobilière outre-mer, à un organisme mentionné à l'article L. 365-1 du même code ou, dans les collectivités d'outre-mer, à tout organisme de logement social agréé conformément à la réglementation locale par l'autorité publique compétente. L'opération peut prendre la forme d'un crédit-bail immobilier ;

2° Les logements sont donnés en **sous-location nue ou meublée** par l'organisme mentionné à 1° ci-dessus et pour une **durée au moins égale à cinq ans** à des personnes physiques qui en font leur résidence principale et dont les ressources n'excèdent pas des plafonds fixés par l'article 46 AG *sexdecies*-I de l'annexe III au CGI en fonction du nombre de personnes destinées à occuper à titre principal le logement et de la localisation de celui-ci ;

3° Le montant des loyers à la charge des personnes physiques mentionnées au 2° ci-dessus **ne peut excéder des limites** fixées par l'article 46 AG *sexdecies*-I de l'annexe III au CGI en fonction notamment de la localisation du logement ;

4° Les logements peuvent être **spécialement adaptés à l'hébergement de personnes âgées** de plus de soixante-cinq ans ou de personnes handicapées auxquelles des prestations de services peuvent être proposées ;

5° Une part minimale, fixée à 30 % par l'article 46 AG *sexdecies*-III de l'annexe III au CGI, de la surface habitable des logements compris dans un ensemble d'investissements portés simultanément à la connaissance du ministre chargé du budget dans les conditions prévues au VII ci-après est sous-louée, dans les conditions définies au 2° ci-dessus, à des personnes physiques dont les ressources sont inférieures aux plafonds mentionnés au 2° déjà cité, pour des loyers inférieurs aux limites mentionnées au 3° susmentionné. Le décret n° 2010-58 du 15 janvier 2010 (publié au *JO* du 17 janvier) précise les plafonds de ressources et de loyers (CGI ann. III, art. 46 AG *sexdecies*-III-2 et 3 ; cf. n^{os} 109-6 et 109-7) ;

6° Une fraction, fixée par l'article 46 AG *sexdecies*-IV de l'annexe III au CGI, du prix de revient d'un ensemble d'investissements portés simultanément à la connaissance du ministre chargé du budget correspond à des dépenses supportées au titre de l'acquisition d'équipements de production d'énergie renouvelable, d'appareils utilisant une source d'énergie renouvelable ou de matériaux d'isolation. Un arrêté des ministres chargés respectivement du budget, de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de l'outre-mer fixe la nature des dépenses d'équipements concernées ;

7° À l'issue de la période de location mentionnée au 1° ci-dessus, les logements ou les parts ou actions des sociétés qui en sont propriétaires sont cédés, dans des conditions, notamment de prix, définies par une convention conclue entre leur propriétaire et l'organisme locataire au plus tard lors de la conclusion du bail, à l'organisme locataire ou à des personnes physiques choisies par lui et dont les ressources, au titre de l'année précédant celle de la première occupation du logement, n'excèdent pas des plafonds fixés par l'article 46 AG *sexdecies*-V de l'annexe III au CGI en fonction du nombre de personnes destinées à occuper à titre principal le logement et de la localisation de celui-ci. Pour l'application de ces dispositions, et nonobstant le 1° ci-dessus, la cession des logements et, le cas échéant, des parts ou actions des sociétés mentionnées au IV sous-mentionné peut intervenir à l'expiration d'un délai de cinq ans décompté à partir de l'achèvement des fondations. La reprise prévue au 3° du V ci-après ne trouve pas à s'appliquer si la location prévue au 1° ci-dessus prend fin à la suite d'une cession de l'immeuble au profit du preneur ;

8° Un montant correspondant au moins à 65 % de la réduction acquise est rétrocedé par le contribuable sous la forme d'une diminution des loyers versés par l'organisme locataire mentionné au 1° ci-dessus et d'une diminution du prix de cession à l'organisme locataire ou, le cas échéant, aux personnes physiques mentionnées au 7° ci-avant.

La condition mentionnée au 5° ci-dessus n'est pas applicable aux logements dont la convention mentionnée au 7° ci-avant prévoit la cession à des personnes physiques à l'issue de la période de location.

Le non-respect des engagements de location entraîne la perte du bénéfice des incitations fiscales. Cette mention doit figurer dans une taille de caractères au moins aussi importante que celle utilisée pour indiquer toute information relative aux caractéristiques de l'investissement et s'inscrire dans le corps principal du texte publicitaire (Loi n° 2010-1249 du 22 octobre 2010 de régulation bancaire et financière, art. 88-III).

109-25

II. La réduction d'impôt est égale à **50 %** d'un **montant égal au prix de revient** des logements **minoré**, d'une part, des taxes et des commissions d'acquisition versées et, d'autre part, des subventions publiques reçues.

Ce montant est retenu **en 2012** dans la limite de **2 309 € hors taxes par mètre carré de surface habitable** (2 247 € en 2011) et, dans le cas des logements mentionnés au 4° du I ci-dessus, de surface des parties communes dans lesquelles des prestations de services sont proposées. Cette limite est relevée chaque année, au 1^{er} janvier, dans la même proportion que la variation de la moyenne sur quatre trimestres du coût de la construction dans chaque département ou collectivité.

L'article 46 AG *sexdecies*-VI de l'annexe III au CGI précise la nature des sommes retenues pour l'appréciation du prix de revient mentionné ci-dessus.

Le III de l'article 199 *undecies* B du CGI est applicable aux investissements ouvrant droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *undecies* C dudit code.

109-26

III. La réduction d'impôt est accordée au titre de **l'année d'achèvement** du logement **ou de son acquisition** si elle est postérieure.

Lorsque le montant de la réduction d'impôt excède l'impôt dû par le contribuable ayant réalisé l'investissement, le **solde peut être reporté**, dans les mêmes conditions, sur l'impôt sur le revenu des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement.

109-27

IV. La réduction d'impôt **est également acquise au titre des investissements réalisés par une société civile de placement immobilier** régie par les articles L. 214-50 et suiv. du code monétaire et financier ou par toute autre société mentionnée à l'article 8 du CGI et, depuis l'imposition des revenus de l'année 2011 à l'exclusion des sociétés en participation, dont les parts ou les actions sont détenues, directement ou par l'intermédiaire d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée, par des contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI, dont la quote-part du revenu de la société est soumise en leur nom à l'impôt sur le revenu, sous réserve des parts détenues, depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, par les sociétés d'économie mixte de construction et de gestion de logements sociaux visées à l'article L. 481-1 du code de la construction et de l'habitation conformément à l'article L. 472-1-9 du code de la construction et de l'habitation, par les sociétés d'habitations à loyer modéré. Dans ce cas, la réduction d'impôt est pratiquée par les associés ou membres dans une proportion correspondant à leurs droits dans la société au titre de l'année au cours de laquelle les parts ou actions sont souscrites.

La réduction d'impôt est acquise, dans les mêmes conditions, au titre des investissements réalisés par une société soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés dont les actions sont détenues intégralement et directement par des contribuables, personnes physiques, domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI, **sous réserve** depuis l'imposition des revenus de l'année 2010 des parts détenues par les sociétés d'économie mixte de construction et de gestion de logements sociaux visées à l'article L. 481-1 du code de la construction et de l'habitation, sous réserve des parts détenues conformément à l'article L. 472-1-9 du code de la construction et de l'habitation, par les sociétés d'habitations à loyer modéré. En ce cas, la réduction d'impôt est pratiquée par les associés dans une proportion correspondant à leurs droits dans la société. L'application de cette disposition est subordonnée au respect des conditions suivantes :

1° Les investissements ont reçu un agrément préalable du ministre chargé du budget dans les conditions prévues au III de l'article 217 *undecies* du CGI ;

2° La société réalisant l'investissement a pour objet exclusif l'acquisition, la construction et la location des logements mentionnés au I du présent article.

Les associés personnes physiques mentionnés au deuxième alinéa du présent IV ne peuvent bénéficier, pour la souscription au capital de la société mentionnée au même alinéa, des réductions d'impôt prévues aux articles 199 *terdecies*-0 A et 885-0 V *bis* du CGI et la société mentionnée ne peut bénéficier des dispositions prévues aux articles 217 *bis* et 217 *undecies* dudit code.

Depuis le 1^{er} janvier 2011, l'article 217 *bis* du CGI **étant abrogé**, le législateur maintient que la société ne peut pas bénéficier des dispositions de l'article 217 *undecies* du CGI.

Le 11 de l'article 150-0 D du CGI n'est pas applicable aux moins-values constatées par les associés lors de la cession des titres des sociétés. Le 2° du 3 de l'article 158 dudit code ne s'applique pas aux revenus distribués par ces sociétés.

La réduction d'impôt, qui n'est pas applicable aux parts ou actions dont le droit de propriété est démembré, est subordonnée à la condition que 95 % de la souscription serve exclusivement à financer un investissement pour lequel les conditions d'application du présent article sont réunies. L'associé doit s'engager à conserver la totalité de ses parts ou actions jusqu'au terme de la location prévue au 1° du I ci-dessus. Le produit de la souscription doit être intégralement investi dans les dix-huit mois qui suivent la clôture de celle-ci.

109-28

V. La réduction d'impôt fait l'objet **d'une reprise** au titre de l'année au cours de laquelle :

1° Les conditions mentionnées au I ou, le cas échéant, au IV ne sont pas respectées ;

2° L'engagement prévu au IV n'est pas respecté ;

3° Avant l'expiration de la durée mentionnée au 1° du I, les logements mentionnés au I ou les parts ou actions mentionnées au IV sont cédés ou leur droit de propriété est démembré. Toutefois, aucune remise en cause n'est effectuée lorsque le démembrement de ce droit ou le transfert de la propriété du bien résulte du décès du contribuable ou de l'un des membres du couple soumis à imposition commune et que l'attributaire du bien ou le titulaire de son usufruit s'engage à respecter les engagements prévus, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, pour la période restant à courir à la date du décès.

109-29

VI. La réduction d'impôt **est également ouverte** au titre de l'**acquisition de logements achevés depuis plus de vingt ans** faisant l'objet de travaux de réhabilitation définis par l'article 46 AG *sexdecies*-VII-2 de l'annexe III au CGI permettant aux logements d'acquies des performances techniques voisines de celles des logements neufs. Dans ce cas, la réduction

d'impôt est assise sur le prix de revient des logements majoré du coût des travaux de réhabilitation et minoré, d'une part, des taxes et des commissions d'acquisition versées et, d'autre part, des subventions publiques reçues. La limite mentionnée au II est applicable.

109-30 VII. Lorsque le montant par programme des investissements est **supérieur** à deux millions d'euros, le bénéfice de la réduction d'impôt est conditionné à **l'obtention d'un agrément préalable** délivré par le ministre chargé du budget dans les conditions prévues au III de l'article 217 *undecies* du CGI.

109-31 VIII. Un contribuable **ne peut**, pour un même logement ou une même souscription de parts ou d'actions, **bénéficier à la fois** de l'une des réductions d'impôt prévues aux articles 199 *undecies* A, 199 *tervicies* ou 199 *septvicies* du CGI et des dispositions de l'article 199 *undecies* C du même code.

Les **dépenses** de travaux retenues pour le calcul de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *undecies* C du CGI **ne peuvent faire** l'objet d'une **déduction** pour la détermination des revenus fonciers.

109-32 La réduction d'impôt prévue à l'article 199 *undecies* C du CGI peut être cumulée avec l'octroi de subventions et de prêts pour la construction, l'acquisition et l'amélioration de logements locatifs aidés.

109-33 L'article 45 F du LPF prévoit que dans les départements d'outre-mer, l'administration peut contrôler sur le lieu d'exploitation le respect des conditions de réalisation, d'affectation, d'exploitation et de conservation des investissements ayant ouvert droit au bénéfice des dispositions prévues à l'article 199 *undecies* C du CGI.

Dans les collectivités d'outre-mer et en Nouvelle-Calédonie, les contrôles mentionnés ci-dessus peuvent être réalisés par les agents mandatés par le directeur général des finances publiques.

Les modalités d'application de l'article 45 F du LPF sont fixées par décret en Conseil d'État.

IV. PLAFONNEMENT DES SOMMES DES RÉDUCTIONS D'IMPÔT

(CGI art. 199 *undecies* D ; BOI-IR-RICI-80-20-20 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012)

110 Ce dispositif de plafonnement de l'avantage en impôt dont peut bénéficier un contribuable au titre d'une même année d'imposition **est spécifique** aux investissements outre-mer

Ce **plafonnement spécifique outre-mer** intervient **préalablement** au plafonnement global présenté au chapitre 7, cf. n° 128.

Sauf exceptions mentionnées au n° 110-1, les réductions d'impôt et les reports qui résultent **des investissements réalisés et des travaux achevés** depuis le 1^{er} janvier 2009 sont plafonnés selon les modalités suivantes.

I-1. La somme des réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B et 199 *undecies* C du CGI et des reports de ces réductions d'impôts, dont l'imputation est admise pour un contribuable au titre d'une même année d'imposition, **ne peut excéder** un montant de **40 000 €** comprenant dans l'ordre d'imputation :

- la somme de la réduction d'impôt sur le revenu mentionnée à l'article 199 *undecies* C du CGI et des reports de cette réduction d'impôt, dans la limite de **40 000 €** ;

- la somme des réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 *undecies* A et 199 *undecies* B dudit code et des reports de ces réductions d'impôt, dans la limite de **36 000 €** diminuée du montant dont l'imputation a été effectuée conformément au tiret ci-dessus.

2. Pour l'appréciation de la limite de **30 600 € en 2012** (Décret n° 20012-547 du 23 avril 2012), la réduction d'impôt au titre des investissements mentionnés à la première phrase des vingt-sixième alinéa (investissements productifs mis à la disposition d'une entreprise dans le cadre d'un contrat de location) et vingt-septième alinéa (en cas de location d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés) du I de l'article 199 *undecies* B du CGI ainsi que les reports résultant d'une réduction d'impôt au titre des mêmes investissements sont retenus pour **37,5 %** de leur montant, depuis l'imposition des revenus de l'année 2011 (40 % de leur montant auparavant).

3. Pour l'appréciation de la limite de **30 600 € en 2012** (Décret n° 20012-547 du 23 avril 2012), la réduction d'impôt au titre des investissements mentionnés à la deuxième phrase du vingt-sixième alinéa (investissement par programme, par exercice et par exploitant inférieur à 300 000 €) du I de l'article 199 *undecies* B du CGI ainsi que les reports résultant d'une réduction d'impôt au titre des mêmes investissements sont retenus pour **47,37 %** de leur montant, depuis l'imposition des revenus de l'année 2011 (pour la moitié de leur montant pour une limite de 40 000 € auparavant).

3 bis. Pour l'appréciation de la limite de **40 000 €**, la réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à l'article 199 *undecies* C du CGI ainsi que les reports résultant d'une réduction d'impôt au titre des mêmes investissements sont retenus pour **35 %** de leur montant ;

4. Les fractions des réductions d'impôt et des reports qui ne sont pas retenues en application des 2, 3 et 3 bis peuvent être imputées dans la limite annuelle :

- de **cinq fois le tiers de 30 600 € au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (Décret n° 20012-547 du 23 avril 2012) pour la fraction non retenue en application du 2 ;

- de **treize fois le septième de 40 000 €** depuis l'imposition des revenus de l'année 2011 pour la fraction non retenue en application du 3 bis ;

- de **dix fois le neuvième de 30 600 € au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (Décret n° 20012-547 du 23 avril 2012) pour la fraction non retenue en application du 3.

II- Lorsque le contribuable personne physique réalise directement des investissements mentionnés au b du I de l'article 199 *undecies* B du CGI au titre et pour les besoins de l'activité pour laquelle il participe à l'exploitation au sens de l'article 156-I-1° bis dudit code, le montant total de la réduction d'impôt et des reports résultant de ces investissements, dont l'imputation est admise au titre d'une même année d'imposition, ne peut excéder deux fois et demie la limite de **30 600 € en 2012** (Décret n° 20012-547 du 23 avril 2012) ou un montant de **229 500 € en 2012** (Décret n° 20012-547 du 23 avril 2012) par période de trois ans.

III- Par dérogation, le montant total des réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B et 199 *undecies* C du CGI et des reports de ces réductions d'impôt, dont l'imputation est admise pour un contribuable au titre d'une même année d'imposition, **peut être porté, sur option** du contribuable, à **15 %** du revenu de l'année considérée servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au I de l'article 197 du CGI.

Le plafond optionnel fixé au premier alinéa du présent III s'applique dans l'ordre d'imputation suivant (Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 13) :

- à la somme de la réduction d'impôt sur le revenu mentionnée à l'article 199 *undecies* C du CGI et des reports de cette réduction d'impôt, dans la limite de **15 %** du revenu de l'année considérée servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au I de l'article 197 dudit code ;

- à la somme des réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 *undecies* A et 199 *undecies* B du CGI et des reports de ces réductions d'impôt, dans la limite de **11 % en 2012** (Décret n° 20012-547 du 23 avril 2012) du revenu de l'année considérée servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au I de l'article 197-I du même code diminuée du montant dont l'imputation a été effectuée au tiret ci-dessus du présent III.

L'article 105-IX de la loi de finances pour 2011 a précisé que les dispositions étaient applicables depuis l'imposition des revenus de l'année 2011 pour les dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2011, à l'exception de celles pour lesquelles le contribuable justifie qu'il a pris, avant le 31 décembre 2010, l'engagement de réaliser un investissement immobilier. À titre transitoire, l'engagement de réaliser un investissement immobilier peut prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts avant le 31 décembre 2010, et que l'acte authentique soit passé **avant** le 31 mars 2011.

110-1

Des précisions sont apportées au BOI-IR-RICI-80-20-20.

1. Le champ d'application du plafonnement spécifique outre-mer.

a. **La base du plafonnement.**

b. **L'articulation des réductions d'impôt outre-mer.**

c. **Les reports éventuels des réductions d'impôt à prendre en compte.**

d. **Les reports des réductions d'impôt exclus.**

2. Les modalités d'application du plafonnement spécifique outre-mer.

a. **Montant du plafonnement.**

1° *Annualité du plafonnement outre-mer.*

2° *Appréciation du plafond fixé en valeur absolue.*

Pour les investissements réalisés sous le bénéfice de l'article 199 *undecies* A du CGI (étalement de la réduction d'impôt, investissement locatif dans le secteur intermédiaire et le secteur libre ou au titre de l'habitation principale du contribuable).

Pour les investissements productifs neufs réalisés selon les dispositions de l'article 199 *undecies* B du CGI (exemples avec taux de rétrocession à 60 % et à 50 %).

Pour le cas particulier des exploitants qui investissent dans leur propre entreprise.

Pour les investissements neufs réalisés dans le secteur du logement locatif social selon les dispositions de l'article 199 *undecies* C du CGI (exemple avec rétrocession au bailleur social ultramarin).

3° *Option pour le plafonnement en pourcentage soit 15 % du revenu imposable.*

Pour le revenu à prendre en compte et les exemples présentés.

b. Ordre d'imputation en présence de plusieurs réductions d'impôt.

Des informations et un exemple sont présentés pour guider le contribuable dans le choix du plafonnement retenu (valeur absolue ou pourcentage).

3. Articulation du plafonnement spécifique outre-mer avec le mécanisme du plafonnement global en matière d'impôt sur le revenu.

Il convient de se reporter au BOI-IR-RICI-80-20-20.

4. Entrée en vigueur pour les investissements réalisés et les travaux achevés depuis le 1^{er} janvier 2009.

Voir au BOI-IR-RICI-80-20-20.

V. INFORMATION DES ÉLUS ET DES AUTORITÉS DES COLLECTIVITÉS D'OUTRE-MER

(CGI art. 199 *undecies* E et 199 *undecies* F)

110-2

Les présidents des conseils régionaux d'outre-mer, de l'assemblée territoriale de Wallis-et-Futuna, du conseil général de Mayotte, des conseils territoriaux de Saint-Pierre-et-Miquelon, Saint-Barthélemy et Saint-Martin et des gouvernements de la Nouvelle-Calédonie et de la Polynésie française **sont informés**, par les personnes qui réalisent sur le territoire de leur collectivité territoriale **des investissements bénéficiant** des dispositions prévues aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 199 *undecies* C, 217 *undecies* et 217 *duodecies* du CGI, de la nature, du lieu de situation, des modalités de financement et des conditions d'exploitation de ces investissements. **Ils peuvent émettre un avis simple** sur les opérations d'investissement qui nécessitent un agrément préalable du ministre chargé du budget. Lorsque les investissements sont réalisés par des personnes morales en vue d'être donnés en location, la déclaration indique l'identité du locataire et, dans les cas prévus par la loi, le montant de la fraction de l'aide fiscale rétrocédée à ce dernier.

L'assemblée territoriale de Wallis-et-Futuna, le conseil général de Mayotte, les conseils territoriaux de Saint-Pierre-et-Miquelon, Saint-Barthélemy et Saint-Martin, le congrès de la Nouvelle-Calédonie et l'assemblée de la Polynésie française **peuvent**, sur leurs territoires respectifs, **par délibération** prise avant le 1^{er} janvier 2010 ou après chacun de leurs renouvellements, **écarter l'application** des articles 199 *undecies* A et 199 *undecies* C et **exclure certains secteurs d'activité** des droits à réduction d'impôt prévus par les articles 199 *undecies* B, 217 *undecies* et 217 *duodecies* du CGI.

111

K. RÉDUCTION D'IMPÔT AU TITRE DES DIFFÉRÉS DE PAIEMENT CONSENTIS À UN JEUNE AGRICULTEUR S'INSTALLANT

CGI, art. 199 *vicies* A ; BOI-IR-RICI-170)

Afin de favoriser l'installation des jeunes agriculteurs, l'article 199 *vicies* A du CGI institue une réduction d'impôt sur le revenu en faveur des contribuables qui cèdent leur exploitation à un jeune exploitant, en leur accordant la possibilité d'étaler dans le temps une fraction du paiement de cette acquisition.

a. Conditions d'attribution de la réduction d'impôt.

112

La vente doit concerner l'ensemble des éléments d'actif ou d'une branche complète d'activité affectés à l'exercice d'une activité agricole ou l'intégralité des parts détenues dans un groupement ou une société agricole (en pleine propriété, les cessions ne portant que sur la nue-propriété ou l'usufruit des titres sont exclues du bénéfice de la réduction d'impôt).

b. Conditions de fond et de forme de la vente.

112-1 Pour pouvoir prétendre à la réduction d'impôt la vente doit satisfaire **cumulativement** aux quatre conditions suivantes :

- le prix doit être payé en numéraire ;
- la moitié au moins du prix de cession doit être versée lors de la conclusion du contrat, le solde pouvant être étalé sur au moins huit ans et au plus douze ans. Pour apprécier ce délai, il convient de prendre comme date de départ celle correspondant à la date de signature de l'acte authentique ;
- la rémunération du différé de paiement ne doit pas excéder le taux de l'échéance constante à dix ans (TEC 10) au jour de la signature de l'acte authentique. Ce taux est publié quotidiennement par l'Agence France Trésor sur son site internet ([http : //www.aft.gouv.fr](http://www.aft.gouv.fr)) ;
- la cession doit intervenir **entre le 18 mai 2005 et le 31 décembre 2010**.

Par ailleurs, le contrat de vente doit obligatoirement revêtir la forme authentique.

c. Conditions relatives aux parties au contrat de vente de l'exploitation.

112-2

- **Le vendeur** doit être une personne physique fiscalement domiciliée en France au sens de l'article 4 B du CGI, qu'il ait ou non exploité personnellement les biens affectés à l'activité agricole.

- **L'acquéreur** doit être un jeune agriculteur qui se définit en fonction des deux critères **cumulatifs** suivants :

- ne pas avoir atteint l'âge de quarante ans à la date de son installation et à la date de signature de l'acte ;
- avoir bénéficié d'une aide à l'installation prévue par l'article D. 343-3 du code rural et de la pêche maritime ou pour ceux qui ne bénéficient pas d'une telle aide, être affiliés au régime de protection sociale des personnes non salariées agricoles.

Par ailleurs, le jeune agriculteur doit s'installer pour la première fois ou être installé depuis moins de cinq ans.

Remarque : Dans le cas où le jeune agriculteur fait l'acquisition de l'intégralité des parts détenues par le cédant dans un groupement ou une société agricole, il doit avoir la qualité d'exploitant au sein de l'entité dont les parts ont été acquises et exercer des responsabilités réelles dans sa conduite.

d. Modalités de calcul de la réduction d'impôt.

112-3

La réduction d'impôt est égale à **50 %** des intérêts perçus dans la **limite annuelle** de **5 000 €** pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et de **10 000 €** pour les contribuables mariés ou pour les partenaires liés par un pacte civil de solidarité soumis à une imposition commune.

e. Remise en cause de la réduction d'impôt.

112-4

En cas de résolution, annulation ou rescision pour lésion du contrat de vente, les réductions d'impôt obtenues font l'objet d'une reprise au titre de l'année de réalisation de l'un de ces événements.

En revanche, la cession ou l'apport en société de l'exploitation postérieurement à l'acquisition et durant la période du différé n'emporte pas reprise de l'avantage fiscal dont a pu bénéficier le cédant.

De même, il est admis que le bénéfice de la réduction d'impôt se poursuit en cas d'apport dans les conditions de l'article 151 *octies* du CGI de l'exploitation acquise au profit d'une société au sein de laquelle le jeune agriculteur exerce son activité. Il en va de même lorsque l'apport est concomitant à l'acquisition, c'est-à-dire, en fait, lorsque le jeune agriculteur réalise son installation au sein d'un groupement ou d'une société.

L. RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE AU TITRE DE L'AIDE À LA CRÉATION OU À LA REPRISE D'ENTREPRISE

(CGI, art. 200 *octies*)

I. DISPOSITIONS EN VIGUEUR POUR L'IMPOSITION DES REVENUS DES ANNÉES 2007 ET 2008

113

Cf. Précis de fiscalité, édition 2009, paragraphes 113 à 113-2.

II. DISPOSITIONS EN VIGUEUR POUR L'IMPOSITION DES REVENUS DES ANNÉES 2009 ET SUIVANTES

(CGI, art. 200 *octies* ; ann. II, art. 95 W à 95 Z et ann. III, art. 46 AY ; BOI-IR-RICI-260)

Une réduction d'impôt est accordée, sous certaines conditions, aux contribuables qui aident des demandeurs d'emploi, des titulaires du revenu de solidarité active ou de l'allocation aux adultes handicapés qui créent ou reprennent une entreprise.

113-1 1. Champ d'application.

a. Aide bénévole apportée à des tiers.

Les contribuables fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI bénéficient d'une réduction d'impôt au titre de l'aide bénévole qu'ils apportent à des personnes inscrites comme demandeurs d'emploi ou titulaires du revenu de solidarité active mentionné à l'article L. 262-1 du code de l'action sociale et des familles ou de l'allocation aux adultes handicapés, qui créent ou reprennent une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, soit à titre individuel, soit sous la forme d'une société dont ils détiennent la majorité des parts ou actions.

La réduction d'impôt s'applique lorsque les conditions suivantes sont remplies :

1° *Le contribuable doit apporter son aide pour l'ensemble des diligences et démarches qui doivent être réalisées pour la création ou la reprise de l'entreprise et le démarrage de son activité.*

Il doit justifier, à cet effet, d'une expérience ou de compétences professionnelles le rendant apte à exercer cette fonction. Il doit être agréé par un réseau d'appui à la création et au développement des entreprises ou par une maison de l'emploi mentionnée à l'article L. 5313-1 du code du travail dont relève ce dernier. La liste de ces réseaux et les modalités d'agrément sont fixées par l'arrêté du 3 mars 2010 publié au JO du 11 mars.

2° *Une convention d'une durée minimale de deux mois est conclue entre le contribuable, d'une part, et le créateur ou le repreneur de l'entreprise, d'autre part, aux termes de laquelle le premier s'engage à réaliser une prestation temporaire de tutorat visant à transmettre au créateur ou repreneur de l'entreprise l'expérience ou les compétences professionnelles acquises.*

Cette convention doit avoir été **signée entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2011.**

Cette convention est renouvelable sans toutefois pouvoir excéder une durée totale de trois ans consécutifs.

3° *Aide fournie à un auto-entrepreneur.*

Lorsque l'ensemble des conditions sont respectées, l'accompagnateur bénévole qui apporte son soutien à un auto-entrepreneur dans le cadre d'une convention de tutorat peut bénéficier de la réduction d'impôt, voir RES N° 2010/49.

b. Aide bénévole apportée au repreneur de leur propre entreprise.

La réduction d'impôt s'applique également aux contribuables fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI au titre de l'aide bénévole qu'ils apportent au repreneur de leur entreprise industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, lorsque la reprise porte sur une entreprise individuelle ou sur la majorité des parts ou actions d'une société.

Les cédants doivent apporter leur aide pour l'ensemble des diligences et démarches qui doivent être réalisées pour la reprise de l'entreprise. A cette fin, ils doivent produire un acte établissant la cession de l'entreprise et une convention de tutorat conclue avec le repreneur de leur entreprise, dans les conditions mentionnées au 2° du a ci-dessus.

2. Limites d'application.

a. Limite du nombre de personnes aidées.

Le contribuable ne peut apporter son aide à **plus de trois** personnes simultanément.

b. Limite du montant de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est fixée à **1 000 €** par personne accompagnée majorée, le cas échéant, de **400 €** lorsque l'aide est apportée à une personne handicapée au sens de l'article L. 114 du code de l'action sociale et des familles.

Elle est accordée pour moitié au titre de l'année au cours de laquelle la convention est signée et, pour la seconde moitié, au titre de l'année au cours de laquelle la convention prend fin.

3. Obligations déclaratives. Justificatifs.

Le décret n° 2009-321 du 20 mars 2009 fixe les modalités d'application, notamment les obligations du contribuable et du bénéficiaire de l'aide et les justificatifs que doivent fournir les contribuables pour bénéficier de la réduction d'impôt (CGI, ann. II, art. 95 W à 95 Z).

4. Modalités de remise en cause de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est remise en cause en cas d'absence des justificatifs ou si ceux-ci sont erronés ou incomplets.

5. Entrée en vigueur.

Ces dispositions s'appliquent à l'impôt payé en 2010 (revenus de 2009), 2011 (revenus de 2010) et 2012 (revenus de 2011).

113-2

113-3

M. RÉDUCTION D'IMPÔT SUR LES COTISATIONS VERSÉES AUX ASSOCIATIONS SYNDICALES AUTORISÉES

(CGI, art. 200 *decies* A ; BOI-IR-RICI-270)

113-4

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, l'article 200 *decies* A du CGI institue une réduction d'impôt sur le revenu afin d'améliorer le financement de la prévention des incendies de forêts.

Cette réduction d'impôt est égale à **50 %** des cotisations versées aux associations syndicales autorisées ayant pour objet la réalisation de travaux de prévention en vue de la défense des forêts contre l'incendie sur certains terrains, dans la **limite annuelle** de **1 000 €** par foyer fiscal.

I. CHAMP D'APPLICATION.

1. Personnes concernées.

a. Principe.

La réduction d'impôt s'applique aux sommes versées par les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu.

b. Exception.

Il est admis que les associés personnes physiques membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 *quinquies* du CGI puissent, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies, bénéficier de la réduction d'impôt sur le montant de la cotisation à une association syndicale autorisée versée par ce groupement ou cette société, à proportion de leurs droits dans les bénéfices comptables de ce groupement ou de cette société.

2. Dépenses concernées.

La réduction d'impôt porte sur les **seules** cotisations **versées** aux **associations syndicales autorisées** ayant pour objet la réalisation de travaux de prévention en vue de la défense des forêts contre les incendies sur des terrains inclus dans les bois classés en application de l'article L. 321-1 du code forestier ou dans les massifs visés à l'article L. 321-6 du même code.

a. Associations syndicales autorisées qui ont pour objet la défense des forêts contre les incendies.

Seules sont concernées par ce dispositif les **associations syndicales autorisées (ASA)**, c'est-à-dire celles qui sont sous tutelle étroite du préfet.

Sont **exclus** du bénéfice de la réduction d'impôt les associations syndicales libres.

b. Défense des forêts contre l'incendie (DFCI).

Les ASA éligibles à la réduction d'impôt sont celles qui réalisent les travaux d'investissements forestiers ou d'actions forestières, relatifs à la protection de la forêt contre l'incendie.

Les travaux concernés se répartissent en trois catégories :

- l'amélioration des peuplements existants ;
- la reconstitution des peuplements forestiers après incendie ;
- et la mise en place d'instruments appropriés de prévention des incendies pour la protection des forêts.

c. Forêts concernées.

Il s'agit des bois situés dans les régions particulièrement exposées aux incendies de forêts qui peuvent faire l'objet d'un classement après avis des conseils municipaux intéressés et du conseil général. Le classement est prononcé par décision administrative (Code forestier, art. L. 321-1).

Sont concernés les massifs forestiers situés dans les régions Aquitaine, Corse, Languedoc-Roussillon, Midi-Pyrénées, Poitou-Charentes, Provence-Alpes-Côte d'Azur et dans les départements de l'Ardèche et de la Drôme, à l'exclusion de ceux soumis à des risques faibles figurant sur une liste arrêtée par le représentant de l'État dans le département concerné après avis de la commission départementale de la sécurité et de l'accessibilité (Code forestier, art. L. 321-6).

d. Cotisations.

Les cotisations (ou redevances syndicales) sont établies annuellement par le syndicat et réparties entre les membres de l'ASA en fonction des bases de répartition des dépenses déterminées par le syndicat.

Les cotisations sont dues par tous les propriétaires membres de l'ASA au 1^{er} janvier de l'année de leur liquidation. Les montants des cotisations fixées par hectare sont donc, en principe, identiques.

Ces cotisations ont un caractère obligatoire et donnent lieu à l'émission de titres de recette. Le recouvrement des créances de l'ASA s'effectue donc comme en matière de contributions directes par le comptable public compétent et non par l'ASA.

II. MODALITÉS D'APPLICATION.

1. Base et montant de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est égale à **50 %** du montant de la cotisation effectivement payée au comptable public par la personne physique, dans la limite d'un plafond de cotisations de **1 000 €** par foyer fiscal.

La réduction d'impôt maximale s'élève donc à **500 €** par foyer fiscal.

2. Pièces justificatives.

La réduction d'impôt est en principe accordée sur présentation de la quittance de versement de la cotisation visée par le comptable public compétent de la commune ou du groupement de communes concernées. Toutefois, par mesure de tempérament, la réduction d'impôt peut être accordée sur présentation de la copie de l'avis des sommes à payer reçue par le propriétaire membre de l'ASA l'année d'imposition à l'impôt sur le revenu.

3. Imputation de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt s'impute uniquement sur l'impôt sur le revenu calculé par application du barème progressif, après application éventuelle de la décote et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. Si la réduction est supérieure à l'impôt dû, l'excédent ne peut être ni remboursé, ni reporté.

N. RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE AUX SOUSCRIPTIONS AU CAPITAL DES SOFICA

(CGI, art. 199 *unvicies* ; ann. III, art. 46 *quindecies* E ; BOI-IR-RICI-180)

113-5

L'article 199 *unvicies* du CGI crée une réduction d'impôt en faveur des souscriptions au capital des SOFICA réalisées **entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2014**.

Cette réduction d'impôt remplace la déduction du revenu net global en faveur des mêmes souscriptions qui était prévue par l'article 163 *septdecies* ancien du CGI.

a. Champ d'application de la réduction d'impôt.

Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI bénéficient d'une réduction d'impôt au titre des **souscriptions en numéraire, réalisées entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2014**, au capital initial ou aux augmentations de capital des sociétés définies à l'article 238 *bis* HE dudit code.

Il est précisé que les non-résidents qui tirent de la France la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus (« non-résidents Schumacker ») sont dans une situation comparable aux résidents et peuvent donc bénéficier de la réduction d'impôt, si toutes les conditions sont réunies.

Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'agrément du capital de la société par le ministre chargé du budget.

b. Limites de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt s'applique aux sommes effectivement versées pour les souscriptions déjà citées dans la limite de **25 % du revenu net global**, sans excéder **18 000 €**.

c. Taux de la réduction d'impôt.**1° Taux initial.**

Le taux de la réduction d'impôt est égal à **30 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (36 % en 2011 ; 40 % auparavant ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) des souscriptions retenues dans les limites susvisées.

2° Taux majoré.

Ce taux de 30 % (36 % en 2011 ; 40 % antérieurement) est porté à **36 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (43 % en 2011 ; 48 % antérieurement ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) lorsque la société s'engage à réaliser au moins **10 %** de ses investissements dans les conditions prévues au *a* de l'article 238 *bis* HG du CGI avant le 31 décembre de l'année suivant celle de la souscription (investissements dans des sociétés de production).

d. Remise en cause de la réduction d'impôt.

Lorsque tout ou partie des titres ayant donné lieu à réduction d'impôt est cédé **avant le 31 décembre de la cinquième année** suivant celle du versement effectif, la réduction d'impôt obtenue est ajoutée à l'impôt dû au titre de l'année de la cession. Toutefois, la réduction d'impôt n'est pas reprise en cas de décès de l'un des époux ou partenaires soumis à imposition commune.

O. RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE AUX DÉPENSES SUPPORTÉES AU TITRE DE TRAVAUX DE CONSERVATION OU DE RESTAURATION D'OBJETS MOBILIERS

(CGI, art. 199 *duovicies* ; ann. III, art. 46 AZB ; BOI-IR-RICI-190 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012)

113-6

L'article 199 *duovicies* du CGI instaure une réduction d'impôt à raison des dépenses supportées par les contribuables au titre de travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers classés au titre des monuments historiques dont ils sont propriétaires.

Cette réduction d'impôt s'applique depuis l'imposition des revenus de l'année 2008.

1. Champ d'application de la réduction d'impôt.**a. Personnes concernées.****1° Personnes physiques.**

Seuls les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI bénéficient de la réduction d'impôt à raison des dépenses supportées au titre de travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers classés au titre des monuments historiques dont ils sont propriétaires.

2° Cas particuliers.

Indivision.

Démembrement du droit de propriété.

b. Objets concernés.

La réduction d'impôt porte sur les dépenses de conservation ou de restauration des objets mobiliers classés au titre des monuments historiques.

Par définition, seuls les objets mobiliers classés appartenant à une personne privée peuvent bénéficier de la réduction d'impôt.

c. Nature des dépenses concernées.

Seuls ouvrent droit à la réduction d'impôt les dépenses de conservation ou de restauration des objets mobiliers classés.

1° Travaux de conservation.

Les travaux de conservation s'entendent de ceux qui ont pour but de maintenir l'objet en bon état et de le préserver de l'altération. En d'autres termes, il s'agit des interventions ayant pour objectif d'augmenter l'espérance de vie de l'objet.

2° Travaux de restauration.

Les travaux de restauration s'entendent de ceux qui ont pour but de sauvegarder et de remettre en état un objet mobilier classé. En d'autres termes, il s'agit de travaux consistant à rétablir l'intégrité esthétique, historique et physique d'un objet endommagé ou détérioré.

3° Travaux subventionnés.

La circonstance que les travaux soient subventionnés ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt qui est alors calculée sur les seules dépenses effectivement supportées par le propriétaire au titre des travaux éligibles.

2. Modalités d'application de la réduction d'impôt.

a. Conditions d'application.

La réduction d'impôt s'applique à la double condition que :

- les travaux soient autorisés et exécutés conformément aux prescriptions de l'article L. 622-7 du code du patrimoine ;
- l'objet soit, dès l'achèvement des travaux et pendant au moins les cinq années suivant celui-ci, exposé au public ;

b. Calcul de la réduction d'impôt.

1° Base, montant et taux de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est égale à **18 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (22 % en 2011 ; 25 % auparavant ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) des sommes effectivement versées et restant à la charge du propriétaire, retenues dans la limite annuelle de **20 000 €** par foyer fiscal.

Le fait générateur de la réduction d'impôt est constitué par la date de paiement de la dépense.

2° Imputation de la réduction d'impôt.

Conformément au 5 du I de l'article 197 du CGI, la réduction d'impôt s'impute sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote lorsque le contribuable en bénéficie, et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne s'impute pas sur les impositions calculées à taux proportionnel.

3° Non-restitution de la réduction d'impôt.

Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt à laquelle le contribuable pourrait prétendre excède celui de l'impôt dû, la fraction non imputée de cette réduction ne donne pas lieu à remboursement ni à report sur l'impôt dû au titre des années suivantes.

c. Justifications des dépenses, remise en cause de la réduction d'impôt et sanctions applicables.

1° Justifications des dépenses.

D'une manière générale, le contribuable est tenu de fournir, à la demande de l'administration, toutes précisions de nature à prouver que les conditions auxquelles la réduction d'impôt est subordonnée sont remplies.

2° Remise en cause de la réduction d'impôt.

En cas de non-respect d'une des conditions d'application ou de cession de l'objet avant le 31 décembre de la cinquième année suivant l'achèvement des travaux, la réduction d'impôt obtenue au titre des travaux portant sur cet objet est reprise au titre de l'année de réalisation de l'un de ces événements.

Il est cependant admis de ne pas remettre en cause la réduction d'impôt précédemment accordée lorsque la mise en indivision ou le démembrement du droit de propriété de l'objet mobilier classé au cours de la période d'exposition au public résulte soit du changement de la situation matrimoniale du contribuable, soit du décès du contribuable ou de l'un des conjoints soumis à imposition commune. Il est également admis de ne pas remettre en cause la réduction d'impôt lorsque la cession de l'objet a lieu après l'échéance du délai minimum de cinq années pendant lequel l'objet classé doit être exposé au public, mais avant le 31 décembre de la même année.

3° Sanctions.

En cas de remise en cause, le montant de la dépense ayant servi de base au calcul de la réduction d'impôt est assimilé à une insuffisance de déclaration pour l'application des articles 1727 et 1729 du CGI.

P. RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE POUR LES DÉPENSES DE RESTAURATION RÉALISÉES DANS UN SECTEUR SAUVEGARDE ET LES ZONES DE PROTECTION DU PATRIMOINE ARCHITECTURAL, URBAIN ET PAYSAGER

(CGI, art. 199 *tervicies* ; ann. II, art. 46 AZC ; BOI-IR-RICI-200 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012)

L'article 199 *tervicies* du CGI instaure une réduction d'impôt en faveur des dépenses effectuées lors de la rénovation d'un immeuble bâti situé dans un secteur sauvegardé ou dans une zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager.

1. Champ d'application.

Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI bénéficient d'une réduction d'impôt sur le revenu à raison des dépenses qu'ils supportent en vue de la restauration complète d'un immeuble bâti situé dans l'un des lieux suivants.

a. Secteur sauvegardé.

L'immeuble bâti doit être situé dans un **secteur sauvegardé** créé en application du I de l'article L. 313-1 du code de l'urbanisme, soit lorsque le plan de sauvegarde et de mise en valeur de ce secteur est approuvé, soit lorsque la restauration a été déclarée d'utilité publique en application de l'article L. 313-4 du même code.

b. Quartier ancien dégradé.

Jusqu'au 31 décembre 2015, l'immeuble bâti doit être situé dans un **quartier ancien dégradé** délimité en application de l'article 25 de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion lorsque la restauration a été déclarée d'utilité publique.

c. Zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager.

L'immeuble doit être situé dans une **zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager** créée en application des articles L. 642-1 à L. 642-7 du code du patrimoine, dans leur rédaction applicable avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, lorsque la restauration a été déclarée d'utilité publique.

d. Aire de mise en valeur de l'architecture et du patrimoine.

L'immeuble doit être situé dans une **aire de mise en valeur de l'architecture et du patrimoine** créée en application des articles L. 642-1 à L. 642-7 du code du patrimoine lorsque la restauration a été déclarée d'utilité publique (Loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, art. 28-IV).

2. Conditions d'application.

a. Locaux concernés.

La réduction d'impôt s'applique aux dépenses effectuées :

- pour des locaux d'habitation ;
- ou pour des locaux destinés originellement à l'habitation et réaffectés à cet usage ;
- ou pour des locaux affectés à un usage autre que l'habitation n'ayant pas été originellement destinés à l'habitation et dont le produit de la location est imposé dans la catégorie des revenus fonciers.

La réduction d'impôt s'applique également aux **souscriptions de parts de SCPI** destinées à financer des dépenses portant sur des immeubles pour lesquels une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été **déposée** depuis le 1^{er} janvier 2009. Ces SCPI sont régies par les articles L. 214-50 et suiv. du code monétaire et financier dont la quote-part de revenu est, en application de l'article 8 du CGI, soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers.

Remarque :

- La réduction d'impôt ne s'applique pas :
- aux dépenses portant sur des immeubles dont le droit de propriété est démembré ;
 - ou aux dépenses portant sur des immeubles appartenant à une société non soumise à l'impôt sur les sociétés dont le droit de propriété des parts est démembré.

b. Dépenses concernées.

Il s'agit :

- des charges énumérées à l'article 31-I-1°-a, a *bis*, b, b *bis*, c et e du CGI ;
- des frais d'adhésion à des associations foncières urbaines de restauration ;

- ainsi que des dépenses de travaux imposés ou autorisés en application des dispositions législatives ou réglementaires relatives aux secteurs, quartiers, zones ou aires mentionnés respectivement aux deuxième, troisième, quatrième et cinquième alinéas du I de l'article 199 *tervicies* du CGI, y compris les travaux effectuées dans les locaux d'habitation et ayant pour objet de transformer en logement tout ou partie de ces locaux, supportées à compter soit de la date de délivrance du permis de construire, soit de l'expiration du délai d'opposition à la déclaration préalable et jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivante. Le cas échéant, cette durée est prolongée du délai durant lequel les travaux sont interrompus ou ralentis en application des articles L. 531-14 à L. 531-16 du code du patrimoine ou par l'effet de la force majeure.

Ouvre également droit à la réduction d'impôt, la fraction des provisions versées par le propriétaire pour dépenses de travaux de la copropriété et pour le montant effectivement employé par le syndic de la copropriété au paiement desdites dépenses.

Remarque : Cas d'un contrat de vente d'immeuble à rénover.

Lorsque les dépenses de travaux sont réalisées dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover prévu à l'article L. 262-1 du code de la construction et de l'habitation, le montant des dépenses ouvrant droit à la réduction d'impôt, dans les conditions et limites prévues, est celui correspondant au prix des travaux devant être réalisés par le vendeur et effectivement payés par l'acquéreur selon l'échéancier prévu au contrat.

C. Engagement des propriétaires.

Lorsque les dépenses portent sur un local **à usage d'habitation**, le propriétaire prend l'engagement de le louer nu, à usage de résidence principale du locataire, pendant une durée de **neuf ans**.

Lorsque les dépenses portent sur un local **affecté à un usage autre** que l'habitation, le propriétaire prend l'engagement de le louer pendant la **même durée**.

La location **ne peut pas être conclue** avec un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant du contribuable ou, si le logement est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, à l'un de ses associés ou un membre de son foyer fiscal, un ascendant ou un descendant d'un associé. Les associés de la société s'engagent à conserver leurs parts jusqu'au terme de l'engagement de location.

La location doit prendre effet dans les **douze mois** suivant l'achèvement des travaux.

Les SCPI doivent s'engager à ce qu'au minimum 65 % du montant de la souscription servent exclusivement à financer les dépenses mentionnées au 2° du b et que 30 % au minimum servent exclusivement à financer l'acquisition d'immeubles mentionnés au 1° du b. Le produit de la souscription doit être intégralement affecté dans les dix-huit mois qui suivent la clôture de celle-ci. La SCPI doit prendre l'engagement de louer l'immeuble et l'associé de conserver la propriété de ses titres jusqu'au terme de l'engagement de location souscrit par la société.

Le non-respect des engagements de location entraîne la perte du bénéfice des incitations fiscales. Cette mention doit figurer dans une taille de caractères au moins aussi importante que celle utilisée pour indiquer toute information relative aux caractéristiques de l'investissement et s'inscrire dans le corps principal du texte publicitaire. (Loi n° 201-737 du 1^{er} juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation, art. 28).

3. Modalités d'application.

a. Base de la réduction d'impôt.

La base de la réduction d'impôt correspond aux dépenses effectivement payées mentionnées au b du 2 ci-dessus.

b. Taux et limite de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est égale à **22 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (27 % en 2011 ; 30 % antérieurement ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) du montant des dépenses payées retenues, ou de celui de la souscription de parts affecté aux dépenses, dans la **limite annuelle de 100 000 €**.

Ce taux est porté à **30 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (36 % en 2011 ; 30 % majoré de dix points antérieurement ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) lorsque les dépenses sont effectuées pour des immeubles situés **dans un secteur sauvegardé** créé en application du I de l'article L. 313-1 du code de l'urbanisme ou dans un **quartier ancien dégradé** délimité en application de l'article 25 de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion lorsque la restauration a été déclarée d'utilité publique.

À compter des demandes de permis de construire ou des déclarations de travaux **déposées** depuis le 1^{er} janvier 2009, le montant total des dépenses retenu, d'une part, la réalisation de dépenses, d'autre part, la souscription de titres, **ne peut excéder globalement 100 000 €** par contribuable et pour une **même année d'imposition**.

c. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux.

Un contribuable ne peut, pour un même local ou une même souscription de parts, bénéficier à la fois de l'une des réductions d'impôt prévues aux articles 199 *decies* E à 199 *decies* G, 199 *decies* I ou 199 *undecies* A du CGI et des dispositions de l'article 199 *tervicies* du CGI.

Lorsque le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *tervicies* du CGI, les dépenses correspondantes ne peuvent faire l'objet d'aucune déduction pour la détermination des revenus fonciers.

d. Remise en cause de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt obtenue fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle intervient :

- la rupture de l'engagement de location ou de l'engagement de conservation des parts mentionné au 3° du *b* ;
- le démembrement du droit de propriété de l'immeuble concerné ou des parts. Toutefois, aucune remise en cause n'est effectuée lorsque le démembrement de ce droit ou le transfert de la propriété du bien résulte du décès de l'un des membres du couple soumis à imposition commune et que le conjoint survivant attributaire du bien ou titulaire de son usufruit s'engage à respecter les engagements prévus au IV, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, pour la période restant à courir à la date du décès.

e. Obligations des contribuables.

L'article 46 AZC de l'annexe III au CGI, institué par le décret n° 2012-992 du 23 août 2012, précise les modalités d'application du présent dispositif pour bénéficier de la réduction d'impôt..

Ce dispositif est entré en vigueur pour les dépenses portant sur des immeubles au titre desquels **une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée** depuis le 1^{er} janvier 2009.

Q. RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE POUR LES SOUSCRIPTIONS EN NUMÉRAIRE AU CAPITAL DES SOCIÉTÉS AYANT POUR ACTIVITÉ LE FINANCEMENT DE LA PÊCHE ARTISANALE

(CGI, art. 199 *quatervicies* ; BOI-IR-RICI-210)

L'article 199 *quatervicies* du CGI instaure une réduction d'impôt en faveur des souscriptions en numéraire au capital des sociétés ayant pour activité le financement de la pêche artisanale.

113-8

a. Champ d'application.

Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu pour les sommes effectivement **versées entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2011** pour les souscriptions en numéraire au capital des sociétés mentionnées à l'article 238 *bis* HO dudit code.

b. Taux et limite de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est égale à **36 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2011 (40 % auparavant) des sommes **effectivement versées**.

Les sommes versées sont retenues dans la **limite annuelle de 25 % du revenu net global** et de **19 000 €** pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés ou de **38 000 €** pour les contribuables mariés soumis à imposition commune.

c. Remise en cause de la réduction d'impôt.

1° Principe.

Lorsque tout ou partie des actions ou parts ayant donné lieu à la réduction est cédé avant le 31 décembre de la **cinquième année suivant celle de la souscription**, il est pratiqué au titre de l'année de la cession une reprise des réductions d'impôt obtenues.

2° Exceptions.

Toutefois, la réduction d'impôt n'est pas reprise :

- en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou du décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune ;
- en cas de donation à une personne physique des titres reçus en contrepartie de la souscription au capital de la société si le donataire reprend l'obligation de conservation des titres transmis prévue. À défaut, la reprise de la réduction d'impôt sur le revenu obtenue est effectuée au nom du donateur.

R. RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE POUR LES SOMMES VERSÉES SUR UN COMPTE ÉPARGNE CODÉVELOPPEMENT

(CGI, art. 199 *quinquies* abrogé par l'article 107 de la loi de finances pour 2011 ; CGI, ann. III, art. 46 AO *ter*)

L'article 199 *quinquies* du CGI avait instauré une réduction d'impôt pour les sommes versées sur un compte épargne codéveloppement destiné à recevoir l'épargne de personnes de nationalité étrangère en vue de financer des opérations concourant au développement économique de pays en voie de développement, figurant sur une liste fixée par arrêté.

Les titulaires de tels comptes devaient être des personnes physiques possédant la nationalité d'un de ces pays et une carte de séjour leur permettant l'exercice d'une activité professionnelle en France.

Ces dispositions se sont appliquées **uniquement** pour les sommes **versées au titre de l'imposition des revenus de l'année 2009**.

L'article 107 de la loi de finances pour 2011 a **abrogé** l'article 199 *quinquies* du CGI **depuis l'imposition des revenus de l'année 2010**.

Le point V ci-dessous apporte des précisions sur cette abrogation.

113-9

I. CHAMP D'APPLICATION

La réduction d'impôt sur le revenu s'appliquait uniquement aux sommes versées sur un compte épargne codéveloppement par une personne physique qui possédait la nationalité d'un pays en voie de développement figurant sur une liste fixée par arrêté et qui était titulaire d'une carte de séjour permettant l'exercice d'une activité professionnelle en France. Le bénéfice de cet avantage fiscal était subordonné à une option annuelle du titulaire du compte

1. Épargne concernée.

Le compte épargne codéveloppement était destiné à recevoir les sommes épargnées aux fins de financer des opérations concourant au développement économique du pays d'origine de son titulaire.

Le versement initial opéré sur un compte épargne codéveloppement devait être au moins égal à 50 €. Le **montant maximum** des sommes qui pouvaient être versées sur ce compte était fixé à **50 000 €**.

Les intérêts rémunérant les sommes épargnées sur le compte épargne codéveloppement sont imposables, lors de chacune de leur inscription en compte, à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun, à savoir au barème progressif dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ou, sur option du contribuable, au prélèvement forfaitaire libératoire prévu à l'article 125 A du CGI.

Ces intérêts sont soumis aux prélèvements sociaux sur les produits de placement dans les conditions de droit commun.

2. Personnes concernées.

Un compte épargne codéveloppement pouvait être ouvert par toute personne physique qui possédait la nationalité d'un pays en développement figurant sur la liste de pays fixée par l'arrêté du 4 décembre 2008, publiée au *JO* du 18 décembre, et était titulaire d'une carte de séjour permettant l'exercice d'une activité professionnelle.

En outre, le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu était limité aux personnes qui ont en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer leur domicile fiscal au sens de l'article 4 B du CGI.

Précision.

En cas de transfert de domicile en cours d'année.

3. Option exercée sur la déclaration.

Les sommes versées annuellement sur un compte épargne codéveloppement pouvaient ouvrir droit, l'année de leur versement, à une réduction d'impôt sur le revenu, sur indication, dans la case appropriée de la déclaration annuelle d'ensemble des revenus, des sommes versées sur le compte épargne codéveloppement par un ou des membres du foyer fiscal.

II. MODALITÉS D'APPLICATION

1. Calcul de la réduction d'impôt.

a. *Base de la réduction d'impôt.*

Il s'agissait du montant des versements au compte épargne codéveloppement effectués au cours de l'année, diminué du montant des retraits réalisés au cours de la même année qui n'avaient pas eu pour objet de servir à l'un des investissements définis à l'article L. 221-33-III du code monétaire et financier.

Précision.

Les intérêts afférents à la rémunération du compte n'ouvraient pas droit à l'avantage fiscal.

b. *Plafonnement de la réduction d'impôt.*

La réduction d'impôt s'appliquait aux sommes effectivement versées sur le compte, retenue dans la **double limite annuelle** de **25 %** du revenu net global du foyer fiscal et de **20 000 €** par an et par foyer fiscal.

c. *Taux de la réduction d'impôt.*

La réduction d'impôt était égale à **40 %** des **sommes effectivement versées**.

2. Modalités d'imputation de la réduction d'impôt.

a. *Fait générateur.*

La réduction d'impôt sur le revenu s'appliquait au titre de l'année où les sommes étaient versées sur le compte épargne codéveloppement.

b. *Imputation.*

La réduction d'impôt s'appliquait sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote lorsque le contribuable en bénéficiait, et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne pouvait pas s'imputer sur les impositions à taux proportionnel.

c. *Justificatifs à fournir.*

Le titulaire du compte épargne codéveloppement avait l'obligation de joindre à sa déclaration de revenus de l'année 2009 une copie du document prévu à l'article D. 221-115-III du code monétaire et financier.

III. CONSÉQUENCES DU RETRAIT DES SOMMES DU COMPTE

1. Sommes utilisées conformément à leur objet.

Lorsque les sommes versées par le titulaire du compte épargne codéveloppement ont ouvert droit à la réduction d'impôt, le retrait total ou partiel de ces sommes est soumis à la condition d'investissement prévue à l'article L. 221-33-III du code monétaire et financier.

Cette condition d'investissement est obligatoire.

2. Sommes non utilisées conformément à leur objet.

Les sommes retirées qui **n'ont pas pour objet de servir à l'un des investissements définis** à l'article L. 221-33-III du code monétaire et financier et qui ont donné lieu à l'avantage fiscal **sont soumises au paiement préalable d'un prélèvement de 40 %, majoré** par l'application du taux défini à l'article 1727-III du CGI, c'est-à-dire de l'intérêt de retard au taux de 0,40 % par mois (CGI, art. 199 *quinquies*, al. 3).

a. *Application d'un prélèvement forfaitaire de 40 %.*

Lorsque le retrait des sommes versées, que celui-ci soit total ou partiel, n'est pas réalisé pour financer un investissement prévu, ces sommes sont soumises à un **prélèvement de 40 %**.

b. *Calcul de l'intérêt de retard.*

Le montant du prélèvement de 40 % est majoré par l'application du taux prévu à l'article 1727-III du CGI, c'est-à-dire de l'intérêt de retard de 0,40 % par mois à raison de la période écoulée entre le 31 décembre de l'année au titre de l'imposition des revenus de laquelle la réduction d'impôt aura été imputée et la date du retrait.

Le point de départ à prendre en compte est le premier jour du mois suivant le 31 décembre de l'année relative aux revenus qui sont taxés, c'est-à-dire le 1^{er} janvier de l'année suivante.

Le point d'arrêt de l'intérêt de retard est le dernier jour du mois de la date du retrait effectué par le titulaire du compte.

c. Modalités de recouvrement du prélèvement de 40 % majoré de l'intérêt de retard.

Le prélèvement de 40 % majoré de l'intérêt de retard est établi, liquidé et recouvré sous les mêmes garanties et sanctions que celui mentionné à l'article 125 A du CGI (paiement par l'établissement de crédit à la recette des non-résidents à l'appui de la déclaration 2777, dans les quinze premiers jours du mois suivant celui au cours duquel le retrait, total ou partiel, est intervenu).

d. Exceptions à l'application du prélèvement de 40 %.

Ces exceptions sont l'invalidité, le décès et le transfert de compte.

3. Justificatifs à fournir.

Les justificatifs à fournir à l'établissement de crédit et à l'administration fiscale sont prévus.

IV. REMISE EN CAUSE

La réduction d'impôt sur le revenu au titre des sommes versées sur un compte épargne codéveloppement est remise en cause lorsque les conditions fixées à l'article L. 221-33-II du code monétaire et financier ne sont pas remplies ou lorsque le contribuable n'a pas son domicile fiscal en France.

En revanche, lorsque la condition d'investissement n'est pas satisfaite, seul le prélèvement de 40 % majoré de l'intérêt de retard de 0,40 % est applicable, à l'exclusion donc de toute remise en cause de la réduction d'impôt sur le revenu.

Le décret n° 2010-23 du 7 janvier 2010 fixe certaines modalités d'application de ce dispositif.

V. ABROGATION DU DISPOSITIF

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, l'article 107 de la loi n° 2011-1657 de finances pour 2011 **a abrogé**, notamment, les dispositions relatives à la réduction au titre des sommes épargnées sur un compte épargne codéveloppement prévue à l'article 199 *quinquies* du CGI.

1. Transformation du compte.

À l'abrogation du dispositif relatif au compte épargne codéveloppement, les versements effectués sur un compte épargne codéveloppement n'ouvrent plus droit à réduction d'impôt depuis le 1^{er} janvier 2010.

Le compte épargne codéveloppement continue de fonctionner, selon les normes établies lors de la signature de la convention, mais devient un simple compte d'épargne.

Les intérêts, rémunérant les sommes épargnées sur ce compte, sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ou, **sur option** du contribuable, au prélèvement forfaitaire libératoire prévu à l'article 125 A du CGI.

Remarque :

Ces intérêts demeurent soumis aux prélèvements sociaux, quel que soit le régime d'imposition à l'impôt sur le revenu.

2. Sort des retraits postérieurs à l'abrogation du dispositif.

- Le prélèvement forfaitaire de 40 %, avec l'intérêt de retard de 0,40 % par mois, **s'applique :**
- **pour tout retrait** du compte, après l'abrogation du dispositif depuis le 1^{er} janvier 2010 ;
- qui **ne respecte pas** la condition d'investissement définie à l'article L. 221-33-III du code monétaire et financier (Comofi) ;
- et si les sommes **retirées ont ouvert droit** à la réduction d'impôt.

3. Maintien de certaines obligations justificatives.

a. Obligation de fournir les pièces justificatives du respect de la condition d'investissement.

Le titulaire du compte épargne codéveloppement ayant bénéficié de la réduction d'impôt a pour obligation de joindre à sa déclaration de revenus de l'année au titre de laquelle il a procédé au retrait total ou partiel des sommes inscrites au crédit du compte une copie des documents prévus aux articles D. 221-115-III et 221-116-I du Comofi.

Le titulaire du compte fait parvenir à l'administration fiscale les pièces justifiant de l'emploi effectif des sommes retirées dans les deux mois qui suivent cet emploi.

b. Obligation annuelle de justifier la possession d'une carte de séjour permettant de l'exercice d'une activité professionnelle.

Le compte épargne codéveloppement peut rester ouvert aussi longtemps que le titulaire justifie posséder une telle carte, par la production annuelle de ce document.

Si la possession d'une **carte de séjour n'est pas justifiée.**

Pour le titulaire d'un compte dont la **carte de séjour a expiré.**

S. RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE AUX ACQUÉREURS DE LOGEMENTS DESTINÉS À LA LOCATION MEUBLÉE EXERCÉE À TITRE NON PROFESSIONNEL, DISPOSITIF DIT « LMNP » OU « CENSI-BOUVARD »

(CGI, art. 199 *sexvicies* ; BOI-IR-RICI-220 ; RES N° 2012/4 ; Loi de finances pour 2013, art. 77)

113-10

L'article 199 *sexvicies* du CGI instaure, **du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2016**, une réduction d'impôt accordée aux propriétaires de logements destinés à la location meublée non professionnelle.

L'article 76-II de la loi de finances pour 2012 a prévu que la réduction d'impôt s'applique, sous certaines conditions, aux logements **acquis avant le 1^{er} janvier 2015**, voir au VI ci-dessous.

Enfin, l'article 77 de la loi de finances pour 2013 **proroge** le dispositif **jusqu'en 2016** et apporte des précisions.

I. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-IR-RICI-220-10)

1. Bénéficiaires.

Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI peuvent bénéficier de la réduction d'impôt sur le revenu.

2. Opérations concernées.

La réduction d'impôt s'applique au titre de l'acquisition :

- d'un logement neuf ;
- ou d'un logement en l'état futur d'achèvement ;
- ou d'un logement achevé depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation ou d'une rénovation ;
- ou d'un logement qui fait l'objet de travaux de réhabilitation ou de rénovation si les travaux de réhabilitation ou de rénovation permettent, après leur réalisation, de satisfaire à l'ensemble des performances techniques mentionnées à l'article 2 *quindecies* B-II de l'annexe III du CGI.

Remarque :

La réduction n'est pas applicable au titre des logements dont le droit de propriété est démembré. Toutefois, lorsque le transfert de propriété du bien ou le démembrement de ce droit résulte du décès de l'un des époux soumis à imposition commune, le conjoint survivant attributaire du bien ou titulaire de son usufruit peut demander la reprise à son profit, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, du bénéfice de la réduction d'impôt pour la période restant à courir à la date du décès.

3. Investissements éligibles.

Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné au respect des conditions suivantes :

- les logements doivent être destinés à une **location meublée** ;
- l'activité de loueur **ne doit pas être exercée à titre professionnel** et le produit doit être imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

4. Établissements concernés.

Le logement doit être compris dans :

- un établissement social ou médico-social qui accueille des personnes âgées mentionné au 6° ou 7° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ;
- un établissement social ou médico-social qui accueille des personnes handicapées mentionné au 7° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ;
- ou un établissement de santé autorisé à dispenser des soins de longue durée (Ordonnance n° 2010-177 du 23 février 2010, art. 3).
- une résidence avec services pour personnes âgées ou handicapées ayant obtenu l'agrément « qualité » visé, depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, à l'article L. 7232-1 du code du travail. Auparavant, la référence était l'article L. 7232-3 dudit code ;

- un ensemble des logements géré par un groupement de coopération sociale ou médico-sociale et affecté à l'accueil familial salarié de personnes âgées ou handicapées, prévu par les articles L. 444-1 à L. 444-9 du code de l'action sociale et des familles ;
- une résidence avec services pour étudiants ;
- ou une résidence de tourisme classée.

II. CONDITIONS D'APPLICATION

(BOI-IR-RICI-220-20)

1. Engagement de location.

a. Engagement du propriétaire du logement.

La réduction d'impôt est subordonnée à l'engagement du contribuable de louer le logement meublé **pendant une durée minimale de neuf ans** à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence où il se trouve (même condition pour chaque indivisaire).

b. Reprise de l'engagement de location en cas de décès de l'un des membres du couple soumis à imposition commune.

Lorsque le transfert de la propriété du bien ou le démembrement de ce droit résulte du décès de l'un des membres d'un couple soumis à imposition commune, le conjoint survivant, attributaire du bien en pleine propriété ou titulaire de son usufruit, peut demander la reprise du dispositif à son profit.

L'engagement de location du conjoint survivant est cependant limité à la fraction du délai de neuf ans restant à courir à la date de la transmission à titre gratuit. La réduction d'impôt obtenue par le couple soumis à imposition commune n'est pas remise en cause, que le conjoint survivant opte ou non pour la reprise de l'engagement.

b. Reprise de l'engagement en cas de modification du foyer fiscal.

Le mariage, le divorce, la rupture ou la conclusion d'un pacte civil de solidarité ou encore la séparation, modifient le foyer fiscal le nouveau contribuable (notamment l'ex-époux attributaire du bien ayant ouvert droit à la réduction d'impôt, en cas de divorce, ou la personne, précédemment à charge, propriétaire du logement) peut, toutes conditions étant par ailleurs remplies, demander la reprise à son profit du dispositif, dans les mêmes conditions que le conjoint survivant.

2. Conditions de mise en location.

Le logement doit être donné en location dans **un délai d'un mois** (de date à date) à compter de son achèvement ou de son acquisition si elle est postérieure, **pour une durée minimale de neuf ans**, à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence dans lequel il se situe.

Le non-respect des engagements de location entraîne la perte du bénéfice des incitations fiscales. Cette mention doit figurer dans une taille de caractères au moins aussi importante que celle utilisée pour indiquer toute information relative aux caractéristiques de l'investissement et s'inscrire dans le corps principal du texte publicitaire (Loi n° 2010-737 du 1^{er} juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation, art. 28).

Précisions.

Pour la période de vacance en cas de changement ou de défaillance de l'exploitant, le décompte de la période de vacance de douze mois, la durée de location, la qualité de l'exploitant, il convient de se reporter au BOI-IR-RICI-220-20.

3. Nature de l'activité de location.

a. Location meublée.

Le régime fiscal de la location meublée est réservé aux locaux comportant tous les éléments mobiliers indispensables à une occupation normale par le locataire.

b. Exercice de la location meublée à titre non professionnel.

La réduction d'impôt s'applique aux contribuables qui exercent une activité de location meublée à titre non professionnel.

Remarque : Lorsque le propriétaire du logement passe de la qualité de loueur en meublé non professionnel à celle de loueur en meublé professionnel au cours de la période d'engagement de location, la réduction d'impôt n'est pas remise en cause.

c. Imposition dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux.

Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, les revenus tirés de la location meublée du ou des logements concernés doivent être imposés dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux pendant toute la durée de l'engagement de location.

Remarque : Il est cependant précisé que lorsque les profits retirés de la location d'immeubles nus ont pour effet de faire participer le bailleur à la gestion ou aux résultats d'une entreprise commerciale exploitée par le preneur et qu'ils relèvent à ce titre de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (CE, arrêt n° 82577 du 18 juillet 1973), la réduction d'impôt ne peut pas s'appliquer.

III. MODALITÉS D'APPLICATION

(BOI-IR-RICI-220-30)

1. Fait générateur.

Le fait générateur de la réduction d'impôt qui correspond à la première année au titre de laquelle elle est accordée dépend de la nature de l'investissement.

Nature de l'investissement	Fait générateur
Acquisition d'un logement neuf achevé	Année d'acquisition. La date d'acquisition s'entend de la date de signature de l'acte authentique d'achat.
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation	
Acquisition d'un logement en l'état futur d'achèvement	Année d'achèvement du logement
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans et qui fait l'objet de travaux de réhabilitation	Année d'achèvement des travaux (la date d'achèvement des travaux est celle figurant sur l'état descriptif du logement après travaux)

2. Base plafonnée.

La réduction d'impôt est calculée sur le **prix de revient** des logements retenu pour sa fraction **inférieure à 300 000 €**.

Lorsqu'elle est acquise au titre d'un logement achevé depuis au moins quinze ans et qui fait l'objet de travaux de réhabilitation, elle est calculée sur le prix d'acquisition majoré du montant de ces travaux.

3. Taux de la réduction d'impôt (RES N° 2012/4).

Son taux est égal à :

- 11 % pour les logements acquis à compter de **2012** (Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012 ; Loi de finances pour 2013, art. 77-II-1°) ;
- 18 % pour les logements acquis en 2011 ;
- 25 % pour les logements acquis en 2010 et 2009. ;

Pour l'**appréciation du taux applicable**, la date de réalisation de l'investissement à retenir correspond à la date d'acquisition du logement, quelle que soit la nature de l'investissement. La date d'acquisition s'entend de celle correspondant à la date de signature de l'acte authentique.

Toutefois, **pour les logements acquis en 2012**, le taux de la réduction d'impôt reste fixé à 18 % au titre des acquisitions pour lesquelles le contribuable justifie qu'il a pris, au plus tard le 31 décembre 2011, l'engagement de réaliser un investissement immobilier (Loi de finances pour 2013, art. 77-II-2°-a). À titre transitoire, l'engagement de réaliser un investissement immobilier peut prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts avant le 31 décembre 2011 et que l'acte authentique soit passé **au plus tard le 31 mars 2012**.

Précision.

Lorsque le logement est détenu en indivision, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt dans la limite de la quote-part du prix de revient du logement, majoré le cas échéant des dépenses de travaux de réhabilitation, correspondant à ses droits dans l'indivision.

4. Modalités d'imputation.

La réduction d'impôt est répartie sur **neuf années**.

Pour les logements **acquis neufs, en l'état futur d'achèvement** ou **achevés depuis au moins quinze ans** et ayant fait l'objet d'une réhabilitation, elle est **accordée** au titre de l'année **d'achèvement du logement** ou de celle de son acquisition si elle est postérieure et **imputée** sur l'impôt dû au titre de cette même année puis sur l'impôt dû au titre de chacune des huit années suivantes à raison d'un neuvième de son montant total au titre de chacune de ces années.

Pour les logements **achevés depuis au moins quinze ans** et qui ont fait l'objet **de travaux de réhabilitation**, elle est **accordée** au titre de l'année **d'achèvement de ces travaux** et

imputée sur l'impôt dû au titre de cette même année puis sur l'impôt dû au titre de chacune des huit années suivantes à raison d'un neuvième de son montant total au titre de chacune de ces années.

Lorsque la fraction de la réduction d'impôt imputable au titre d'une année d'imposition excède l'impôt dû par le contribuable au titre de cette même année, le solde peut être imputé sur l'impôt dû au titre des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.

Ordre d'imputation. Conformément aux dispositions de l'article 197-I-5 du CGI qui prévoit les modalités d'imputation pour les réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 *quater* B à 200 du CGI, la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif prévue à l'article 199 *sexvicies* du même code s'impute sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote, lorsque le contribuable en bénéficie, et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne s'impute pas sur les impositions à taux proportionnel.

5. Nombre d'investissements ouvrant droit à la réduction d'impôt.

Le contribuable peut bénéficier de la réduction d'impôt à raison de l'acquisition de plusieurs logements, au titre d'une même année d'imposition.

L'avantage fiscal ne peut excéder au titre d'une même année d'imposition la somme de 300 000 €.

6. Règles de non-cumul.

Un contribuable ne peut, pour un même logement, bénéficier à la fois des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 *undecies* A et 199 *undecies* B du CGI et de celle prévue par l'article 199 *sexvicies* dudit code.

7. Plafonnement global des avantages fiscaux.

L'article 200-0 A du CGI prévoit, depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, un plafonnement global des avantages fiscaux (cf. n° 128).

8. Spécificités de la réduction d'impôt.

a. Aucune condition de zonage.

La réduction d'impôt au titre des investissements immobiliers réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle **n'est subordonnée à aucun zonage.**

b. Plafonds de loyer ou de ressources.

Aucun plafond tenant au loyer du logement concerné ou aux ressources de son occupant n'est applicable.

IV. CONSÉQUENCES SUR LE RÉGIME FISCAL DU BAILLEUR

(BOI-IR-RICI-220-40)

1. Amortissement des immeubles ayant ouvert droit à la réduction d'impôt.

Les amortissements de l'immeuble ayant ouvert droit à la réduction d'impôt ne sont admis en déduction du résultat imposable qu'à hauteur de ceux pratiqués sur la fraction du prix de revient des immeubles excédant le montant retenu pour le calcul de cette réduction d'impôt.

Exemple : pour un logement dont le prix de revient est de 350 000 €, seule la fraction de ce prix qui excède 300 000 €, soit 50 000 €, pourra faire l'objet d'un amortissement déductible du résultat imposable (CGI, art. 39-1-2° et 39 G).

2. Régime des plus-values.

a. Régime des plus-values immobilières.

Conformément aux dispositions de l'article 151 *septies*-VII du CGI, les plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte lorsque cette activité n'est pas exercée à titre professionnel, suivent le régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers prévu aux articles 150 U à 150 VH du CGI.

À compter du 1^{er} janvier 2012, les articles 150 U à 150 VH du CGI sont applicables aux plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte lorsque cette activité n'est pas exercée à titre professionnel (CGI, art. 151 *septies*).

b. Régime des plus-values professionnelles.

Il convient de reporter au BOI-IR-RICI-220-40.

c. Changement de la qualité du contribuable qualifié de loueur en meublé professionnel.

Voir au BOI-IR-RICI-220-40.

V. REMISE EN CAUSE DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT

(BOI-IR-RICI-220-50)

En cas de non-respect de l'engagement de location ou non-respect des conditions de mise en location ou de cession du logement, la réduction pratiquée fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de la rupture de l'engagement ou de la cession.

Toutefois, la réduction d'impôt n'est pas reprise :

- en cas d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, de licenciement ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune.

VI. ENTRÉE EN VIGUEUR DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT

La réduction d'impôt s'applique pour l'imposition des revenus des **années 2009 à 2016** (Loi de finances pour 2013, art. 77). Elle s'applique également, au titre de l'acquisition :

- de **logements neufs** dans des résidences de tourisme non classées ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier **avant le 1^{er} janvier 2009**, lorsque cette acquisition intervient à compter de cette date et au plus tard le 31 décembre 2010 ;

- de logements **achevés depuis au moins quinze ans au 1^{er} janvier 2009** ayant fait l'objet d'une réhabilitation ou d'une rénovation au titre de laquelle une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2008 et situés dans une résidence de tourisme au titre de laquelle une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2008 et dans laquelle au moins un logement a été acquis ou réservé dans les conditions prévues à l'article L. 261-15 du code de la construction et de l'habitation au cours de la même période, lorsque cette acquisition intervient à compter de cette date et au plus tard le 31 décembre 2010.

La réduction s'applique également à certains logements **acquis avant le 1^{er} janvier 2015**.

En effet, par dérogation aux dispositions du premier alinéa du I de l'article 199 *sexvicies* du CGI relatives à la date d'acquisition, la réduction d'impôt mentionnée au même article s'applique dans les conditions prévues par cet article aux logements **acquis avant le 1^{er} janvier 2015** :

- **neufs ou en l'état futur d'achèvement** ayant fait l'objet d'une demande de permis de construire avant le 1^{er} janvier 2012 et faisant partie d'un ensemble immobilier dont un logement au moins a été acquis neuf ou en l'état futur d'achèvement avant cette même date ;

- **achevés depuis au moins quinze ans**, ayant fait l'objet ou faisant l'objet des travaux mentionnés au même article et faisant partie d'un ensemble immobilier dont un logement au moins a été acquis avant le 1^{er} janvier 2012 et qui a fait ou qui fait l'objet des mêmes travaux.

Le taux de la réduction d'impôt applicable est celui en vigueur au 1^{er} janvier 2012. Soit **11 %** pour les acquisitions de logements réalisés.

VII. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES DES CONTRIBUABLES

(BOI-IR-RICI-220-60)

Les contribuables sont tenus de joindre à leur déclaration d'ensemble des revenus de l'année au titre de laquelle il demande le bénéfice de la réduction d'impôt, les pièces justificatives prévues.

L'article 46 AZA *nonies* de l'annexe III au CGI précise la liste des éléments nécessaires pour bénéficier de la réduction d'impôt.

T. RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE POUR LES DÉPENSES EFFECTUÉES SUR DES ESPACES NATURELS EN VUE DU MAINTIEN ET DE LA PROTECTION DU PATRIMOINE NATUREL

(CGI, art. 199 *octovicies* ; BOI-IR-RICI-240 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012)

113-11

L'article 199 *octovicies* du CGI instaure une réduction d'impôt pour les dépenses effectuées en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel pour l'imposition sur les revenus des **années 2010 à 2013**.

Remarque :

Il est rappelé que, **depuis le 1^{er} janvier 2010**, les propriétaires d'espaces naturels qui effectuent des dépenses, autres que les intérêts d'emprunt, en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel **ont le choix**, pour ces

dépenses, entre leur déduction des revenus fonciers et le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 *octovies* du CGI.

I. CHAMP D'APPLICATION DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT

(BOI-IR-RICI-240 –10)

1. Bénéficiaires.

a. Les personnes physiques.

Les contribuables personnes physiques fiscalement **domiciliées en France** au sens de l'article 4 du CGI et **propriétaires de l'espace naturel** concerné peuvent bénéficier de la réduction d'impôt. Il en est de même pour les membres de leur foyer fiscal.

b. les associés personnes physiques de certaines sociétés de personnes.

Peuvent bénéficier également de la réduction d'impôt, les associés personnes physiques d'une société civile immobilière de gestion, d'une société immobilière de copropriété relevant de l'article 1655 *ter* du CGI ou de toute autre société de personnes, telles que les sociétés en nom collectif (SNC) ou les sociétés en participation (SEP), soumises au régime fiscal des articles 8 à 8 *ter* du CGI, soit à l'impôt sur le revenu.

Bien entendu, les espaces naturels doivent **être la propriété** de la société de personnes ou du groupement.

Remarque :

Les parts de ces sociétés peuvent être détenues par l'associé personne physique dans le cadre de sa gestion privée, soit inscrites à l'actif d'une société ou d'une entreprise individuelle dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu à son nom.

c. Domiciliation fiscale en France.

Le contribuable domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI peut bénéficier de la réduction d'impôt.

Il s'agit des personnes résidant en France métropolitaine ou dans un département d'outre-mer qui sont soumis en France à l'impôt sur le revenu sur l'ensemble de leurs revenus, de source française ou étrangère. Il en est de même pour les agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger.

d. Cas particuliers.

1° Indivision.

Chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt à hauteur de la quote-part des dépenses correspondant à ses droits indivis.

Chaque indivisaire a droit à la totalité du plafond des dépenses éligibles à la réduction d'impôt. Ce plafond n'est pas divisé par le nombre de propriétaires indivis du bien.

2° Démembrement du droit de propriété ou des parts sociales.

Aucune disposition n'exclut l'application de la réduction d'impôt lorsque le droit de propriété est démembré. Ainsi, l'usufruitier engageant des dépenses peut bénéficier de cet avantage.

2. Espaces naturels concernés.

Sont concernés par ce dispositif, les immeubles faisant partie du patrimoine naturel mentionnés aux articles L. 331-2, L. 332-2, L. 341-2, L. 411-1, L. 411-2, L. 414-1 du code de l'environnement et à l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme.

De plus, les espaces naturels **doivent avoir obtenu le label de la « Fondation du patrimoine »**, en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine. Ce label prévoit les conditions de l'accès au public des espaces concernés, sauf exception justifiée par la fragilité du milieu naturel.

3. Dépenses concernées.

Sont concernées les dépenses supportées par le contribuable ou par un membre du foyer fiscal au cours de la **période allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2013**.

La nature de ces dépenses ou charges éligibles au dispositif est évoquée ci-dessous.

1° Dépenses relatives au maintien et à la protection du patrimoine naturel.

Sont qualifiées de dépenses relatives **au maintien et à la protection du patrimoine naturel** les charges suivantes :

- les dépenses d'entretien et de réparation effectivement supportées par le propriétaire, mentionnées à l'article 31-I-1°-a du CGI ;

- les dépenses d'amélioration des propriétés rurales non bâties effectivement supportées par le propriétaire mentionnées à l'article 31-I-2°-c *quater* du CGI ;
- les dépenses de travaux de restauration et de gros entretien du patrimoine naturel mentionnées à l'article 31-I-2°-c *quinquies* du CGI.

2° *Charges ayant reçu un avis favorable du service de l'État compétent en matière d'environnement.*

Les propriétaires d'espaces naturels qui engagent des dépenses en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel **doivent solliciter un avis favorable** du service de l'État compétent (DREAL) en matière d'environnement pour pouvoir bénéficier, le cas échéant, de la nouvelle réduction d'impôt à raison des dépenses concernées.

Pour plus de précisions sur la compétence de la direction régionale de l'environnement, de l'aménagement et du logement (DREAL), voir au BOI-IR-RICI-240-10-30.

3° *Charges prévues par le code de l'environnement en faveur du maintien et de la protection du patrimoine naturel.*

Au titre de la définition des espaces protégés, le code de l'environnement prévoit que certaines dépenses de travaux réalisés (sites classés ou protégés par un arrêté de biotope) sont inhérentes au maintien et à la protection du patrimoine naturel.

Remarque :

Sont donc exclus du bénéfice de la réduction d'impôt, les dépenses d'intérêts d'emprunt, les dépenses autres que la préservation du patrimoine naturel et celles qui n'ont pas reçu l'avis du service de l'État compétent.

II. MODALITÉS D'APPLICATION DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT

(BOI-IR-RICI-240-20)

1. Base de la réduction d'impôt.

La base est constituée par le **montant toute taxes comprises (TTC) des dépenses éligibles effectivement payées** au titre de l'année d'imposition à la charge du contribuable dans la **limite annuelle de 10 000 €**.

Le montant des dépenses éligibles se calcule après imputation des aides ou subventions et avant application du plafonnement annuel.

L'associé de sociétés de personnes et l'indivisaire bénéficiaire de la réduction à hauteur de leurs droits.

Pour plus de précisions sur les modalités de règlement des dépenses, sur les bailleurs ayant opté pour la TVA, sur le plafonnement des dépenses par indivisaire ou par associé, voir au BOI-IR-RICI-240-10-30.

2. Taux de la réduction d'impôt.

Le taux est fixé à :

- **18 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (22 % en 2011 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) ;
- 25 % pour l'imposition des revenus de l'année 2010.

3. Imputation de la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt **s'impute pour son montant total** sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année d'imposition.

Lorsque le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt dû par le contribuable au titre de l'année d'imposition, le solde **peut être imputé** sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes **jusqu'à la sixième année** inclusivement.

III. ARTICULATION AVEC D'AUTRES DISPOSITIFS FISCAUX

(BOI-IR-RICI-240-20 n° 70)

1. Non-déductibilité des dépenses des revenus imposables.

Lorsque le contribuable **bénéficie** du dispositif de la réduction d'impôt, les dépenses correspondantes **ne peuvent pas faire l'objet d'une déduction** pour la détermination des revenus fonciers.

Lorsque les dépenses éligibles servent à la détermination du résultat dans le cadre d'un BIC ou d'un BA, en fonction des dépenses engagées, le contribuable **doit renoncer à la déduction des dépenses éligibles** pour bénéficier du dispositif de la réduction d'impôt.

Pour plus de précisions, voir au BOI-IR-RICI-240-20.

2. Option pour la déduction prévue par le régime de droit commun en matière de revenus fonciers.

Le contribuable peut rejeter le bénéfice de la réduction d'impôt et déduire les dépenses éligibles de ses autres revenus fonciers dans les conditions de droit commun et ne pas opter pour le bénéfice de la réduction d'impôt.

Dans ce cas, les déficits fonciers provenant de ces dépenses engagées en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel sont **imputables sur le revenu global** dans la **limite annuelle de 10 700 €**. La fraction du déficit foncier supérieure à cette limite, ainsi que celle relative aux intérêts d'emprunt, ne sont imputables que sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

3. Plafonnement global des avantages fiscaux.

La réduction d'impôt prévue par l'article 199 *octovicies* du CGI entre dans le champ d'application du plafonnement global de certains avantages fiscaux (CGI, art. 200-0 A).

IV. JUSTIFICATION DES DÉPENSES ET SANCTIONS APPLICABLES

1. Justification des dépenses.

L'administration peut demander toutes justifications au contribuable sur la nature et la réalité des dépenses qu'il a mentionnées sur sa déclaration de revenus (LPF, art. L. 10).

Au cas particulier, il s'agit de la décision d'octroi du label de la « Fondation du patrimoine », de l'avis favorable du service de l'État concerné en matière d'environnement et des factures des dépenses.

2. Sanctions.

En cas de remise en cause de la réduction d'impôt (absence de justification des dépenses ou production de renseignements inexacts à cet égard), le montant des dépenses ayant servi de base au calcul de la réduction d'impôt est assimilé à une insuffisance de déclaration pour l'application des articles 1727 et 1729 du CGI.

chapitre 4

imputations des retenues à la source et des crédits d'impôt

(BOI-IR-RICI)

Après déduction des réductions d'impôt et appréciation, éventuellement, du minimum de perception¹, il convient de retrancher les crédits d'impôt et les prélèvements et retenues non libératoires.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, certaines réductions, certains crédits d'impôt ainsi que l'avantage en impôt résultant de l'imputation de certains amortissements d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers font l'objet d'un plafonnement global (cf. chapitre 7 ci-après).

Les contribuables non-résidents « Schumacker » peuvent faire état de la même manière que les contribuables fiscalement domiciliés en France des règles d'imputation des retenues à la source et des crédits d'impôt.

A. RETENUES À LA SOURCE.

114

Les retenues à la source prévues aux articles 182 A et 182 B du CGI sont déductibles de l'impôt dans les conditions exposées aux n^{os} 735 et 736.

La retenue à la source, à caractère optionnel, instituée par l'article 182 C du même code, est imputable sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle elle est opérée. L'excédent éventuel est restitué (REC. n° 9298-1).

1. Le minimum de perception pour l'imposition des revenus de l'année 2012 est de 61 € (cf. n° 32).

**B. CRÉDIT D'IMPÔT REPRÉSENTATIF DE LA RETENUE À LA SOURCE
VISÉE AUX ARTICLES 187 ET 199 TER DU CGI**

114-1 Du montant de l'impôt, il y a lieu de déduire le montant (arrondi à l'euro supérieur) de l'impôt déjà versé au Trésor en application des articles 187 et 199 *ter* du CGI (crédit d'impôt) afférent aux revenus de capitaux mobiliers encaissés au cours de l'année d'imposition.

Les justifications de ces déductions sont, en principe, constituées par les certificats de crédit d'impôt remis au contribuable par les établissements payeurs et que les intéressés doivent joindre à leur déclaration de revenus.

L'impôt déjà versé au Trésor est restitué dans la mesure où son montant excède l'impôt sur le revenu exigible et si le contribuable est domicilié en France, cette dernière condition pouvant toutefois faire l'objet de dérogations en vertu d'accords internationaux.

Remarque :

La retenue à la source temporairement prélevée par la Belgique jusqu'au 31 décembre 2009, le Luxembourg et l'Autriche conformément à la directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, sur les sommes qualifiées d'intérêts payées depuis le 1^{er} juillet 2005 ouvrent droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire dans les conditions prévues au c du de l'article 199 *ter* du CGI. Cette même retenue à la source est également prélevée par certains des États et territoires dépendants et associés qui, dans le cadre d'accords conclus avec les États membres de l'Union européenne, appliquent des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive « épargne ».

C. CRÉDIT D'IMPÔT POUR DÉPENSES DE RECHERCHE

(CGI, art. 199 *ter* B, 244 *quater* B ; BOI-BIC-RICI-10-10 ; Loi de finances pour 2013, art. 71 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 32)

114-2

Pour les dépenses exposées depuis le 1^{er} janvier 2010, le crédit d'impôt pour dépenses de recherche défini à l'article 244 *quater* B du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses de recherche prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été exposées. **L'excédent de crédit d'impôt** constitue au profit de l'entreprise une **créance sur l'État** d'égal montant. Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période.

La créance est inaliénable et incessible, sauf dans les cas et conditions prévus par les articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier.

Pour plus de précisions, cf. FE n°s 1875 et suiv.

**D. CRÉDIT D'IMPÔT POUR DÉPENSES D'ADHÉSION À UN GROUPEMENT
DE PRÉVENTION AGRÉÉ**

(CGI, art. 244 *quater* D ; BOI-BIC-RICI-10-20)

114-3

Se reporter FE n°s 1844 et suiv.

**E. CRÉDIT D'IMPÔT POUR INVESTISSEMENTS RÉALISÉS
PAR DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES
ET EXPLOITÉS EN CORSE**

(CGI, art. 199 *ter* D et 244 *quater* E ; BOI-BIC-RICI-10-60 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 32)

114-4

Se reporter FE n°s 1924 à 1924-9.

F. CRÉDIT D'IMPÔT FAMILLE

(CGI, art. 199 *ter* E et 244 *quater* F ; CGI, ann. III, art. 49 *septies* Y à 49 *septies* YC ; BOI-BIC-RICI-10-130)

114-5

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle l'entreprise a engagé les dépenses. Cette imputation s'effectue après les prélèvements libératoires et les autres crédits d'impôt. Si le montant du crédit excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué (cf. FE n° 1850).

G. CRÉDIT D'IMPÔT APPRENTISSAGE

(CGI, art. 199 *ter F* et 244 *quater G* ; ann. III, art. 49 *septies YJ* à 49 *septies YO* ; BOI-BIC-RICI-10-40)

- 114-6** Le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater G* du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle il a employé des apprentis dans les conditions prévues à cet article. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué (cf. FE n^{os} 1852 et suiv.).

H. CRÉDIT D'IMPÔT POUR DÉPENSES DE PROSPECTION COMMERCIALE

(CGI, art. 199 *ter G* et 244 *quater H* ; ann. III, art. 49 *septies YU* à 49 *septies YV* ; BOI-BIC-RICI-10-30)

- 114-7** Le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater H* du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre des années au cours desquelles les dépenses définies au II de l'article 244 *quater H* précité ont été exposées. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué (cf. FE n^{os} 1851 et suiv.).

I. CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DE LA PREMIÈRE ACCESSION À LA PROPRIÉTÉ D'UNE RÉSIDENCE PRINCIPALE

(CGI, art. 199 *ter I* et 244 *quater J* ; CGI, ann. III, 49 *septies YP* à 49 *septies YT* ; BOI-BIC-RICI-10-120)

- 114-8** Le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater J* du CGI est imputé à hauteur d'un cinquième de son montant sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle l'établissement de crédit a versé des avances remboursables dans les conditions prévues à cet article et par fractions égales sur les quatre années suivantes. Si la fraction du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de chacune de ces années, l'excédent est restitué (cf. FE n° 1986 et suiv.).

J. CRÉDIT D'IMPÔT POUR ENCOURAGER LES AGRICULTEURS BIOLOGIQUES AYANT ACHÉVÉ LEUR CONVERSION À MAINTENIR CETTE ACTIVITÉ

(CGI, art. 199 *ter K* et 244 *quater L* ; CGI, ann. III, art. 49 *septies Z* à 49 *septies ZB bis* ; BOI-BA-RICI-20-40 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 24)

- 114-9** Le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater L* du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle l'entreprise a respecté les conditions mentionnées au I de cet article. Si le montant du crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué (cf. FE n° 1990).

K. CRÉDIT D'IMPÔT POUR FORMATION DU CHEF D'ENTREPRISE

(CGI, art. 199 *ter L* et 244 *quater M* ; ann. III, art. 49 *septies ZC* à 49 *septies ZH* ; BOI-BIC-RICI-10-50 ; RES N° 2011/26)

- 114-10** Le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater M* du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les heures de formation ont été suivies par le chef d'entreprise. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué (cf. FE n° 1853).

L. CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES MÉTIERS D'ART

(CGI, art. 199 *ter N* et 244 *quater O* ; ann. III, art. 49 *septies ZL* à 49 *septies ZO* ; BOI-BIC-RICI-10-100 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 35)

- 114-11** Le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater O* du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses éligibles ont été exposées. Si le montant du crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué (cf. FE n^{os} 1991 et suiv.).

L'arrêté du 14 juin 2006, publié au *JO* du 24 juin, fixe la liste des nomenclatures des activités industrielles et des produits éligibles à ce crédit d'impôt.

Les articles 49 *septies* ZL à 49 *septies* ZO de l'annexe III au CGI prévoient les modalités d'application de ce crédit d'impôt.

M. CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES DÉBITANTS DE TABAC

(CGI, art. 199 *ter* Q et 244 *quater* R ; BOI-BIC-RICI-10-80)

114-12

Le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater* R du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les charges éligibles ont été exposées. Si le montant du crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué (cf. FE n° 1931).

N. CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES PRIMES D'INTÉRESSEMENT

(CGI, art. 199 *ter* R et 244 *quater* T ; ann. III, art. 49 *septies* ZY et 49 *septies* ZZ ; BOI-BIC-RICI-10-90)

114-13

Le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater* T du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année ou de la période de douze mois au cours de laquelle les primes d'intéressement sont dues. Si le montant du crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué (cf. FE n° 1936).

O. CRÉDIT D'IMPÔT AU TITRE DES AVANCES REMBOURSABLES SANS INTÉRÊT POUR FINANCER DES TRAVAUX D'AMÉLIORATION DE LA PERFORMANCE ÉNERGÉTIQUE GLOBALE DES LOGEMENTS

(CGI, art. 199 *ter* S et 244 *quater* U ; BOI-BIC-RICI-10-110)

114-14

Le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater* U du CGI est imputé à hauteur d'un cinquième de son montant sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle l'établissement de crédit a versé des avances remboursables dans les conditions prévues à cet article et par fractions égales sur l'impôt sur le revenu dû au titre des quatre années suivantes. Si la fraction du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de chacune de ces années, l'excédent est restitué.

Si, pendant la durée de remboursement de l'avance, et tant que celle-ci n'est pas intégralement remboursée, il apparaît que les conditions mentionnées à l'article 244 *quater* U-I du CGI fixées pour l'octroi de l'avance remboursable n'ont pas été respectées, le crédit d'impôt est reversé par l'établissement de crédit. Par exception, lorsque la justification de la réalisation ou de l'éligibilité des travaux n'est pas apportée par le bénéficiaire dans le délai prévu au 5 de l'article 244 *quater* U-I du CGI, l'État exige de ce dernier le remboursement de l'avantage indûment perçu. Celui-ci ne peut excéder le montant du crédit d'impôt majoré de 25 %. Le décret n° 2009-344 du 30 mars 2009 définit les modalités de restitution de l'avantage indu par le bénéficiaire de l'avance remboursable sans intérêt.

Si, pendant la durée de remboursement de l'avance, et tant que celle-ci n'est pas intégralement remboursée, les conditions relatives à l'affectation du logement mentionnées à l'article 244 *quater* U-I du CGI fixées pour l'octroi de l'avance remboursable ne sont plus respectées, les fractions de crédit d'impôt restant à imputer ne peuvent plus être utilisées par l'établissement de crédit.

L'offre de l'avance remboursable sans intérêt émise par l'établissement de crédit peut prévoir de rendre exigible cette avance auprès des bénéficiaires dans les cas susmentionnés selon des modalités définies par le décret n° 2009-344 du 30 mars 2009.

En cas de remboursement anticipé de l'avance remboursable mentionnée à l'article 244 *quater* U du CGI intervenant pendant la durée d'imputation du crédit d'impôt, les fractions de crédit d'impôt restant à imputer ne peuvent plus être utilisées par l'établissement de crédit. (cf. FE n° 1981).

Les conditions et les modalités d'attribution de l'avance remboursable sans intérêt, destinée au financement de travaux de rénovation afin d'améliorer la performance énergétique des logements anciens, sont prévues par les articles *R. 319-1 à R. 319-22 du code de la construction et de l'habitation.

O bis. CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES PRÊTS À TAUX ZÉRO

(CGI, art. 199 *ter* T et 244 *quater* V ; BOI-BIC-RICI-10-140)

114-15

Le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater* V du CGI est imputé à hauteur d'un cinquième de son montant sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle l'établissement de crédit a versé des prêts ne portant pas intérêt et par fractions égales sur l'impôt sur le revenu dû au titre des quatre années suivantes. Si la fraction du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de chacune de ces années, l'excédent est restitué.

Pour plus de précisions, cf. FE n^{os} 1982 et suiv.

P. CRÉDIT D'IMPÔT ACCORDÉ AU TITRE DES COTISATIONS VERSÉES AUX ORGANISATIONS SYNDICALES

(CGI, art. 199 *quater* C modifié par l'article 23 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

114-16

À compter de l'imposition des revenus perçus en 2012, les salariés du secteur privé et du secteur public peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des cotisations versées aux organisations syndicales.

Remarque :

Jusqu'au 31 décembre 2011, une **réduction d'impôt** était accordée pour l'ensemble des salariés du secteur privé et du secteur public, des fonctionnaires et des retraités qui adhéraient ou continuaient d'adhérer à un syndicat représentatif de salariés ou de fonctionnaires.

I. CONTRIBUABLES CONCERNÉS

Le crédit d'impôt concerne l'ensemble des salariés du secteur privé et du secteur public, des fonctionnaires et des retraités qui adhèrent ou continuent d'adhérer à un syndicat représentatif de salariés ou de fonctionnaires.

Toutefois, le crédit d'impôt ne s'applique pas aux bénéficiaires de traitements et salaires admis à bénéficier de leurs frais réels.

II. ORGANISATIONS SYNDICALES CONCERNÉES

Il s'agit des syndicats professionnels dotés de la personnalité civile, de salariés ou de fonctionnaires et représentatifs au sens de l'article L. 2121-1 du code du travail.

III. MONTANT DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2012, le crédit d'impôt est égal à **66 %** de la base de calcul :

- constituée par le total des cotisations versées au cours de l'année ou au cours de la période d'imposition ;

- et limitée à **1 %** du revenu brut désigné à l'article 83 du CGI après déduction des cotisations et contributions mentionnées aux 1^o à 2^o *ter* du même article (cf. n^{os} 462 à 465).

L'excédent éventuel de crédit d'impôt est remboursé.

IV. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

Un reçu du syndicat, mentionnant le montant et la date du versement, doit être joint à la déclaration des revenus. À défaut, le crédit d'impôt est refusé sans proposition de rectification préalable.

Par dérogation, les contribuables qui transmettent leur déclaration de revenus par voie électronique (Internet ; CGI, art. 1649 *quater* B *ter*) sont dispensés de joindre les reçus délivrés par les syndicats et de mentionner l'identité de l'organisation syndicale bénéficiaire des versements.

Le crédit d'impôt est remis en cause si les contribuables ne présentent pas les pièces justificatives à la demande du service des impôts.

Q. CRÉDIT D'IMPÔT ACCORDÉ POUR LE FINANCEMENT DE L'AMÉLIORATION DE LA COMPÉTITIVITÉ DES ENTREPRISES

(CGI, art. 199 *ter* C et 244 *quater* C rétablis par l'article 66 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ; cf. n° 1998)

114-17

Le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater* C du CGI est **imputé** sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été versées.

L'**excédent de crédit d'impôt constitué**, au profit du contribuable, **une créance** sur l'État d'égal montant.

Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée, puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période.

La créance est **inaliénable et incessible**, sauf dans les cas et conditions prévus aux articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier ; elle ne peut alors faire l'objet de plusieurs cessions ou nantissements partiels auprès d'un ou de plusieurs cessionnaires ou créanciers.

La créance sur l'État est constituée du montant du crédit d'impôt avant imputation sur l'impôt sur le revenu lorsque, en application du deuxième alinéa de l'article L. 313-23 du même code, cette créance a fait l'objet d'une cession ou d'un nantissement avant la liquidation de l'impôt sur le revenu sur lequel le crédit d'impôt correspondant s'impute, à la condition que l'administration en ait été préalablement informée.

En cas de fusion ou d'opération assimilée intervenant au cours de la période mentionnée au troisième paragraphe ci-dessus, la fraction de la créance qui n'a pas encore été imputée par la société apporteuse est transférée à la société bénéficiaire de l'apport.

La créance est **immédiatement remboursable** lorsqu'elle est constatée par l'une des entreprises suivantes :

- les **entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises** donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) ;

- les **entreprises nouvelles, autres que** celles mentionnées au III de l'article 44 *sexies* du CGI dont le capital est entièrement libéré et détenu de manière continue à 50 % au moins :

- par des personnes physiques ;

- ou par une société dont le capital est détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques ;

- ou par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation ou des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque, à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des trois derniers alinéas du 12 de l'article 39 du CGI entre les entreprises et ces dernières sociétés ou ces fonds.

Ces entreprises peuvent demander le remboursement immédiat de la créance constatée au titre de l'année de création et des quatre années suivantes.

- les **jeunes entreprises innovantes** mentionnées à l'article 44 *sexies*-0 A du CGI ;

- les **entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de conciliation ou de sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire**. Ces entreprises peuvent demander le remboursement de leur créance non utilisée à compter de la date de la décision ou du jugement qui a ouvert ces procédures.

114-18

114-19

R. CRÉDIT D'IMPÔT POUR PRIMES D'ASSURANCE CONTRE LES IMPAYÉS DE LOYERS

(CGI, art. 200 *nonies* ; BOI-IR-RICI-320 ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012)

Les primes d'assurance payées depuis le 1^{er} janvier 2005 par les bailleurs qui souscrivent une assurance contre les impayés de loyers peuvent ouvrir droit à un crédit d'impôt.

a. Champ d'application.

114-20

1° *Personnes concernées.*

Le crédit d'impôt est accordé aux personnes physiques ou morales, **soumises à l'impôt sur le revenu** qui donnent en location un logement.

Les bailleurs peuvent relever indifféremment du régime réel d'imposition des revenus fonciers ou du régime « micro-foncier ».

2° *Logements concernés.*

Seules les primes d'assurance qui ont été souscrites au titre d'un logement (c'est-à-dire un local à usage d'habitation) situé sur le territoire national peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt.

3° *Location concernée.*

Le logement pour lequel le contrat d'assurance est souscrit doit être donné en location dans le cadre d'une convention mentionnée à l'article L. 353-2 du code de la construction et de l'habitation. Le logement doit donc être donné en location nue à usage d'habitation principale d'un locataire qui bénéficie de l'aide personnalisée au logement (APL).

4° *Primes d'assurance concernées.*

Les primes d'assurance éligibles au crédit d'impôt sont celles payées depuis le 1^{er} janvier 2005 qui se rapportent à un contrat qui a pour objet de prémunir le bailleur contre les impayés de loyer. Les contrats en cause doivent respecter le cahier des charges mentionné au g de l'article L. 313-3 du code de la construction et de l'habitation.

b. Modalités d'application.

114-21

1° *Calcul du crédit d'impôt.*

Le crédit d'impôt est égal à **38 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012** (45 % en 2011 ; 50 % auparavant ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012), du montant de la prime d'assurance de garantie contre les impayés de loyers payée au cours de l'année d'imposition au titre de laquelle le crédit d'impôt est demandé.

2° *Imputation et restitution du crédit d'impôt.*

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle est intervenu le paiement de la prime d'assurance contre les impayés de loyers. Cette imputation s'effectue après celle des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 *quater* B à 200 *bis* du CGI, des autres crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires dont les modalités d'imputation sont prévues par les articles 199 *ter* à 199 *quater* A du CGI.

Si le crédit d'impôt excède l'impôt dû, l'excédent est restitué d'office, au vu de la déclaration 2042 que le contribuable doit nécessairement souscrire dans le délai légal pour pouvoir bénéficier de l'avantage fiscal.

3° *Non-cumul du crédit d'impôt.*

Le bailleur soumis au régime réel d'imposition des revenus **ne peut pas bénéficier**, pour un même contrat d'assurance, **du crédit d'impôt et de la déduction des primes d'assurance** versées en garantie du risque de loyers impayés prévue à l'article 31-I-1°-a *bis* du CGI pour la détermination des revenus fonciers imposables. La disposition de non-cumul s'apprécie au regard d'un même contrat d'assurance et non au titre d'un même logement. En pratique, le contribuable **dispose**, au titre de chaque année d'imposition, d'une **option** entre le crédit d'impôt et la déduction des revenus fonciers.

c. Justificatifs et remise en cause.

114-22

1° *Justificatifs.*

Le bailleur doit être en mesure de produire, sur demande du service :

- une copie du contrat d'assurance contre les impayés de loyers et de la quittance fournie par l'assureur, ainsi que tous éléments attestant de la date du paiement de la dépense (ou la part de la prime afférente à la garantie du risque de loyers impayés dans le cadre de contrats qui comportent la garantie de plusieurs types de risques) ;

- une attestation qui précise que le contrat d'assurance contre les impayés de loyer respecte le cahier des charges mentionné au g de l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation.

- un justificatif attestant que le logement est conventionné, au sens de l'article L. 353-2 du code de la construction et de l'habitation. En cas d'assurance collective des logements, le propriétaire doit pouvoir fournir sur demande du service un relevé des frais de gérance, ainsi que tous éléments attestant de la date du paiement de la dépense.

2° Remise en cause.

Lorsque les conditions applicables pour le bénéfice de l'avantage fiscal ne sont pas remplies, le crédit d'impôt est remis en cause dans les conditions de droit commun. Il en est notamment ainsi si l'occupant du logement ne bénéficie pas de l'aide personnalisée au logement.

S. CRÉDIT D'IMPÔT POUR DÉPENSES D'ÉQUIPEMENTS DE L'HABITATION PRINCIPALE EN FAVEUR DES ÉCONOMIES D'ÉNERGIE ET DU DÉVELOPPEMENT DURABLE

(CGI, art. 200 *quater* ; ann. IV, art. 18 *bis* ; BOI-IR-RICI-280 ; RES N° 2007/47, N° 2009/11, N° 2009/52, N° 2009/62, N° 2010/61 et N° 2012/38 ; Arrêté du 30 décembre 2011)

Le crédit d'impôt sur le revenu « développement durable » prévu à l'article 200 *quater* du CGI a été créé pour s'appliquer la première fois en 2005. Il a fait l'objet de nombreuses adaptations. La liste des équipements éligibles a été modifiée en fonction de l'évolution des critères de performance des équipements ou matériaux concernés.

L'article 109 de la loi de finances pour 2009 a rénové ce crédit d'impôt pour les dépenses **payées depuis le 1^{er} janvier 2009**. Cet article 109 a prorogé ce dispositif jusqu'**au 31 décembre 2012**.

L'article 58 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 a apporté de nouveaux aménagements au dispositif pour les dépenses **payées depuis le 1^{er} janvier 2010**.

L'article 15 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 a complété le champ d'application du dispositif pour les dépenses **payées depuis le 1^{er} janvier 2010**.

L'article 36 de la loi de finances pour 2011 a apporté des précisions et de nouvelles dispositions pour les dépenses **payées depuis le 29 septembre 2010 ou depuis le 1^{er} janvier 2011**, à l'exception de celles pour lesquelles le contribuable peut justifier, avant ces dates respectives, de l'acceptation d'un devis ou de versement d'un acompte à l'entreprise.

Enfin, l'article 81 de la loi de finances pour 2012 a étendu la durée d'application du crédit d'impôt et prévoit des aménagements au dispositif.

I. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-IR-RICI-280-10)

1. Contribuables concernés.

a. Propriétaire ou locataire.

Le crédit d'impôt est accordé à tout contribuable, qu'il soit propriétaire, locataire ou occupant à titre gratuit de son habitation principale.

b. Extension du dispositif aux propriétaires-bailleurs.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, le bénéfice du crédit d'impôt **est étendu** aux dépenses supportées par les propriétaires-bailleurs de logements de plus de deux ans qu'ils s'engagent à louer nus à usage d'habitation principale du locataire pendant une durée minimale de 5 ans.

Dans le cas où le bien mis en location est la propriété d'une société immobilière non soumise à l'impôt sur les sociétés, les associés personnes physiques de cette société bénéficient du crédit d'impôt à hauteur de leur participation dans cette société correspondant au logement concerné.

La circonstance que le contribuable ait bénéficié ou bénéficie du crédit d'impôt au titre des dépenses réalisées dans son habitation principale ne fait pas obstacle au bénéfice du crédit d'impôt pour les dépenses qu'il réalise dans des logements qu'il loue ou qu'il destine à la location (CGI, art. 200 *quater*-4, al. 2).

Cela étant, les investissements réalisés dans la résidence principale et ceux réalisés dans des logements loués ou destinés à la location sont **soumis à des plafonds distincts et autonomes**. Ainsi, en particulier, le reliquat éventuel de plafond non utilisé au titre des dépenses réalisées dans la résidence principale ne pourra être employé au titre de celles réalisées dans des logements loués ou destinés à la location, et inversement.

Pour plus de précisions (conditions, limitation de locaux, etc...), voir BOI-IR-RICI-280-10-10.

2. Locaux concernés.

115-1

a. **Le local doit être situé en France.**

Le local dans lequel sont réalisés les travaux d'installation ou de remplacement des équipements, matériaux et appareils éligibles doit être situé en France (départements métropolitains et les quatre départements d'outre-mer).

b. **Le local doit être achevé depuis plus de deux ans pour certaines dépenses.**

Les locaux concernés doivent avoir été achevés **depuis plus de deux ans** à la date du paiement de la dépense.

Les dépenses concernées sont les dépenses d'installation ou de remplacement de chaudières à basse température (disposition abrogée depuis le 1^{er} janvier 2009), les dépenses d'installation ou de remplacement de chaudières à condensation, les dépenses d'acquisition d'appareils de régulation de chauffage, les dépenses d'acquisition des matériaux d'isolation thermique des parois vitrées, les dépenses d'acquisition des volets isolants ou de portes d'entrée donnant sur l'extérieur, les dépenses d'acquisition et de pose des matériaux d'isolation thermique des parois opaques, les dépenses d'acquisition de matériaux de calorifugeage de tout ou partie d'une installation de production ou de distribution de chaleur ou d'eau chaude sanitaire et les dépenses engagées pour un diagnostic de performance énergétique (DPE).

Il en est de même, **à compter du 1^{er} janvier 2012**, pour les dépenses d'acquisition d'une chaudière à micro-génération gaz.

c. **L'immeuble peut être neuf ou ancien, pour certaines autres dépenses.**

1^o *Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012.*

Jusqu'au 31 décembre 2012, aucune condition d'ancienneté de l'immeuble n'est exigée pour certaines autres dépenses.

Il s'agit :

- des dépenses relatives à l'installation d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable et des pompes à chaleur spécifiques (**autres** que air/air depuis le 1^{er} janvier 2009) ;
- des dépenses d'équipements de raccordement à un réseau de chaleur payées depuis le 1^{er} janvier 2006 ;
- celles relatives aux coûts des équipements de récupération et de traitement des eaux pluviales payées depuis le 1^{er} janvier 2007, et des dépenses liées au coût de la pose de l'échangeur de chaleur souterrain des pompes à chaleur géothermiques depuis le 1^{er} janvier 2010.

2^o *Dispositions en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2013.*

À compter du 1^{er} janvier 2013, en raison du recentrage du dispositif, les dépenses **payées** citées au 1^o ci-dessus ouvrent droit au crédit d'impôt que pour les travaux réalisés dans un logement achevé **depuis plus de deux ans**.

Désormais, l'ensemble des dépenses éligibles au crédit d'impôt doivent être réalisées dans un immeuble achevé depuis plus de deux ans.

d. **Le local doit être affecté à l'habitation principale du contribuable ou du locataire.**

Le local **doit être affecté à l'habitation principale** du contribuable ou, depuis 2009, du locataire.

Pour les logements achevés, cette condition s'apprécie à la date du paiement des dépenses, sous réserve de la tolérance prévue.

Pour les logements que le contribuable fait construire, acquiert neuf ou en l'état futur d'achèvement, la condition d'affectation à l'habitation principale doit être remplie dès l'achèvement ou dès l'acquisition si elle est postérieure.

Il s'ensuit que le crédit d'impôt ne peut pas s'appliquer aux équipements, matériaux et appareils installés dans une résidence secondaire, un logement donné en location ou affecté à une activité professionnelle.

En conséquence, il doit être considéré que l'installation d'un équipement destiné en tout ou partie à la production d'énergie renouvelable en vue de sa revente n'ouvre pas droit, en principe, à l'avantage fiscal, sous réserve des exceptions prévues.

Cas particuliers.

- Contribuables occupant un logement de fonctions.
- Salariés ou fonctionnaires en poste à l'étranger.
- Immeuble collectif.
- Locaux à usage mixte.

3. Dépenses concernées (RES N° 2009/52 et N° 2009/62).

115-2

Ouvrent droit au crédit d'impôt l'acquisition des équipements ou matériaux suivants.

a. Chaudières à basse température.

Ce sont des chaudières qui étaient utilisées comme mode de chauffage et de production d'eau chaude.

Cette disposition a été **abrogée** pour les dépenses payées depuis le 1^{er} janvier 2009.

b. Chaudières à condensation.

Il s'agit de chaudières qui sont utilisées comme mode de chauffage et de production d'eau chaude.

c. Matériaux d'isolation thermique des parois vitrées de volets roulants, de portes d'entrée donnant sur l'extérieur et d'appareils de régulation de chauffage.

Pour les **dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2012**, lorsque l'acquisition de tels matériaux d'isolation thermique est réalisée pour une **maison individuelle**, le crédit d'impôt ne s'applique qu'à la condition que d'autres travaux mentionnés au 5 *bis* de l'article 200 *quater* du CGI soient réalisés concomitamment.

En revanche, les dépenses d'acquisition de tels matériaux demeurent éligibles à l'avantage fiscal lorsqu'elles sont réalisées dans un **immeuble collectif**.

Voir RES N° 2012/38 pour l'exclusion du système de motorisation des volets isolants du bénéfice de l'avantage fiscal.

d. Matériaux d'isolation thermique des parois opaques ainsi que leur pose.

Depuis le 1^{er} janvier 2009, les **frais de main d'œuvre** pour les travaux de pose des matériaux d'isolation thermique de parois opaques (planchers, plafonds, murs et toitures) ouvrent droit au crédit d'impôt au même taux que celui applicable aux matériaux eux-mêmes.

Pour les dépenses **payées** depuis le 1^{er} janvier 2011, les dépenses relatives à l'acquisition et la pose de matériaux d'isolation thermique des parois opaques ouvrent droit au crédit d'impôt dans la limite d'un plafond de dépenses par mètre carré, fixé par arrêté conjoint des ministres chargés de l'énergie, du logement et du budget. Ce plafond est égal à 150 €/m² TTC pour les parois opaques isolées par l'extérieur et à 100 €/m² TTC pour les parois opaques isolées par l'intérieur (Arrêté du 30 décembre 2010 publié au JO du 31 décembre).

e. Matériaux de calorifugeage de tout ou partie d'une installation de production ou de distribution de chaleur ou d'eau chaude sanitaire.

Ce type de matériaux bénéficie du crédit d'impôt pour les dépenses **payées** depuis le 1^{er} janvier 2010.

f. Équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ou d'équipements de chauffage ou de fournitures d'eau chaude sanitaire fonctionnant à l'énergie hydraulique ou de pompes à chaleur spécifiques dont la finalité essentielle est la production de chaleur ou d'eau chaude sanitaire (RES N° 2009/52 et N° 2009/62).

Sont éligibles au crédit d'impôt :

- les « ballons » d'eau chaude utilisant une source d'énergie renouvelable (solaire, bois ou autres biomasses) ;
- les panneaux photovoltaïques répondant à la norme CEI (ou IEC) 61215 ou 61646.

Pour les éléments en céramique ou en faïence ornant certaines catégories de poêles à bois.

Les pompes à chaleur air/air **ne peuvent plus bénéficier** du crédit d'impôt depuis le 1^{er} janvier 2009.

Pour les dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2012, les dépenses relatives aux équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ouvrent droit au crédit d'impôt dans **la limite d'un plafond de dépenses** fixé par arrêté conjoint des ministres chargés de l'énergie, du logement et du budget :

- par kilowatt-crête pour les équipements de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil, soit 3 200 € (TTC) par kilowatt-crête de puissance installée (CGI, ann. IV, art. 18 *bis*) ;
- ou par mètre carré pour les équipements de production d'énergie (chauffage ou fourniture d'eau chaude sanitaire) utilisant l'énergie solaire thermique, soit 1 000 €/m² (TTC) hors tout de capteurs solaires (CGI, ann. IV, art. 18 *bis*).

Pour les dépenses **payées à compter du 1^{er} janvier 2013**, les équipements doivent être installés dans un **logement achevé depuis plus de deux ans** pour ouvrir droit au bénéfice du crédit d'impôt.

g. Le coût de la pose de l'échangeur de chaleur souterrain des pompes à chaleur géothermiques.

Ce type de dépenses ouvre droit au crédit d'impôt pour les dépenses **payées** depuis le 1^{er} janvier 2010.

Pour les dépenses **payées à compter du 1^{er} janvier 2013**, les travaux doivent être réalisés dans un **logement achevé depuis plus de deux ans** pour ouvrir droit au bénéfice du crédit d'impôt.

h. Équipements de raccordement à un réseau de chaleur.

Il s'agit d'équipements de raccordement à un réseau de chaleur alimenté majoritairement par des énergies renouvelables ou par des installations de cogénération.

Cette disposition est entrée en vigueur pour les dépenses **payées** depuis le 1^{er} janvier 2006.

Pour les dépenses **payées à compter du 1^{er} janvier 2013**, les équipements doivent être installés dans un **logement achevé depuis plus de deux ans** pour ouvrir droit au bénéfice du crédit d'impôt.

i. Équipements de récupération et de traitement des eaux pluviales.

Ces équipements doivent être **payés entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2012** ou intégrés à un logement acquis neuf entre ces mêmes dates ou encore intégrés à un logement acquis en l'état futur d'achèvement ou que le contribuable fait construire, achevé entre ces mêmes dates.

Pour les dépenses **payées à compter du 1^{er} janvier 2013**, les équipements doivent être installés dans un **logement achevé depuis plus de deux ans** pour ouvrir droit au bénéfice du crédit d'impôt.

Conformément à l'arrêté du 4 mai 2007, les équipements actuellement concernés sont les équipements de récupération des eaux de pluie collectées à l'aval de toitures dont l'accès est inaccessible, pour des utilisations à l'extérieur des habitations (l'arrêté ministériel du 21 août 2008 publié au JO du 29 août 2008, complété par l'arrêté du 3 octobre 2008 publié au JO du 18 octobre 2008 précisent d'une part, les conditions dans lesquelles l'utilisation des eaux ainsi collectées est étendue à certains usages internes à l'habitation antérieurement totalement exclus et d'autre part, la description technique des équipements concernés. Ces dispositions réglementaires s'appliquent aux dépenses payées depuis le 19 octobre 2008.

j. Diagnostic de performance énergétique du logement (DPE).

Depuis le 1^{er} janvier 2009, les dépenses engagées pour un **diagnostic de performance énergétique (DPE)** défini à l'article L. 134-1 du code de la construction et de l'habitation ouvrent droit au crédit d'impôt.

Seules ouvrent droit au crédit d'impôt les dépenses de diagnostic réalisées en dehors des cas où la réglementation rend ce diagnostic obligatoire.

Un seul diagnostic par période de cinq ans pour un même logement.

k. Chaudières à micro-génération gaz.

Ouvre droit au crédit d'impôt les **dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2012**, au titre de chaudières à micro-cogénération gaz d'une puissance de production électrique inférieure ou égale à 3 kilovolt-ampères par logement.

La cogénération permet de produire simultanément de la chaleur et de l'électricité à partir d'une énergie primaire ; la micro-cogénération concerne les équipements plus spécifiquement adaptés aux usages domestiques permettant de chauffer l'intégralité d'un logement tout en produisant de l'électricité pouvant soit être autoconsommée, soit être revendue.

Remarques.

Quelle que soit leur nature, les dépenses d'acquisition des équipements, matériaux ou appareils ne peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt que si ces équipements, matériaux ou appareils sont fournis et installés par une même entreprise et donnent lieu à l'établissement d'une facture.

Il est toutefois admis que le crédit d'impôt puisse s'appliquer, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, en cas d'intervention **d'un sous-traitant** chargé de tout ou partie de l'installation, sous réserve que ce dernier agisse au nom et pour le compte de l'entreprise qui fournit l'équipement et que cette dernière établisse la facture pour l'ensemble de l'opération.

Il est également admis que les travaux de forage ou de terrassement nécessaires à l'installation de pompes à chaleur géothermiques puissent être réalisés par une entreprise distincte de celle qui procède à l'installation et à la fourniture de ces équipements et être facturés distinctement par l'entreprise qui les réalise, sans que cela conduise à remettre en cause le bénéfice du crédit d'impôt. De même, il est admis que les travaux de construction ou la fourniture d'un dispositif de stockage des eaux de pluie, lorsqu'ils sont réalisés par une entreprise distincte de celle qui procède à l'installation et à la fourniture des autres éléments de l'équipement de récupération et de traitement des eaux pluviales soient facturés distinctement par l'entreprise qui les réalise, sans que cela conduise à remettre en cause le bénéfice du crédit d'impôt.

En revanche, ne sont pas éligibles à l'avantage fiscal, les équipements, matériaux ou appareils acquis directement par le contribuable, même si leur pose ou leur installation est effectuée par une entreprise. De même, la tolérance

prévue en cas de sous-traitance de l'installation (cf. ci-dessus) n'est pas applicable lorsque l'entreprise qui procède à l'installation effectue cette opération dans le cadre d'un contrat de commissionnement avec le distributeur.

Il est indiqué que les **critères de performance** requis pour l'éligibilité des matériaux et des équipements sont prévus.

De plus des précisions relatives aux matériaux d'isolation thermique, aux équipements mixtes ainsi qu'aux modalités de règlement de certains litiges entre l'administration fiscale et les contribuables relatifs à l'application du crédit d'impôt sont apportées.

II. MODALITÉS D'APPLICATION.

(BOI-IR-RICI-280-30)

1. Base du crédit d'impôt (RES N° 2009/62).

115-3

a. Pour les chaudières, matériaux d'isolation thermique et appareils de régulation du chauffage.

1° Principe.

Le crédit d'impôt s'applique au prix d'achat (TTC) mentionné sur la facture, des chaudières, matériaux d'isolation thermique et appareils de régulation du chauffage y compris les pièces et fournitures destinées à s'intégrer ou à constituer, une fois réunies l'équipement ou l'appareil.

2° Cas particuliers.

Sont **exclus** de la base du crédit d'impôt :

- les **matériaux et fournitures qui ne s'intègrent pas** à l'équipement ou à l'appareil, tels que les tuyaux, les gaines de distribution ou les fils électriques destinés au raccordement, ainsi que les frais annexes tels que les frais financiers (intérêts d'emprunts par exemple) exposés en vue de l'acquisition de l'équipement, du matériau ou de l'appareil ;
- la **main-d'œuvre correspondant** à la pose des équipements, matériaux et appareils (sauf pour la pose de matériaux sur parois opaques, depuis le 1^{er} janvier 2009) ;
- les **redevances mises à la charge** des contribuables dans le cadre de contrats souscrits pour l'entretien et la maintenance des chaudières et comportant une clause de « garantie totale ». **Toutefois**, il a paru possible d'admettre, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, que la part des redevances versées au titre du remplacement de la chaudière soit comprise dans la base du crédit d'impôt dans la limite de la valeur vénale de l'équipement appréciée à la date de son remplacement.

b. Pour la pose et les matériaux d'isolation thermique des parois opaques.

Le crédit d'impôt s'applique au prix d'achat (TTC), mentionné sur la facture, des matériaux d'isolation thermique et la main-d'œuvre correspondant à leur pose.

c. Pour les équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable et les équipements de chauffage ou de fournitures d'eau chaude sanitaire fonctionnant à l'énergie hydraulique et les pompes à chaleur spécifiques (autres que air/air depuis le 1^{er} janvier 2009) et depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, pour les équipements de raccordement à un réseau de chaleur.

1° Principe.

Le crédit d'impôt s'applique :

- pour les équipements installés dans un logement déjà achevé, **au coût** des équipements de production d'énergie renouvelable ou de chauffage ou de fourniture d'eau chaude sanitaire fonctionnant à l'énergie hydraulique et des pompes à chaleur spécifiques ou au coût des équipements de raccordement à un réseau de chaleur, tel qu'il résulte de l'attestation fournie par le vendeur du logement ou de la facture délivrée par l'entreprise ayant réalisé les travaux à la demande du contribuable dans un logement déjà achevé ;
- pour les équipements installés dans un logement neuf, en l'état futur d'achèvement ou que le contribuable fait construire, **au coût** de l'équipement correspondant au prix de revient pour le constructeur ou pour le vendeur, majoré de la marge bénéficiaire qu'il s'accorde sur le montant de l'équipement.

Ce prix d'achat comprend, le cas échéant, le montant des travaux de montage, façonnage, transformation ou adaptation préalable de l'équipement.

Entrent également dans la base du crédit d'impôt, les systèmes de captage, les systèmes de stockage sans appoint ou avec appoint intégré, les échangeurs de chaleur, les unités de régulation et les systèmes de gestion et de conditionnement de l'énergie électrique d'origine renouvelable, tels que les systèmes de convertisseurs (onduleurs), les systèmes de stockage (accumulateurs) et les systèmes de conduite et de gestion, ou les échangeurs de chaleur, le stator, le rotor ainsi que les lamelles spécifiques, le multiplicateur de vitesse à engrenage

(poulie), les tuyaux et vannes nécessaires au raccordement entre le réseau de chaleur, le poste de livraison et le logement.

Enfin, la base du crédit d'impôt comprend le coût des pièces et fournitures destinées à s'intégrer ou à constituer une fois réunies, l'équipement de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ou la pompe à chaleur spécifique ou l'équipement de raccordement à un réseau de chaleur.

2° Cas particuliers.

Sont **exclus** de la base du crédit d'impôt :

- la **main-d'œuvre correspondant** à l'installation ou au remplacement des équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ou des pompes à chaleur spécifiques ou des équipements de raccordement à un réseau de chaleur ;
- les **frais annexes** comme les frais administratifs (frais de dossier par exemple) ou les frais financiers (intérêts d'emprunt notamment) ;
- les **travaux** relatifs aux fouilles, au calorifugeage, à la réalisation de remblais ou d'éléments extérieurs (pose d'une armoire de commande ou d'un coupe-circuit), à la réalisation, réfection, ou fermeture de caniveau béton au titre d'un raccordement à un réseau de chaleur.

d. Pour les chaudières à micro-génération gaz.

Le crédit d'impôt s'applique au prix d'achat des chaudières à micro-cogénération gaz tel qu'il résulte de la facture délivrée par l'entreprise ayant réalisé les travaux.

Ce prix s'entend du montant toutes taxes comprises (TTC), c'est-à-dire du montant hors taxes majoré de la TVA mentionnée sur la facture.

Sont comprises dans la base du crédit d'impôt, les pièces et fournitures destinées à s'intégrer ou à constituer, une fois réunies, l'équipement.

Est exclue de la base du crédit d'impôt la main-d'œuvre correspondant à la pose de l'équipement.

e. Précisions.

- Seules ouvrent droit au crédit d'impôt les dépenses effectivement supportées par le contribuable. Elles s'entendent donc, s'il y a lieu, **sous déduction** des primes ou aides accordées pour la réalisation de travaux au titre de l'acquisition et le l'installation d'équipements, matériaux ou appareils éligibles. Cependant, il est admis que les primes ou subventions versées exclusivement dans le but de financer **la production d'énergie renouvelable en vue de sa revente** et déterminées à raison d'une quote-part de cette production **ne viennent pas minorer** la base de cet avantage fiscal.
- Depuis le 11 juillet 2007, il est admis que les primes ou subventions versées exclusivement dans le but de financer les **seuls travaux d'installation** d'équipements, matériaux ou appareils éligibles et non l'acquisition de ceux-ci **ne viennent pas minorer** la base de cet avantage fiscal, dans la limite de la dépense engagée à ce titre par le contribuable.
- Pour la facturation des équipements « main-d'œuvre gratuite ».

2. Plafond des dépenses.

115-4

a. Pour un même logement que le propriétaire, le locataire ou l'occupant à titre gratuit affecté à son habitation principale.

Pour un même contribuable et une même habitation, le montant des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt ne peut excéder, **au titre d'une période de cinq années consécutives** comprises entre le **1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2015**, la somme de **8 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de **16 000 €** pour un couple marié ou lié par un PACS, soumis à une imposition commune.

Remarque :

En pratique, à compter de 2012, il y a quatre périodes d'appréciation du plafond global pluriannuel, soit :

- pour les dépenses payées en 2012 : du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2012 ;
- pour les dépenses payées en 2013 : du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2013 ;
- pour les dépenses payées en 2014 : du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2014 ;
- pour les dépenses payées en 2015 : du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, cette somme est majorée de **400 €** par personne à charge au sens des dispositions des articles 196 à 196 B du CGI.

Toutes les personnes à charge, y compris les enfants et ce quel que soit leur rang de naissance, ouvrent droit chacune à une majoration uniformément fixée à **400 € (200 € en cas d'enfant réputé à charge égale de chacun des deux parents, étant observé que dans ce cas jusqu'en 2005, les enfants réputés à charge égale de chacun des parents étaient décomptés en premier)**.

Les majorations spécifiques pour le deuxième et à partir du troisième enfant **ont donc été supprimées** depuis le 1^{er} janvier 2006.

Cas particuliers :

- appréciation de la situation de famille, changement de résidence principale ou de situation matrimoniale.
- appréciation de la situation des concubins.

b. Pour un même logement donné en location par son propriétaire.

Le montant des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt **ne peut excéder, pour la période du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2015**, la somme de **8 000 €** pour un même logement donné en location.

Au titre de la même année, le nombre de logements donnés en location et faisant l'objet de dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt est **limité à trois** par foyer fiscal.

3. Taux du crédit d'impôt. (cf. n° 115-17)

Ce taux a subi de nombreuses évolutions.

a. Pour l'acquisition des chaudières à basse température.

Le taux du crédit d'impôt était de 15 % du prix d'acquisition des chaudières à basse température.

Cette disposition **a été abrogée** pour les dépenses payées depuis le 1^{er} janvier 2009.

b. Pour l'acquisition des chaudières à condensation, des matériaux d'isolation thermique et des appareils de régulation de chauffage.

Le taux du crédit d'impôt est fixé à :

- **10 % à compter de 2012** (13 % en 2011 ; 15 % en 2010 ; décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) du montant de l'acquisition de chaudières à condensation, de matériaux d'isolation thermique des parois vitrées, de volets isolants ou de portes d'entrée donnant sur l'extérieur ;

- **15 % à compter de 2012** (22 % en 2011 ; 25 % en 2010 ; décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) du montant de l'acquisition et la pose de matériaux d'isolation thermique des parois opaques, de l'acquisition de matériaux de calorifugeage de tout ou partie d'une installation ou de distribution de chaleur ou d'eau chaude sanitaire ainsi que des appareils de régulation de chauffage.

Remarque :

Le taux du crédit d'impôt était de 25 % du prix d'acquisition jusqu'au 31 décembre 2009 selon le cas, des chaudières à condensation, des matériaux d'isolation thermique ou des appareils de régulation de chauffage.

Toutefois, pour l'imposition des revenus des années 2006 à 2009, ce taux de 25 % a été porté à 40 % lorsque les dépenses concernaient un logement achevé avant le 1^{er} janvier 1977 et étaient réalisées au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de son acquisition à titre onéreux ou gratuit.

c. Pour l'acquisition des équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable.

1° Cas général.

Le taux du crédit d'impôt est égal à **45 % en 2011** et **32 % à compter de 2012** (50 % en 2010 ; décret n° 2012-547 du 23 avril 2012).

2° Cas particuliers.

Toutefois, le taux du crédit d'impôt est limité dans les cas particuliers suivants à :

- **11 % à compter de 2012** de l'acquisition des équipements de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil (22 % en 2011 ; 50 % jusqu'au 28 septembre 2010 et 25 % à compter du 29 septembre 2010 ; décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) ;

- **15 % à compter de 2012** (22 % en 2011 ; 25 % en 2010 ; décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) de l'acquisition des pompes à chaleur (autres que air/air) dont la finalité essentielle est la production de chaleur, à l'exception des pompes à chaleur géothermiques ;

- **26 % à compter de 2012** (36 % en 2011 ; 40 % en 2010 ; décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) de l'acquisition des pompes à chaleur géothermiques dont la finalité essentielle est la production de chaleur ;

- **26 % à compter de 2012** (36 % en 2011 ; 40 % en 2010 ; décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) de l'acquisition des pompes à chaleur (autres que air/air) thermodynamiques dédiées uniquement à la production d'eau chaude sanitaire et de la pose de l'échangeur de chaleur souterrain des pompes à chaleur géothermiques ;

- **15 % à compter de 2012** (22 % en 2011 ; 25 % en 2010 ; décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) de l'acquisition des chaudières et équipements de chauffage ou de production d'eau chaude fonctionnant au bois ou autres biomasses ;

- **26 % à compter de 2012** (36 % en 2011 ; 40 % en 2010 ; décret n° 2012-547 du 23 avril 2012) pour le **remplacement** des mêmes matériels des chaudières et équipements de chauffage ou de production d'eau chaude fonctionnant au bois ou autres biomasses ;

Remarque :

Avant l'entrée en vigueur de l'article 58 de la loi n° 2009-1674 de finances rectificative pour 2009, le taux du crédit d'impôt était de **50 %** selon le cas, du **coût** des équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable, équipements de chauffage ou de fourniture d'eau chaude sanitaire fonctionnant à l'énergie hydraulique ou des pompes à chaleur spécifiques ou du prix d'acquisition de ces mêmes équipements depuis l'imposition des revenus de l'année 2006).

d. Pour l'acquisition des équipements de raccordement à un réseau de chaleur alimenté par des énergies renouvelables ou une installation de cogénération.

Le taux du crédit d'impôt est de **15 % à compter de 2012** (22 % en 2011 ; 25 % auparavant ; décret n° 2012-547 du 23 avril 2012), du **prix d'acquisition** ou du **coût de l'équipement** de raccordement à un réseau de chaleur.

e. Pour le coût des équipements de récupération et de traitement des eaux pluviales.

Le taux du crédit d'impôt est de **15 % à compter de 2012** (22 % en 2011 ; 25 % auparavant ; décret n° 2012-547 du 23 avril 2012), du **coût** de l'équipement de récupération et de traitement des **eaux pluviales** ou du **prix d'acquisition** de ce même équipement.

f. Pour le coût du diagnostic de performance énergétique.

Le taux du crédit d'impôt est de **32 % à compter de 2012** (45 % en 2011 ; 50 % auparavant ; décret n° 2012-547 du 23 avril 2012), du **coût du diagnostic de performance énergétique** défini à l'article L. 134-1 du code de la construction et de l'habitation.

g. Pour les chaudières à micro-cogénération gaz.

Le taux du crédit d'impôt est **17 % à compter de 2012** du montant de la chaudière à micro-cogénération gaz (décret n° 2012-547 du 23 avril 2012).

h. Taux majorés (CGI, art. 200 *quater-5 bis*).

Les taux de 10 %, 15 %, 17 %, 26 % et 32 % mentionnés ci-dessus sont portés à **18 %, 23 %, 26 %, 34 % et 40 %** (Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012).

Pour les dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2012, les taux sont majorés si, pour un même logement achevé depuis plus de deux ans et au titre d'une même année, **le contribuable réalise** des dépenses relevant **d'au moins deux des catégories suivantes** :

- dépenses d'acquisition de matériaux d'isolation thermique des parois vitrées, mentionnées à l'article 200 *quater-1-b-2°* du CGI ;
- dépenses d'acquisition et de pose de matériaux d'isolation thermique des parois opaques, en vue de l'isolation des murs, mentionnées à l'article 200 *quater-1-b-3°* dudit code ;
- dépenses d'acquisition et de pose de matériaux d'isolation thermique des parois opaques, en vue de l'isolation des toitures, mentionnées à l'article 200 *quater-1-b-3°* du même code ;
- dépenses, au titre de l'acquisition de chaudières ou d'équipements de chauffage ou de production d'eau chaude fonctionnant au bois ou autres biomasses, mentionnées à l'article 200 *quater-1-c* du CGI ;
- dépenses, au titre de l'acquisition d'équipements de production d'eau chaude sanitaire utilisant une source d'énergie renouvelable, mentionnées à l'article 200 *quater-1-c* du CGI ;
- dépenses d'acquisition de chaudières à condensation mentionnées à l'article 200 *quater-1-b-1°* du CGI, de chaudières à micro-cogénération gaz mentionnées à l'article 200 *quater-1-g* dudit code et d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ou de pompes à chaleur mentionnées à l'article 200 *quater-1-c* du même code, **à l'exception** de celles visées aux quatrième et cinquième tirets cités ci-dessus et des dépenses d'acquisition d'équipements de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil.

Ces taux majorés **s'appliquent dans la limite** d'un taux de **42 %** pour un même matériau, équipement ou appareil.

1° Dépenses réalisées dans une maison individuelle.

Le **taux majoré** prévu pour les dépenses éligibles au bouquet de travaux, **pour les matériaux d'isolation thermique des parois vitrées, est égal à 18 %** :

- si les dépenses conduisent à isoler au moins la moitié des parois vitrées du logement ;
- et que le contribuable réalise au moins une autre action figurant au nombre de celles retenues pour l'appréciation d'un bouquet de travaux.

Remarques sur le taux prévu en action seule.

- Le taux prévu en action seule, pour les matériaux d'isolation thermique des parois vitrées, est égal à 10 % au motif que :

- les dépenses ne conduisent pas à isoler au moins la moitié des parois vitrées du logement ;

- ne portant pas sur une partie significative du logement, elles ne sont pas comprises dans les actions constituant un bouquet de travaux ;
 - par suite, le taux prévu en action seule est appliqué aux matériaux d'isolation thermique des parois vitrées à la condition que le contribuable réalise par ailleurs au moins deux dépenses entrant dans la composition d'un bouquet de travaux, lui ouvrant droit au titre des dépenses concernées au taux majoré.
- Le taux prévu en action seule, pour les volets isolants et les portes d'entrée donnant sur l'extérieur, est égal à 10 % au motif que :
- les dépenses ne sont pas comprises dans les actions constituant un bouquet de travaux ;
 - par suite, le taux prévu en action seule est appliqué aux volets isolants et portes d'entrée donnant sur l'extérieur, à la condition que le contribuable réalise par ailleurs au moins deux dépenses entrant dans la composition d'un bouquet de travaux, lui ouvrant droit au titre des dépenses concernées au taux majoré.

2° Dépenses réalisées dans un immeuble collectif.

Pour les immeubles collectifs, toutes conditions étant par ailleurs remplies, les dépenses d'acquisition de matériaux d'isolation thermique des parois vitrées, de volets isolants ou de portes d'entrée donnant sur l'extérieur, restent éligibles au crédit d'impôt.

4. Année au titre de laquelle le crédit d'impôt est accordé (RES N° 2010/61).

115-6

a. Pour les chaudières, matériaux d'isolation thermique et appareils de régulation du chauffage et le diagnostic de performance énergétique.

Le fait générateur du crédit d'impôt est constitué par la date du paiement de la dépense par le contribuable à l'entreprise qui a réalisé les travaux. Le paiement doit intervenir **entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2015**.

b. Pour les équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable, équipements de chauffage ou de fourniture d'eau chaude sanitaire fonctionnant à l'énergie hydraulique et pompes à chaleur spécifiques et la pose de l'échangeur de chaleur souterrain.

Le fait générateur du crédit d'impôt est constitué par :

- en cas d'installation dans un **logement déjà achevé, la date de paiement** de la dépense par le contribuable à l'entreprise qui a réalisé les travaux. Le paiement doit intervenir **entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2012** ;
- en cas d'intégration dans un logement **acquis neuf, la date d'acquisition du logement**. L'acquisition du logement doit intervenir **entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2012** ;
- en cas d'intégration dans un logement **en l'état futur d'achèvement** ou que le contribuable **fait construire, la date d'achèvement** du logement. L'achèvement doit intervenir **entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2012** ;
- en cas de travaux réalisés dans un logement **achevé depuis plus de deux ans, la date de paiement** desdits travaux à l'entreprise qui a effectué les travaux. Le paiement doit intervenir **entre le 1^{er} janvier 2013 et le 31 décembre 2015**.

c. Pour les équipements de raccordement à un réseau de chaleur alimenté par des énergies renouvelables ou par une installation de cogénération.

Le fait générateur du crédit d'impôt est constitué par :

- en cas d'installation dans un **logement déjà achevé, la date de paiement** de la dépense par le contribuable à l'entreprise qui a réalisé les travaux. Le paiement doit intervenir **entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2012** ;
- en cas d'intégration dans un logement **acquis neuf, la date d'acquisition du logement**. L'acquisition du logement doit intervenir **entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2012** ;
- en cas d'intégration dans un logement **en l'état futur d'achèvement** ou que le contribuable **fait construire, la date d'achèvement** du logement. L'achèvement doit intervenir **entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2012** ;
- en cas de travaux réalisés dans un logement **achevé depuis plus de deux ans, la date de paiement** desdits travaux à l'entreprise qui a effectué les travaux. Le paiement doit intervenir **entre le 1^{er} janvier 2013 et le 31 décembre 2015**.

d. Pour les équipements de récupération et de traitement des eaux pluviales.

Le fait générateur du crédit d'impôt est constitué par :

- en cas d'installation dans un **logement déjà achevé, la date de paiement** de la dépense par le contribuable à l'entreprise qui a réalisé les travaux. Le paiement doit intervenir **entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2012** ;
- en cas d'intégration dans un logement **acquis neuf, la date d'acquisition du logement**. L'acquisition du logement doit intervenir **entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2012** ;

- en cas d'intégration dans un logement **en l'état futur d'achèvement** ou que le contribuable **fait construire, la date d'achèvement** du logement. L'achèvement doit intervenir **entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2012** ;
- en cas de travaux réalisés dans un logement **achevé depuis plus de deux ans, la date de paiement** desdits travaux à l'entreprise qui a effectué les travaux. Le paiement doit intervenir **entre le 1^{er} janvier 2013 et le 31 décembre 2015**.

e. Pour les chaudières à micro-génération gaz.

Le fait générateur du crédit d'impôt est constitué par :

- en cas de travaux réalisés dans un logement **achevé depuis plus de deux ans, la date de paiement** desdits travaux à l'entreprise qui a effectué les travaux. Le paiement doit intervenir **entre le 1^{er} janvier 2012 et le 31 décembre 2015**.

Remarques.

Le versement d'un acompte, notamment lors de l'acceptation du devis, ne peut être considéré comme un paiement pour l'application du crédit d'impôt. Le paiement est considéré comme intervenu lors du règlement définitif de la facture. Un devis, même accepté, ne peut en aucun cas être considéré comme une facture.

Ainsi, pour une somme payée en 2009 à titre d'acompte sur une facture émise en décembre 2009 et dont le solde est payé en janvier 2010, le contribuable sera en droit de prétendre, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, à un crédit d'impôt au titre de l'année d'imposition des revenus de 2010 pour l'ensemble de la dépense supportée.

Il est précisé à titre de règle pratique que, dans le cadre d'un plan de financement conclu en application des règles en vigueur (crédit à la consommation ou paiement échelonné en plusieurs fois sans frais), la dépense doit être considérée, pour la détermination du crédit d'impôt, comme intégralement payée à la date à laquelle le premier versement est effectué.

En cas de paiement par l'intermédiaire d'un tiers (syndic de copropriété notamment), le fait générateur du crédit d'impôt est constitué, non pas par le versement à ce tiers des appels de fonds par le contribuable mais par le paiement par ce tiers du montant des travaux à l'entreprise qui les a effectués. Il appartient, dans ces conditions, aux syndics de copropriété de fournir aux contribuables une attestation ou tout autre document établissant formellement la date du paiement.

En cas de remplacement de chaudières dans le cadre d'un contrat comportant une clause de garantie totale, le fait générateur du crédit d'impôt est constitué par la date du remplacement de l'équipement, en exécution du contrat comportant une clause de garantie totale, par l'entreprise prestataire.

Des précisions sont apportées sur le fait générateur du crédit d'impôt retenu en cas de paiement échelonné de la dépense, voir RES N° 2010/61.

115-7 5. Imputation et restitution du crédit d'impôt.

L'imputation du crédit d'impôt s'effectue après celle des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 *quater* B à 200 *bis* du CGI, des autres crédits d'impôts et des prélèvements ou retenues non libératoires dont les modalités d'imputation sont prévues par les articles 199 *ter* à 199 *quater* A du CGI. Si le crédit d'impôt excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

115-8 6. Remboursement des dépenses au contribuable (CGI, art. 200 *quater*-7).

a. En cas de sinistre.

La **reprise** du crédit d'impôt **n'est pas pratiquée** lorsque le remboursement fait suite à un **sinistre survenu** après que les dépenses ont été payées.

b. Remboursement des dépenses payées jusqu'au 31 décembre 2011.

Lorsque le bénéficiaire du crédit d'impôt **est remboursé dans un délai de cinq ans** de tout ou partie du montant des dépenses qui ont ouvert droit à cet avantage, il fait l'objet, au titre de l'année de remboursement, d'une **reprise** égale à 13 %, 22 %, 36 % et 45 % en 2011 (respectivement 15 %, 25 %, 40 % ou 50 % antérieurement) de la somme remboursée, selon le taux du crédit qui s'est appliqué et dans la limite du crédit d'impôt obtenu.

c. Remboursement des dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2012.

Lorsque le bénéficiaire du crédit d'impôt **est remboursé dans un délai de cinq ans** de tout ou partie du montant des dépenses qui ont ouvert droit à cet avantage, il fait l'objet, au titre de l'année de remboursement, d'une **reprise égale au montant de l'avantage fiscal accordé à raison de la somme qui a été remboursée**.

III. JUSTIFICATIONS DES DÉPENSES ET SANCTIONS.

1. Justification et contrôle des dépenses.

115-9

Pour les logements **achevés**, le crédit d'impôt est accordé sur présentation des factures (autres que les factures d'acompte), des entreprises ayant réalisé les travaux et comportant les mentions obligatoires figurant à l'article 242 *nonies* A de l'annexe II du CGI, à savoir : l'identité et la raison sociale de l'entreprise ayant réalisé les travaux, l'adresse de réalisation et la nature des travaux, la désignation et le prix unitaire hors taxe des équipements, matériaux ou appareils

éligibles avec indication du taux et du montant de la TVA et, le cas échéant, les normes et les critères techniques de performances minimales des équipements, matériaux et appareils, la mention des énergies utilisées pour l'alimentation du réseau de chaleur, la date de paiement de la somme due au principal, et selon le cas, des différents paiements dus au titre d'acomptes (CGI, ann. IV, art. 18 bis).

Pour les logements **neufs**, lorsque les équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable, les pompes à chaleur spécifiques ou les équipements de raccordement à un réseau de chaleur s'intègrent à un logement que le contribuable acquiert neuf ou en état futur d'achèvement, le crédit d'impôt est accordé sur présentation de l'attestation fournie par le vendeur du logement qui doit comporter, outre le nom et l'adresse du vendeur du logement et de l'acquéreur, l'adresse du logement auquel s'intègrent les équipements ainsi que la désignation et le prix unitaire de ces équipements.

a. Dispositions spécifiques en vigueur pour les dépenses payées jusqu'au 31 décembre 2011.

1° *Dans le cas du remplacement d'une chaudière à bois ou autres biomasses ou d'un équipement de chauffage ou de production d'eau chaude indépendant fonctionnant au bois ou autres biomasses.*

Pour les dépenses **payées** du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2011, le bénéfice du taux de 36 % en 2011 (40 % auparavant) est accordé sur présentation d'une facture comportant, outre les mentions précitées, **la mention de la reprise**, par l'entreprise qui a réalisé les travaux, de l'ancien matériel et des coordonnées de l'entreprise qui procède à sa destruction.

2° *Pour l'acquisition et la pose de matériaux d'isolation thermique des parois opaques.*

Pour les dépenses **payées** en 2011, les factures relatives doivent comporter la surface en mètres carrés des parois opaques isolées en distinguant ce qui relève de l'isolation par l'extérieur de ce qui relève de l'isolation par l'intérieur.

Remarque : Pour l'imposition des revenus des années 2006 à 2009, la majoration du taux de 25 % à 40 %, prévue à l'article 200 quater-5-b du CGI, était subordonnée à la **double justification de la date d'acquisition** et de **l'ancienneté** du logement. Lorsque le bénéficiaire du crédit d'impôt n'était pas en mesure de justifier des conditions subordonnant la majoration du taux du crédit d'impôt, l'avantage fiscal faisait l'objet, au titre de l'année d'imputation et dans la limite du crédit d'impôt obtenu, d'une reprise égale à **15 %** de la dépense non justifiée (soit 40 % - 25 %).

3° *Reprise du crédit d'impôt.*

L'avantage fiscal **fait l'objet**, au titre de l'année d'imputation et dans la limite du crédit d'impôt obtenu, d'une **reprise** égale à 13 %, 22 %, 36 % et 45 % en 2011 (respectivement 15 %, 25 %, 40 % ou 50 % antérieurement) de la dépense non justifiée, selon le taux du crédit d'impôt qui s'est appliqué lorsque le bénéficiaire du crédit d'impôt n'est pas en mesure :

- de produire une facture ou une attestation mentionnant les caractéristiques et les critères de performances conformément aux dispositions de l'article 18 bis de l'annexe IV au CGI ;
- de produire une facture ou une attestation comportant, la surface en mètres carrés des parois opaques isolées en distinguant ce qui relève de l'isolation par l'extérieur de ce qui relève de l'isolation par l'intérieur ;
- de justifier de la réalisation d'un diagnostic de performance énergétique ;
- ou de justifier de la reprise de l'ancienne chaudière à bois ou autres biomasses ou de l'ancien équipement de chauffage ou de production d'eau chaude indépendant fonctionnant au bois ou autres biomasses.

Précision : Sur la légalité de l'arrêté 18 bis de l'annexe IV au CGI, voir CE, arrêt n° 3170481 du 18 juin 2010.

b. Dispositions en vigueur pour les dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2012.

1° *Conditions de qualité des équipements et des travaux.*

Pour les dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2012, afin de garantir la qualité de l'installation ou de la pose des équipements, matériaux et appareils, un décret précise les travaux pour lesquels est exigé, pour l'application du crédit d'impôt, le respect de critères de qualification de l'entreprise ou de qualité de l'installation.

2° *Pièces justificatives des équipements et des travaux.*

Pour les dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2012, le crédit d'impôt est accordé sur présentation de l'attestation du vendeur ou du constructeur du logement ou de la facture, autre que des factures d'acompte, de l'entreprise qui a procédé à la fourniture et à l'installation des équipements, matériaux et appareils ou de la personne qui a réalisé le diagnostic de performance énergétique.

Cette facture comporte, outre les mentions prévues à l'article 289 du CGI :

- le lieu de réalisation des travaux ou du diagnostic de performance énergétique ;

- la nature de ces travaux ainsi que la désignation, le montant et, le cas échéant, les caractéristiques et les critères de performances des équipements, matériaux et appareils ;
- dans le cas de l'acquisition et de la pose de matériaux d'isolation thermique des parois opaques, la surface en mètres carrés des parois opaques isolées en distinguant ce qui relève de l'isolation par l'extérieur de ce qui relève de l'isolation par l'intérieur ;
- dans le cas de l'acquisition d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable, la puissance en kilowatt-crête des équipements de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil et la surface en mètres carrés des équipements de production d'énergie utilisant l'énergie solaire thermique ;
- lorsque les travaux d'installation des équipements, matériaux et appareils y sont soumis, les critères de qualification de l'entreprise ou de qualité de l'installation ;
- dans le cas du remplacement d'une chaudière à bois ou autres biomasses ou d'un équipement de chauffage ou de production d'eau chaude indépendant fonctionnant au bois ou autres biomasses, et pour le bénéfice du taux de **26 % en 2012**, outre les mentions précitées, la mention de la reprise, par l'entreprise qui a réalisé les travaux, de l'ancien matériel et des coordonnées de l'entreprise qui procède à sa destruction.

3° Reprise du crédit d'impôt.

Pour les dépenses payées à compter du 1^{er} janvier 2012, lorsque le bénéficiaire du crédit d'impôt **n'est pas en mesure de produire une facture ou une attestation** comportant les mentions prévues la nature des travaux, équipements, matériaux et appareils concernés, il **fait l'objet**, au titre de l'année d'imputation et dans la limite du crédit d'impôt obtenu, d'une **reprise égale** au montant de l'avantage fiscal accordé à raison de la dépense non justifiée.

2. Sanctions.

115-10

Lorsque le contribuable, à la demande du service, ne peut justifier des dépenses pour lesquelles il a bénéficié du crédit d'impôt, celui-ci est remis en cause dans la cadre de la procédure de rectification contradictoire. Le supplément de droits ainsi exigible est normalement assorti de l'intérêt de retard et, si le manquement délibéré est établie, des majorations prévues à l'article 1729 du CGI.

Lorsque les entreprises délivrent des factures ou attestations comportant des mentions fausses ou de complaisance ou qui dissimulent l'identité du bénéficiaire, l'amende fiscale prévue à l'article 1740 A du CGI est applicable.

S'agissant de prestations de services comportant l'exécution de travaux immobiliers assorties ou non de ventes, fournies à des particuliers par un assujetti à la TVA, il est rappelé que l'absence de délivrance au client, au plus tard lors du paiement du solde du prix, de la note prévue à l'article 290 *quinquies* du CGI entraîne, conformément aux dispositions de l'article 1737 dudit code, l'application d'une amende égale à **50 %** du montant de la transaction, due par l'entreprise qui effectue lesdites prestations.

IV. NON-CUMUL AVEC D'AUTRES DISPOSITIFS FISCAUX.

115-11

1. Clause de non-cumul avec l'aide fiscale au titre de l'emploi d'un salarié à domicile.

Un contribuable **ne peut pas**, pour **une même dépense, bénéficier** de l'aide fiscale au titre de l'emploi d'un salarié à domicile prévue à l'article 199 *sexdecies* du CGI et du crédit d'impôt en faveur du développement durable (CGI, art. 200 *quater-6 ter*).

La clause de non-cumul, qui s'applique pour une même dépense, n'interdit donc pas le cumul au titre d'une même année d'imposition des deux avantages fiscaux à raison de dépenses différentes.

2. Clause de non-cumul limité avec le dispositif de l'éco-prêt à taux zéro jusqu'au 31 décembre 2011.

Les dépenses de travaux financées par une avance remboursable ne portant pas intérêt (éco-prêt à taux zéro) prévu à l'article 244 *quater U* du CGI ne pouvaient pas ouvrir droit au crédit d'impôt prévu à l'article 200 *quater* du CGI.

Cela étant, il était expressément prévu que ce non-cumul ne s'appliquait pas aux avances remboursables dont l'offre était émise avant le 1^{er} janvier 2011 lorsque le montant du revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417-IV), quelle que soit la composition de ce foyer, n'excédait pas 45 000 € l'avant-dernière année précédant celle de l'émission de l'offre d'avance (CGI, art. 244 *quater U-7*).

3. Clause de cumul limité avec le dispositif de l'éco-prêt à taux zéro à compter du 1^{er} janvier 2012 (CGI, art. 244 *quater* U-I-7).

Les dépenses de travaux financées par une avance remboursable peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt sur le revenu prévu à l'article 200 *quater* du CGI lorsque le montant du revenu fiscal de référence du foyer fiscal (CGI, art. 1417-IV), **n'excède pas un plafond**, l'avant-dernière année précédant celle de l'offre de l'avance.

Cette possibilité de cumul est subordonnée aux conditions cumulatives suivantes :

a. Condition de ressources.

Le plafond du revenu fiscal de référence est fixé à **30 000 €** par l'article 49 *septies* ZZE *bis* de l'annexe III au CGI.

La possibilité de cumuler le bénéfice d'un éco-prêt à taux zéro et du crédit d'impôt de développement durable (CIDD) s'applique également lorsque le propriétaire du logement est une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés.

b Condition d'éligibilité des travaux :

Pour bénéficier du cumul de l'éco-prêt à taux zéro et du CIDD, il est nécessaire de s'assurer que les travaux réalisés satisfont aux conditions d'éligibilité à chacun des deux dispositifs, notamment en ce qui concerne les critères de performances requis.

c. Entrée en vigueur de la possibilité du cumul.

Cette possibilité de cumul s'applique aux dépenses de travaux financées par une avance remboursable dont **l'offre de prêt est émise à compter du 1^{er} janvier 2012**.

115-12

115-17

T. CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DE L'AIDE AUX PERSONNES POUR CERTAINES DÉPENSES D'ÉQUIPEMENTS DE L'HABITATION PRINCIPALE

(CGI, art. 200 *quater* A ; ann. IV, art. 18 *ter* ; BOI-IR-RICI-290 ;
Loi de finances pour 2013, art. 7)

115-18

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2005, les contribuables qui payent, **entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2014**, au titre de l'habitation principale, des dépenses d'équipements spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées, la réalisation de travaux de prévention des risques technologiques ou l'acquisition d'ascenseurs électriques à traction possédant un contrôle avec variation de fréquence bénéficient, sous certaines conditions, d'un crédit d'impôt.

Ce crédit d'impôt s'applique aux dépenses d'installation ou de remplacement **d'équipements spécialement conçus** pour les **personnes âgées ou handicapées** :

- payés entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2014 dans le cadre de travaux réalisés dans un logement **achevé** ;

- intégrés à un logement **acquis neuf** entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2014 ;

- intégrés à un logement acquis en **l'état futur d'achèvement** ou que le contribuable **fait construire, achevé** entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2014.

Il s'applique également aux dépenses pour la réalisation de **travaux de prévention des risques technologiques** payées entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2014 au titre de l'habitation principale. Ce crédit d'impôt est accordé également au propriétaire pour les travaux réalisés, depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, dans le cadre d'un plan de prévention des risques technologiques au titre de **logements achevés avant** l'approbation de ce plan **qu'il loue ou s'engage à louer** pendant une durée de cinq ans à des personnes, autres que son conjoint ou un membre de son foyer fiscal, qui en font leur habitation principale, et qui sont situés en France.

Enfin, ont pu bénéficier de cet avantage fiscal, les dépenses afférentes à un immeuble collectif **achevé** depuis plus de **deux ans** au titre de l'acquisition **d'ascenseurs électriques à traction avec contrôle à variation de fréquence** payées entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2011.

115-19

a. Champ d'application (BOI-IR-RICI-290-10).**1^o Contribuables concernés.**

Le crédit d'impôt est accordé à tout contribuable, qu'il soit propriétaire, locataire ou occupant à titre gratuit de son habitation principale.

2° Immeubles concernés.

L'immeuble, dans lequel sont réalisés les travaux ou dans lequel s'intègrent les équipements, doit :

- être situé en France (métropole et les quatre départements d'outre-mer) ;
- constituer la résidence principale du contribuable.

En outre, en ce qui concerne les dépenses d'acquisition d'ascenseurs électriques à traction avec contrôle à variation de fréquence, l'immeuble **collectif** doit être achevé **depuis plus de deux ans**.

3° Dépenses éligibles au crédit d'impôt.

Il s'agit des dépenses :

- d'installation ou de remplacement **d'équipements spécialement** conçus pour les personnes âgées ou handicapées visés à l'article 18 *ter* de l'annexe IV au CGI ;
 - payés entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2014 dans le cadre de travaux réalisés dans un logement **achevé** ;
 - intégrés à un logement **acquis neuf** entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2014 ;
 - intégrés à un logement acquis en **l'état futur d'achèvement** ou que le contribuable **fait construire, achevé** entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2014.
- payées entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2014 pour la réalisation de **travaux** prescrits aux propriétaires d'habitation au titre du IV de l'article L. 515-16 du code de l'environnement (**travaux de prévention des risques technologiques**). Il en est de même pour les **travaux réalisés**, entre le 1^{er} janvier 2010 et le 31 décembre 2014, **par le propriétaire bailleur** dans des logements achevés avant l'approbation du plan de prévention des risques technologiques qu'il loue ou s'engage à louer pendant une durée de cinq ans à des personnes, autres que son conjoint ou un membre de son foyer fiscal, qui en font leur habitation principale, et qui sont situés en France ;
- afférentes à un immeuble collectif **achevé** depuis plus de **deux ans** payées entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2011 au titre de l'acquisition **d'ascenseurs électriques à traction possédant un contrôle à variation de fréquence**.

Mesure transitoire pour les dépenses engagées avant le 1^{er} janvier 2012.

Afin de ne pas pénaliser les contribuables qui auraient engagé des dépenses d'acquisition d'ascenseurs électriques à traction possédant un contrôle avec variation de fréquence avant le 1^{er} janvier 2012 sur la base de la législation fiscale alors applicable, il est admis de retenir, pour les dépenses engagées ou réalisées au plus tard le 31 décembre 2011 (justifier, au plus tard à cette même date, de l'acceptation d'un devis et du versement d'un acompte à l'entreprise) et dont le paiement intervient à compter du 1^{er} janvier 2012, les conditions applicables à la date de la réalisation ou de l'engagement de la dépense correspondante.

Pour l'application de cette mesure transitoire, sont considérées comme réalisées ou engagées au plus tard le 31 décembre 2011, les dépenses afférentes à l'installation d'un ascenseur électrique à traction possédant un contrôle avec variation de fréquence pour lesquelles le contribuable peut justifier, au plus tard à cette même date, de l'acceptation d'un devis et du versement d'un acompte à l'entreprise.

En cas de paiement par l'intermédiaire d'un tiers (syndic de copropriété notamment), le fait générateur du crédit d'impôt est constitué par le paiement par ce tiers du montant des travaux à l'entreprise qui les a effectués.

Ces travaux et dépenses s'entendent de ceux figurant sur la facture de l'entreprise ou, le cas échéant, des dépenses figurant sur une attestation fournie par le vendeur ou le constructeur du logement.

115-20

b. Modalités d'application.

1° Taux du crédit d'impôt.

Le crédit d'impôt est égal à :

- **15 %** du **prix d'acquisition** des ascenseurs électriques à traction avec contrôle de variation de fréquence (fin du dispositif au 31 décembre 2011 sauf mesure transitoire citée au n° 115-19) ;
- **25 %** du **montant** des dépenses d'installation ou de remplacement d'équipements spéciaux conçus pour les personnes âgées ou handicapées ;
- **30 %** du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2012 (15 % antérieurement), du **montant** des travaux de prévention des risques technologiques prescrits aux propriétaires d'habitation. Le taux est porté à **40 %** pour les dépenses payées du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2014 (Loi de finances pour 2013, art. 7).

Remarque : Les frais de main-d'œuvre sont **inclus** dans la base du crédit d'impôt pour les travaux de prévention des risques technologiques et les dépenses d'équipement spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées.

En revanche, ces frais sont **exclus** de la base de calcul pour les dépenses d'acquisition d'ascenseurs électriques spécifiques.

2° Plafond des dépenses.

Pour une même résidence, le montant des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt ne peut excéder, au titre d'une **période de cinq années consécutives** comprises **entre le 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2014**, la somme de **5 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de **10 000 €** pour un couple soumis à imposition commune.

Précision :

- En pratique, à compter de 2012, il y a trois périodes d'appréciation du plafond global pluriannuel, soit :
- pour les dépenses payées en 2012 : du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2012 ;
- pour les dépenses payées en 2013 : du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2013 ;
- pour les dépenses payées en 2014 : du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2014.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, cette somme est majorée de **400 €** par personne à charge au sens des articles 196 à 196 B du CGI.

Toutes les personnes à charge, y compris les enfants et ce quel que soit leur rang de naissance, ouvrent droit chacune à une majoration uniformément fixée à **400 € (200 €** en cas d'enfant réputé à charge égale de chacun des deux parents, étant observé que jusqu'en 2005, les **enfants réputés à charge égale** de chacun des parents étaient décomptés **en premier**).

Les majorations spécifiques pour le second enfant et par enfant à partir du troisième **sont donc supprimées** depuis le 1^{er} janvier 2006.

Pour les dépenses relatives aux travaux de prévention de risque technologique (PRT) payées à compter du 1^{er} janvier 2012, l'article 82 de la loi de finances pour 2012 a prévu que les sommes de **5 000 €** et **10 000 €** mentionnées ci-dessus **sont respectivement majorées de 5 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de **10 000 €** pour un couple soumis à imposition commune.

Précision pour le plafond pluriannuel spécifique PPRT :

En pratique, pour un même contribuable et une même habitation, du fait de l'entrée en vigueur de la majoration du plafond pour les dépenses de **travaux prescrits par un PPRT**, les dépenses éligibles sont retenues dans la limite d'un plafond pluriannuel qui s'apprécie du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014.

3° Année au titre de laquelle le crédit d'impôt est accordé.

Le crédit d'impôt s'applique :

- au titre de l'année **de paiement** de la dépense pour les travaux de prévention des risques technologiques, les acquisitions d'ascenseurs électriques à traction avec contrôle à variation de fréquence ou les installations ou remplacements d'équipements spéciaux conçus pour les personnes âgées ou handicapées réalisés dans un logement déjà achevé ;
- au titre de l'année **d'achèvement** du logement ou de son **acquisition** si elle est postérieure, pour les équipements spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées intégrés à un logement **acquis neuf** ou **en l'état futur d'achèvement** ou que le contribuable fait construire.

4° Imputation et restitution du crédit d'impôt. L'imputation du crédit d'impôt s'effectue après celle des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 *quater* B à 200 *bis* du CGI, des crédits d'impôts et des prélèvements ou retenues non libératoires. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

Précisions :

- **En présence d'une combinaison des plafonds de dépenses de droit commun et spécifique pour des dépenses PPRT.** Les dépenses de travaux prescrits par un PPRT réalisées par un contribuable s'imputent en priorité sur le plafond de droit commun du crédit d'impôt et, lorsque ce premier plafond a été atteint, sur le plafond spécifique aux dépenses de PPRT. L'appréciation pluriannuelle des plafonds de dépenses de droit commun et spécifique s'effectue distinctement.
- **Situation de cumul de dépenses relevant de deux catégories différentes. À compter du 1^{er} janvier 2012**, le crédit d'impôt prévu à l'article 200 *quater* A du CGI ne comporte plus que deux catégories de dépenses éligibles. Dans l'hypothèse où des dépenses éligibles relevant de ces deux catégories seraient réalisées simultanément, les dépenses d'installation ou de remplacement d'équipements spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées s'imputent prioritairement aux dépenses de travaux prescrits par un PPRT sur le plafond de droit commun.

5° Justification et contrôle des dépenses.

Le crédit d'impôt est accordé sur présentation de l'attestation ou des factures, autres que les factures d'acompte, des entreprises ayant réalisé les travaux et comportant, outre les mentions prévues à l'article 289 du CGI, l'adresse de réalisation des travaux, leur nature ainsi que la désignation et le montant des équipements et travaux.

6° Remboursement des dépenses au contribuable.

Lorsque le bénéficiaire du crédit d'impôt est remboursé dans un délai de cinq ans de tout ou partie du montant des dépenses qui ont ouvert droit à cet avantage, il fait l'objet, au titre de l'année de remboursement et dans la limite du crédit d'impôt obtenu, d'une reprise égale, **à compter du 1^{er} janvier 2012**, au montant de l'avantage fiscal accordé à raison de la somme qui a été remboursée (Loi de finances pour 2013, art. 7-III-1°).

Remarque :

Jusqu'au 31 décembre 2011, lors du remboursement de tout ou partie des dépenses, cette reprise était égale à 15 % ou 25 % de la somme remboursée, selon le taux du crédit qui s'est appliqué.

Toutefois, aucune reprise d'impôt n'est pratiquée lorsque le remboursement fait suite à un sinistre survenu après que les dépenses ont été payées.

7° Engagement de location du contribuable qui réalise des travaux de prévention pour risques technologiques.

À compter du 1^{er} janvier 2012, la durée de l'engagement de location pendant une durée de cinq ans s'apprécie à compter de la date de réalisation des dépenses ou, lorsque le logement n'est pas loué à cette date, à compter de la mise en location qui doit prendre effet, pour chaque logement concerné, dans les douze mois qui suivent la réalisation des dépenses.

En cas de non-respect de cet engagement, le ou les crédits d'impôt obtenus pour chaque logement concerné font l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle l'engagement n'est pas respecté (CGI, art. 200 *quater* A-9 instauré par l'article 7 de la loi de finances pour 2013).

8° Règle de non-cumul.

À compter du 1^{er} janvier 2012, pour une **même dépense**, les dispositions de l'article 200 *quater* A du CGI sont exclusives de celles de l'article 200 *quater* du même code (CGI, art. 200 *quater* A-10 instauré par l'article 7 de la loi de finances pour 2013).

U. CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES CONTRIBUABLES EXPOSANT DES DÉPENSES DE GARDE D'ENFANTS

(CGI, art. 200 *quater* B ; BOI-IR-RICI-300)

Depuis le 1^{er} janvier 2005, les contribuables peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt pour les dépenses effectivement supportées pour la **garde des enfants de moins de six ans** qu'ils ont à leur charge.

a. *Champ d'application.*

116

Le dispositif s'applique :

- aux contribuables domiciliés en France (CGI, art. 4 B) ;
- au titre des dépenses payées à une assistante maternelle agréée (ou à un assistant maternel agréé) ou à un établissement habilité par la législation française ou en application de la législation d'un autre État membre de l'Union européenne satisfaisant à une réglementation équivalente ;
- pour la garde d'enfants âgés **de moins de six ans** au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, à la charge du contribuable.

Le crédit d'impôt est accordé **sans égard** à une condition d'activité professionnelle. À titre d'exemple, les couples dans lesquels l'un des membres est demandeur d'emploi peuvent bénéficier du dispositif.

Il est désormais admis que les **frais de garde exposés par les grands-parents** au profit du ou des enfant(s) de leur propre enfant majeur rattaché conformément aux dispositions des articles 6-3 et 196 B du CGI ouvrent droit à ce crédit d'impôt.

116-1

b. *Montant du crédit d'impôt.*

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006 et donc pour les dépenses supportées depuis le 1^{er} janvier 2006, le crédit d'impôt est égal à **50 %** du montant des dépenses représentatives des frais de garde **effectivement supportés au cours de l'année d'imposition**, retenu dans la limite d'un plafond annuel égal à **2 300 €** par enfant à charge.

Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2005, le taux de **50 %** était fixé à 25 %.

Les dépenses éligibles¹ ne sont pas limitées au montant des revenus professionnels nets de frais.

En cas de séparation ou de divorce des parents, le crédit d'impôt est en principe attribué à celui qui supporte la charge principale d'entretien et d'éducation de l'enfant. En revanche, lorsque l'enfant **réside alternativement** au domicile de chacun de ses parents, l'avantage fiscal est accordé pour moitié à chacun d'entre eux et le plafond de **2 300 € divisé par deux**.

1. Des précisions sur la nature des dépenses éligibles sont prévues.

Le crédit d'impôt est imputable sur l'impôt sur le revenu, après prise en compte des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 *quater* B à 200 *bis* et 200 *octies* du CGI, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires.

S'il excède le montant de l'impôt dû, l'excédent est remboursé au contribuable.

Précisions.

Les aides perçues au titre de la garde des enfants hors du domicile familial, telles que la prestation d'accueil du jeune enfant (PAJE) doivent être déduites du montant à retenir pour l'assiette du crédit d'impôt.

Le contribuable peut, en pratique, justifier de l'emploi d'une assistante maternelle agréée par la production, en annexe de la déclaration annuelle de revenus, de l'attestation établie à son nom par la caisse d'allocations familiales ou la caisse de mutualité sociale agricole dont il relève.

Depuis le 1^{er} janvier 2006, il est admis que certaines indemnités connexes à la garde, en raison du lien direct existant entre elles et pour un montant fixé forfaitairement à **2,65 €** par journée d'accueil, ouvrent droit au bénéfice du crédit d'impôt. Il s'agit notamment des dépenses facturées aux parents telles que des achats de jeux, de matériels d'éveil, consommation d'eau, d'électricité, de chauffage.

117

V. CRÉDIT D'IMPÔT POUR ASSURER LE REMPLACEMENT POUR CONGÉS DE L'EXPLOITANT AGRICOLE

(CGI, art. 200 *undecies* ; ann. III, art. 46 AZA à 46 AZA *quinquies* ; BOI-BA-RICI-20-50 ; Loi de finances pour 2013, art. 78)

Pour favoriser le remplacement pour congé de l'exploitant agricole lorsque son activité nécessite une présence quotidienne sur l'exploitation, l'article 200 *undecies* du CGI instaure un crédit d'impôt permettant de prendre en charge la moitié des coûts salariaux de ce remplacement.

a. Champ d'application.

118

Les contribuables, personnes physiques, qui ont leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI et qui exercent une activité dont les revenus sont imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles, bénéficient d'un crédit d'impôt au titre des dépenses engagées **pour assurer leur remplacement pour congé entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2016** (Loi de finances pour 2013, art. 78) par l'emploi direct de salariés ou par le recours à des personnes mises à disposition par un tiers.

Le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné à la condition que l'activité d'élevage ou de production exercée requière la présence du contribuable sur l'exploitation chaque jour de l'année (CGI, ann. III, art. 46 AZA et 46 AZA *bis*) et que son remplacement ne fasse pas l'objet d'une prise en charge au titre d'une autre législation.

Le crédit d'impôt est accordé, sous les mêmes conditions et à proportion des droits qu'ils détiennent, aux associés personnes physiques non salariés de sociétés ou de groupements, au sein desquels ils exercent effectivement et régulièrement une activité agricole qui requiert leur présence sur l'exploitation chaque jour de l'année et sous réserve que leur remplacement ne soit pas assuré par une personne ayant la qualité d'associé de la société ou du groupement.

b. Modalités d'application.

118-1

Le crédit d'impôt est égal à **50 %** des dépenses et effectivement supportées, dans **la limite par an de quatorze jours de remplacement pour congé**.

Pour ce calcul, le coût d'une journée de remplacement est plafonné à quarante-deux fois le taux horaire du minimum garanti mentionné à l'article L. 3231-12 du code du travail (CGI, ann. III, art. 46 AZA *ter*).

Le crédit d'impôt est accordé au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses ont été engagées.

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu après imputation des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 *quater* B à 200 *bis* du CGI, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

Le bénéfice du crédit d'impôt au titre des dépenses **engagées entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2016** (Loi de finances pour 2013, art. 78) est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1535/2007 de la Commission, du 20 décembre 2007, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE **aux aides de minimis** dans le secteur de la production de produits agricoles.

c. Obligations des contribuables (CGI, ann. III, art. 46 AZA *quater* et 46 AZA *quinquies*).

118-2

Les exploitants agricoles doivent joindre une déclaration spéciale à leur déclaration annuelle de résultats ainsi qu'une copie de la facture de la prestation de service de remplacement ou une copie du contrat de travail mentionnant le coût du salaire horaire du remplaçant et le nombre de jours de remplacement de l'exploitant.

119

W. CRÉDIT D'IMPÔT SUR LES INTÉRÊTS D'EMPRUNT DE PRÊTS CONTRACTÉS PAR DES ÉTUDIANTS EN VUE DE FINANCER LEURS ÉTUDES SUPÉRIEURES

(CGI, art. 200 *terdecies* et ann. III, art. 46 AZ et 46 AZ *bis* ; BOI-IR-RICI-340)

L'article 200 *terdecies* du CGI institue un crédit d'impôt sur le revenu destiné à alléger le coût des emprunts contractés par les étudiants en vue du financement de leurs études.

1. Conditions d'attribution du crédit d'impôt.

Ces conditions sont relatives à l'emprunteur et à la nature du prêt.

a. Personnes bénéficiaires.

120

Pour prétendre au bénéfice du crédit d'impôt, le souscripteur du prêt doit réunir les trois conditions suivantes.

1° Être fiscalement domicilié en France.

La personne doit être domiciliée en France au sens de l'article 4 B du CGI sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales.

Le critère de domiciliation fiscale s'apprécie au titre des années pour lesquelles la personne demande à percevoir le crédit d'impôt. Il n'est donc pas exigé que la domiciliation fiscale soit effective au moment de la souscription du prêt, ce qui permet aux étudiants qui effectuent leurs études à l'étranger de bénéficier du crédit d'impôt lorsqu'ils reviennent en France.

2° Être âgé de 25 ans au plus à la date de souscription du prêt.

Seules les personnes âgées de 25 ans au plus à la date de souscription du prêt sont éligibles au crédit d'impôt. Toutefois, il est admis que les personnes âgées de moins de 26 ans au 1^{er} janvier de l'année de souscription du prêt puissent bénéficier du crédit d'impôt.

3° Et poursuivre des études supérieures à cette même date.

Cette condition implique que la personne soit inscrite dans un établissement, public ou privé, où l'enseignement est organisé en un ou plusieurs cycles annuels selon un mode gradué d'acquisition des connaissances conduisant à la délivrance d'un diplôme. Il peut s'agir d'une formation générale, technologique, professionnelle ou universitaire dispensée dans le cadre de la formation initiale, à l'exclusion des stages de qualification de la formation continue.

L'enseignement doit être assuré collectivement à plein temps dans un établissement, en association le cas échéant avec une formation alternée en milieu professionnel, **à l'exclusion** des cours particuliers et des cours par correspondance. Toutefois, il est admis que les **cours du centre national d'enseignement à distance (CNED)** dispensés en vue de l'obtention d'un diplôme soient assimilés à une inscription dans le cycle de l'enseignement supérieur.

Les personnes inscrites dans un établissement d'enseignement accessible aux diplômés de l'enseignement supérieur qui les rémunère comme salariés ou agents de l'État durant leur formation (écoles d'application de la fonction publique par exemple) ne bénéficient pas du crédit d'impôt.

En revanche, le fait de percevoir des revenus tirés d'une activité professionnelle ou de toute autre source (pension alimentaire, revenus du patrimoine par exemple), parallèlement à la poursuite de ses études, ne fait pas obstacle au bénéfice de cet avantage fiscal.

b. Prêts éligibles au crédit d'impôt.

120-1

1° *Les prêts éligibles sont ceux définis aux articles L. 311-1 à L. 311-3 du code de la consommation.*

Le prêteur est une personne qui consent les prêts, contrats ou crédits visés à l'article L. 311-2 du code de la consommation. Le prêteur peut être indifféremment une personne physique ou une personne morale mais doit être un professionnel qui consent des prêts à titre habituel : établissement de crédit, commerçant ou prestataire de services consentant lui-même des prêts à sa clientèle.

L'**emprunteur** s'entend de toute personne physique qui contracte un prêt à la consommation pour le financement de biens ou de services consacrés exclusivement à un usage personnel ou familial, **à l'exclusion** des prêts destinés à financer les besoins d'une activité professionnelle.

Les **opérations de crédit** éligibles sont celles qui ont fait l'objet d'une offre préalable (Code de la consommation, art. L. 311-8). En pratique, sont concernées, les opérations de crédit suivantes :

- les prêts affectés, c'est-à-dire ceux dont l'offre préalable désigne le bien ou le service financé ;
- les prêts personnels ;
- les opérations de crédit, d'un montant **inférieur à 21 500 €**, destinées à financer des dépenses de construction, de réparation ou d'entretien d'immeubles sous réserve du critère d'affectation du prêt.

2° Certains prêts sont **expressément exclus** du champ d'application du crédit d'impôt soit en application de l'article L. 311-3 du code de la consommation, soit en application de l'article 80 de la loi de finances pour 2006.

Sont **exclus**, notamment les prêts, contrats et opérations de crédit passés devant notaire, les découverts en compte, les opérations de location-vente et de location avec option d'achat. Sont **exclus** également, les ouvertures de crédit mentionnés à l'article L. 311-16 du code de la consommation (Loi n° 2010-737 du 1^{er} juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation, art. 2-II).

Certains prêts souscrits à l'étranger peuvent être éligibles au dispositif dans les conditions prévues.

3° Les prêts ouvrant droit au crédit d'impôt sont les prêts conclus entre le 1^{er} septembre 2005 et le 31 décembre 2008.

La date de conclusion du prêt s'entend de la date d'expiration du délai de rétractation de sept jours dont dispose l'emprunteur pour revenir sur son engagement (Code de la consommation, art. L. 311-15).

Toutefois, il est admis que les contrats conclus après le 1^{er} septembre 2005 mais dont l'offre préalable a été acceptée par l'emprunteur avant cette date ouvrent droit au crédit d'impôt.

c. Conditions d'affectation du prêt.

120-2

Les prêts éligibles au crédit d'impôt doivent être souscrits dans le but de financer des études supérieures, ce qui inclut les prêts souscrits en vue de financer les dépenses de la vie courante ainsi que les frais de scolarité nécessaires à la poursuite d'études supérieures.

2. Modalités de calcul du crédit d'impôt.

a. Fait générateur du crédit d'impôt.

120-3

Le bénéfice du crédit d'impôt est accordé qu'à partir du moment où l'emprunteur est imposé en **son nom personnel** (CGI, art. 200 *terdecies-II*).

Le fait générateur du crédit d'impôt est par conséquent **différent** selon que l'emprunteur constitue ou non un foyer fiscal au moment de la souscription du prêt.

1° Le souscripteur constitue un foyer fiscal distinct l'année de souscription du prêt.

Le souscripteur qui constitue un foyer fiscal distinct l'année de la souscription du prêt peut demander à bénéficier du crédit d'impôt dès les premiers intérêts payés au titre de cette année.

Pour les années suivantes, l'obtention du crédit d'impôt est subordonné aux conditions que l'étudiant soit fiscalement domicilié en France et imposé distinctement au titre de ces années.

2° Le souscripteur est rattaché au foyer fiscal de ses parents au moment de la souscription du prêt.

Le bénéfice du crédit d'impôt doit profiter **exclusivement** à l'emprunteur. Celui-ci ne peut donc pas prétendre au bénéfice du crédit d'impôt aussi longtemps qu'il est rattaché au foyer fiscal de ses parents, même s'il a commencé à rembourser le prêt.

Le crédit d'impôt n'est accordé qu'à partir de l'année où il fait l'objet d'une imposition en son nom personnel. Pour autant, les intérêts remboursés au titre des années au cours desquelles il était rattaché au foyer fiscal de ses parents demeurent éligibles au crédit d'impôt.

Ainsi, l'année à compter de laquelle il est imposé distinctement à l'impôt sur le revenu, l'emprunteur peut demander à bénéficier du crédit d'impôt, non seulement au titre des intérêts payés au cours de cette année mais aussi au titre des années antérieures durant lesquelles il était rattaché au foyer fiscal de ses parents. Dans cette hypothèse, le plafond est défini par rapport au nombre total d'années civiles au cours desquelles ont été payées des intérêts d'emprunt ouvrant droit au crédit d'impôt.

3° Cas particuliers.

- Prêts dont le remboursement est différé.
- Alternance de périodes de rattachement et d'impositions séparées.

b. Calcul du crédit d'impôt.

120-4

1° La base du crédit d'impôt.

L'assiette du crédit d'impôt est constituée par le total des **intérêts effectivement payés annuellement** au cours des **cinq premières annuités**.

Le **total des intérêts à retenir** comprend l'ensemble des éléments constitutifs du taux effectif global (Code de la consommation, art. L. 313-1), ce qui inclut les intérêts proprement dits ainsi que les frais, commissions ou rémunérations de toute nature (assurances par exemple), y compris les frais de dossier et autres perceptions forfaitaires, pour leur montant toutes taxes comprises.

L'**annuité d'intérêt** correspond à la somme affectée au cours d'une période de douze mois au remboursement du prêt, période qui ne correspond pas à l'année civile lorsque le prêt est souscrit en cours d'année. Dans le cas d'un prêt souscrit en cours d'année, les cinq premières annuités de remboursement couvrent six années civiles, ce qui revient à accorder le crédit d'impôt au titre des six premières années civiles.

2° Le taux du crédit d'impôt.

Le crédit d'impôt est égal à **25 %** du montant des intérêts annuels **effectivement payés** retenus, dans la limite de **1 000 €** par année civile, sauf cas particulier (enfant rattaché au foyer fiscal de ses parents au moment du prêt).

3° Imputation du crédit d'impôt.

Le crédit d'impôt s'impute sur le montant de la cotisation d'impôt sur le revenu. Cette imputation s'effectue après celle des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 *quater* B à 200 *bis* du CGI et des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. Si le crédit excède l'impôt dû, l'excédent est restitué (CGI, art. 200 *terdecies*-III).

Cas particulier d'un contribuable ayant souscrit plusieurs prêts.

3. Obligations des prêteurs et des emprunteurs.

120-5

Les établissements prêteurs (établissement de crédit, vendeur ou prestataire de service) fournissent aux emprunteurs une attestation annuelle mentionnant l'identité (nom et adresse) du prêteur et du ou des emprunteurs, la nature du contrat (prêt affecté ou personnel), la date de conclusion du contrat, le montant du capital emprunté et la durée du prêt, le cas échéant (prêt affecté), la désignation du bien ou du service financé, et le montant annuel des intérêts payés (CGI, ann. III, art. 46 AZ).

Les contribuables éligibles au crédit d'impôt doivent indiquer le montant des intérêts annuels sur leurs déclarations des revenus dans la catégorie « Charges ouvrant droit à réduction ou à crédit d'impôt » à la ligne « intérêts des prêts étudiants ». Ils doivent par ailleurs conserver l'attestation délivrée par le prêteur et une copie du certificat de scolarité afin de justifier de leur inscription dans l'enseignement supérieur au moment de la souscription du prêt (CGI, ann. III, art. 46 AZ *bis*).

X. CRÉDIT D'IMPÔT RELATIF AUX INTÉRÊTS D'EMPRUNT POUR L'ACQUISITION DE L'HABITATION PRINCIPALE

(CGI, art. 200 *quaterdecies* ; ann. III, art. 46 AZA *sexies* et 46 AZA *septies* ; BOI-IR-RICI-350 ; RES N° 2010/18 et N° 2010/28)

L'article 200 *quaterdecies* du CGI prévoit un crédit d'impôt sur le revenu au bénéfice des contribuables personnes physiques, fiscalement domiciliées en France, qui souscrivent un prêt immobilier pour acquérir ou faire construire un logement affecté à leur habitation principale.

L'article 90 de la loi de finances pour 2011 a **supprimé le droit de bénéficiaire** de ce dispositif **à compter du 1^{er} octobre 2011**, voir les modalités particulières cf. n° 120-7 h ci-dessous.

Désormais, ce dispositif s'applique aux opérations **réalisées au plus tard le 30 septembre 2011**, sous réserve que **chacun** des prêts concourant au financement ait fait l'objet d'une offre émise au plus tard le 31 décembre 2010.

120-6

1. Champ d'application du crédit d'impôt.

Les contribuables fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI qui acquièrent un logement affecté à leur habitation principale, directement ou par l'intermédiaire

d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés qui le met gratuitement à leur disposition, peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts des prêts contractés.

a. Les bénéficiaires.

1° Les personnes physiques.

Le crédit d'impôt bénéficie aux personnes physiques qui acquièrent ou font construire directement un logement affecté à leur habitation principale. Les personnes concernées s'entendent de celles qui composent le foyer fiscal au sens de l'article 6 du CGI.

Aucune condition de ressources du bénéficiaire n'est requise. En outre, il n'est pas exigé qu'il s'agisse de la première acquisition immobilière réalisée par celui-ci.

L'acquisition d'un logement en indivision (cas notamment des concubins) ouvre également droit au crédit d'impôt.

2° Les associés personnes physiques de certaines sociétés.

Il s'agit des personnes physiques suivantes :

- associés de sociétés immobilières dotées de la transparence fiscale (CGI, art. 1655 *ter*)
- associés de sociétés de personnes non dotées de la transparence fiscale et non soumises à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 8).

3° La domiciliation fiscale en France.

Le crédit d'impôt bénéficie exclusivement aux personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI. Il s'agit des personnes résidant en métropole ou dans les départements d'outre-mer.

Pour les résidents étrangers en devenir de domiciliation fiscale en France, voir RES N° 2010/18.

b. Les immeubles (RES N° 2010/28).

Le crédit d'impôt est accordé au titre des intérêts des prêts contractés en vue de l'acquisition ou de la construction d'un logement, c'est-à-dire d'un immeuble à usage d'habitation au sens des articles R. 111-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation.

Il peut s'agir d'un logement acquis neuf ou en l'état futur d'achèvement, d'un logement ancien, à rénover ou non, ou d'un logement que le contribuable fait construire.

Il peut s'agir également d'un logement issu de la transformation d'un local affecté à un usage autre que l'habitation.

L'immeuble concerné s'entend du local à usage d'habitation, ainsi que, sous certaines conditions, de ses dépendances immédiates et nécessaires, y compris le cas échéant les garages et emplacements de stationnement.

Le logement qui fait l'objet du prêt au titre duquel l'avantage fiscal est accordé **doit être**, à la date de paiement des intérêts, **affecté à l'habitation principale** du contribuable (sur ce point et pour l'application de cette disposition en cas de vente en l'état futur d'achèvement ou de construction de logement.

Précision : Pour le rachat de son habitation principale **vendue à pacte de rachat** ou encore dénommée « vente à réméré », voir au RES N° 2010/28.

Le logement doit, au jour de l'affectation à usage d'habitation principale du bénéficiaire du crédit d'impôt, satisfaire aux normes minimales de surface et d'habitabilité mentionnées à l'article 244 *quater* J du CGI.

Pour les logements **acquis neufs**, en **l'état futur d'achèvement** ou que le contribuable **fait construire**, qui ont fait l'objet d'une demande de permis de construire déposée à compter de l'entrée en vigueur du décret mentionné ci-après, le logement doit présenter des caractéristiques thermiques et une performance énergétique conformes aux prescriptions de l'article L. 111-9 du code de la construction et de l'habitation (Décret n° 2011-544 du 18 mai 2011). Le contribuable doit justifier du respect de cette dernière condition selon des modalités définies par l'article 46 AZA *septies* de l'annexe III au CGI. Ces logements doivent donc répondre aux conditions d'attribution du label « bâtiment basse consommation énergétique, BBC 2005 » mentionné au 5° de l'article 2 de l'arrêté du 3 mai 2007 relatif au contenu et aux conditions d'attribution du label « haute performance énergétique ».

Remarques

sur la mise en place d'une éco-conditionnalité pour tous les logements neufs : justification du respect de la réglementation thermique :

Les conditions dans lesquelles le contribuable doit ou non justifier que le logement respecte la réglementation thermique en vigueur dépendent de la date de la demande du permis de construire ainsi que de la date d'entrée du décret.

Les différentes situations susceptibles d'être rencontrées sont indiquées dans le tableau ci-après :

	Demande de permis de construire déposée avant la date d'entrée en vigueur du décret	Demande de permis de construire déposée à compter de la date d'entrée en vigueur du décret
Acquisition d'un logement neuf achevé	Pas d'obligation de justifier Avant l'entrée en vigueur, le crédit d'impôt ne peut donc pas faire l'objet d'une remise en cause motivée par la seule absence de justification du respect de la réglementation thermique en vigueur	Obligation de justifier À compter de l'entrée en vigueur du décret, le crédit d'impôt pourra faire l'objet d'une remise en cause en cas d'absence de justification du respect de la réglementation thermique en vigueur
Acquisition d'un logement en l'état futur d'achèvement		
Locaux non affectés à usage d'habitation qui sont transformés en logement		
Construction d'un logement par le contribuable		

Cas particulier : Pour la situation des logements pour lesquels des travaux leur permettant de répondre aux conditions d'attribution du label « bâtiment basse consommation énergétique, BBC 2005 » sont réalisés **après** leur **acquisition** ou leur **achèvement** .

c. Les prêts.

Seuls les intérêts des prêts immobiliers contractés auprès d'un établissement financier, tels que définis à l'article L. 312-2 du code de la consommation, ouvrent droit au crédit d'impôt sur le revenu.

d. L'objet de l'emprunt.

L'emprunt doit avoir été contracté pour l'acquisition ou la construction de l'habitation principale. En principe, les intérêts des emprunts destinés à financer des travaux de rénovation ne sont pas retenus.

Cela étant, il est admis que le crédit d'impôt s'applique dans les cas particuliers prévus.

2. Modalités d'application.

120-7

Le crédit d'impôt est accordé chaque année jusqu'à celle au cours de laquelle intervient le versement des intérêts afférents à la dernière des cinq annuités de remboursement prises en compte.

Pour les logements acquis depuis le 1^{er} janvier 2009 et par dérogation, lorsque le contribuable acquiert ou fait construire **un logement neuf** dont le niveau élevé de performance énergétique globale, déterminé dans des conditions fixées par l'article 46 AZA *septies* de l'annexe III au CGI et justifié par le bénéficiaire, est supérieur à celui qu'impose la législation en vigueur, les intérêts ouvrant droit au crédit d'impôt sont ceux payés au titre des **sept premières annuités** (CGI, art. 200 *quaterdecies-II*). **Ces logements doivent donc répondre** aux conditions d'attribution du label « bâtiment basse consommation énergétique, BBC 2005 » mentionné au 5° de l'article 2 de l'arrêté du 3 mai 2007 relatif au contenu et aux conditions d'attribution du label « haute performance énergétique ».

a. Base du crédit d'impôt.

Ouvrent droit au crédit d'impôt les intérêts payés annuellement au titre des **cinq premières annuités** (ou des **sept premières annuités**) de remboursement des prêts. Sont **exclus de la base du crédit d'impôt** les **frais d'emprunt** et les **cotisations d'assurances** contractées en vue de garantir le remboursement des prêts.

Le terme « annuité » doit s'entendre de tout **versement annuel d'intérêts** alors même qu'il ne s'accompagne pas d'un amortissement du capital. Bien entendu, lorsque l'annuité comprend à la fois les intérêts et une part de capital, cette part n'est pas retenue. Chaque annuité d'intérêt est déterminée de mois à mois.

Le point de départ du décompte des **cinq** (ou **sept**) **premières annuités éligibles** s'entend de la date de première mise à disposition des fonds par le prêteur et non de la date de l'offre de prêt par le prêteur ou celle de la conclusion du contrat. Ce principe est applicable même si le remboursement du capital ou le paiement des intérêts est différé dans le temps.

Les **cinq** (ou **sept**) **annuités d'intérêts payés** éligibles se décomptent à partir de la première mise à disposition des fonds empruntés, puis de date à date à partir de celle-ci. Ainsi, pour les contrats de prêt conclus en cours d'année, les contribuables bénéficient donc de six (ou huit) crédits d'impôt consécutifs, ceux de la première et la dernière années correspondant à une fraction d'annuité, exprimée en douzièmes.

Cas particuliers :

Prêts relais, déblocage progressif en cas d'acquisition en état futur d'achèvement.

Pour le point de départ de la première annuité éligible à la date d'achèvement ou de la livraison du logement.

b. Plafond annuel de la base du calcul du crédit d'impôt.**1° Plafond annuel.**

Le montant des intérêts ouvrant droit au crédit d'impôt ne peut excéder, au titre de chaque année d'imposition, la somme de :

- **3 750 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée ;
- et de **7 500 €** pour un couple soumis à imposition commune.

2° Majoration pour personne à charge.

Les sommes précitées sont majorées chaque année de **500 €** par personne à charge au sens des articles 196 à 196 bis du CGI. Il s'agit des enfants à charge ou rattachés ou des personnes invalides comptées à charge. Cette majoration est ramenée à **250 €** lorsqu'il s'agit d'un enfant réputé à charge égale de l'un et l'autre de ses parents.

3° Majoration en faveur des personnes handicapées.

Les montants de 3 750 € et 7 500 € sont respectivement portés à **7 500 €** pour une **personne handicapée** célibataire, veuve ou divorcée et à **15 000 €** pour un **couple** soumis à imposition commune lorsque **l'un** au moins des membres est **handicapé**.

Les personnes handicapées qui bénéficient de ce plafond majoré s'entendent de celles qui sont titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles.

Il peut s'agir du contribuable lui-même, d'un des conjoints en cas d'imposition commune, ou d'une personne à charge du foyer fiscal.

c. Taux du crédit d'impôt.**1° Taux applicable au titre de la première annuité.**

Le taux applicable aux intérêts versés au titre de la **première annuité** est fixé à **40 %** (CGI, art. 200 *quaterdecies-V*).

Lorsque l'acquisition ou la construction porte sur un logement neuf, **sans niveau élevé** de performance énergétique globale supérieur à celui imposé par la législation en vigueur, le taux est ramené à :

- 30 % pour les logements acquis ou construits en 2010 ;
- 25 % pour les logements acquis ou construits en 2011, cf. n° 120-7 h.

2° Taux applicable au titre des annuités suivantes.

Au titre de la **deuxième à la cinquième annuité**, le crédit d'impôt est égal à **20 %** du montant des intérêts payés, retenus dans la limite des plafonds mentionnés ci-dessus.

• **Pour les logements acquis** depuis le 1^{er} janvier 2009, ce taux de 20 % est porté à **40 %**, de la **deuxième à la septième annuité**, lorsque l'acquisition ou la construction porte sur un logement **neuf dont le niveau élevé de performance énergétique globale**, déterminé dans des conditions fixées par l'article 46 AZA *septies* de l'annexe III au CGI et justifié par le bénéficiaire, est supérieur à celui qu'impose la législation en vigueur (CGI, art. 200 *quaterdecies-III*). **Ces logements doivent répondre** aux conditions d'attribution du label « bâtiment basse consommation énergétique, BBC 2005 » et aux conditions d'attribution du label « haute performance énergétique » (CGI, ann. III, art. 46 AZA *septies*).

• Lorsque l'acquisition ou la construction porte sur un logement neuf, **sans niveau élevé** de performance énergétique globale supérieur à celui imposé par la législation en vigueur, le taux est ramené à :

- 15 % pour les logements acquis ou construits en 2010 ;
- 10 % pour les logements acquis ou construits en 2011, cf. n° 120-7 h.

d. Imputation et restitution.

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu après imputation des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 *quater* B à 200 *bis*, 200 *octies* et 200 *decies* A du CGI, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

e. Articulation avec d'autres dispositifs.

1° *Non-cumul avec la réduction d'impôt en faveur de l'acquisition d'une résidence principale située outre-mer.*

Le crédit d'impôt en faveur des intérêts d'emprunt supportés à raison de l'acquisition ou de la construction de l'habitation ne peut s'appliquer, au titre d'un même logement, aux contribuables qui bénéficient par ailleurs des dispositions prévues à l'article 199 *undecies* A-2-a du même code.

2° *Cumul avec certains prêts complémentaires* (notamment le prêt à taux zéro – PTZ).

Il convient de se reporter au BOI-IR-RICI-350-20-20.

3° *Cumul avec le crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater* du CGI relatif aux dépenses d'équipement de l'habitation principale.

Il convient de se reporter au BOI-IR-RICI-350-20-20.

4° *Plafonnement global des avantages fiscaux prévu par l'article 200-0 A* du CGI.

Voir au BOI-IR-RICI-350-20-20.

f. Justifications - Remise en cause - Sanctions.

1° *Justifications.*

L'article 46 AZA *sexies* de l'annexe III au CGI précise les obligations du contribuable.

Il est précisé que le contribuable n'est pas tenu de joindre à sa déclaration de revenus les justificatifs correspondant au crédit d'impôt dont il demande à bénéficier. Cela étant, il doit tenir à la disposition de l'administration qui peut en demander la production dans le cadre de l'exercice de son pouvoir de contrôle, certains documents comme l'acte d'acquisition du logement, les échéanciers de remboursement et de manière générale les documents permettant d'établir que les dépenses supportées au titre des intérêts d'emprunt ont été engagées dans le cadre de l'acquisition de la résidence principale.

Le document justifiant le label « basse consommation énergétique, BBC 2005 » peut être demandé dans le cadre de l'exercice du pouvoir de contrôle de l'administration, (Arrêté du 19 novembre 2009 publié au JO du 29 novembre).

2° *Remise en cause.*

Le crédit d'impôt est remis en cause lorsque :

- l'immeuble n'est pas affecté à l'habitation principale (par exemple : mise en location du logement ou nouvelle acquisition) ;
- lorsque l'engagement du contribuable d'affecter à son habitation principale, dès l'achèvement ou au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit la conclusion du prêt, le logement qu'il a acquis en état futur d'achèvement ou qu'il fait construire, n'est pas respecté ;
- le label « basse consommation énergétique, BBC 2005 » n'est pas justifié.

Sur les exceptions à la remise en cause prévues en cas de changement de situation de famille ou de mutation professionnelle.

3° *Sanctions.*

Cf. BOI-IR-RICI-350-30.

g. Entrée en vigueur.

Le dispositif s'applique aux opérations d'acquisition pour lesquelles l'acte authentique d'acquisition a été signé depuis le 6 mai 2007 ou aux constructions pour lesquelles une déclaration d'ouverture de chantier a été effectuée à compter de cette date.

h. Fin du dispositif.

L'article 90-II-G de la loi de finances pour 2011 a mis un terme à ce dispositif.

Désormais, ces dispositions s'appliquent aux opérations pour lesquelles **chacun** des prêts concourant à leur financement a fait l'objet d'une **offre de prêt émise avant le 1^{er} janvier 2011**, sous réserve que **l'acquisition** du logement achevé ou en l'état futur d'achèvement **intervienne au plus tard le 30 septembre 2011** ou, s'agissant d'opérations de construction de logements, que la déclaration d'ouverture de chantier intervienne au plus tard à la même date.

Par conséquent, ce dispositif est **supprimé** pour les opérations **réalisées à compter du 1^{er} octobre 2011**.

Y. CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES MAÎTRES-RESTAURATEURS

(CGI, art. 199 *ter* P et 244 *quater* Q ; BOI-BIC-RICI-10-70 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 87)

121

Le crédit d'impôt défini à l'article 244 *quater* Q du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les charges définies au II de l'article 244 *quater* Q dudit code ont été exposées. Si le montant du crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué (cf. FE n° 1928).

122

chapitre 5

prime pour l'emploi

(CGI, art. 200 *sexies* ; BOI-IR-RICI-310)

Afin d'inciter au retour à l'emploi ou au maintien de l'activité, l'article 200 *sexies* du CGI prévoit l'attribution d'une prime pour l'emploi.

Cette prime est destinée à compenser une partie des prélèvements pesant sur les revenus d'activité et à améliorer ainsi la rémunération que procure le travail.

1. Conditions d'éligibilité à la prime pour l'emploi.

123

a. Contribuables concernés.

La prime pour l'emploi est accordée à toute personne physique :

- fiscalement domiciliée en France au sens des dispositions de l'article 4 B du CGI ;
- exerçant une activité professionnelle (déclarant et/ou conjoint ; personne à charge au sens des articles 196 à 196 B du CGI) ;
- dont l'activité peut être salariée ou non-salariée, exercée à temps complet, à temps partiel ou une partie de l'année ;
- dont les membres du foyer fiscal ne sont pas passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) au titre de l'année de réalisation des revenus d'activité professionnelle servant au calcul de la prime. Ainsi, par exemple, un célibataire qui remplit en 2011 les conditions de montants pour bénéficier de la PPE et qui devient pour la première fois imposable à l'ISF au titre de 2012 peut bénéficier de la PPE versée en 2012 au titre des revenus de 2011. Il ne pourra pas en revanche bénéficier de la PPE versée en 2013.

123-1

b. Revenus professionnels concernés.

L'activité professionnelle doit procurer des revenus imposables dans les catégories suivantes :

- des traitements et salaires ;
- de l'article 62 du CGI (gérants et associés de certaines sociétés) ;
- des bénéficiaires **professionnels** (BA, BIC et BNC).

Sont donc **exclus** du champ d'application de la prime pour l'emploi, les revenus déclarés dans les catégories des pensions, retraites et rentes, des revenus fonciers, des revenus de capitaux mobiliers, des plus-values et des revenus non professionnels BA, BIC et BNC (ex. : loueurs en meublés non professionnels).

Sont également **exclus** les prestations sociales légales (diverses allocations : familiales, logement, de parent isolé, de rentrée scolaire, aux adultes handicapés, ...) ainsi que le revenu minimum d'insertion.

Pour plus de précisions sur le champ d'application de la prime pour l'emploi, il convient de se reporter au BOI-IR-RICI-310-10-20.

123-2

c. Conditions tenant au niveau du revenu.

1° Revenu global du foyer fiscal.

Le montant du revenu du foyer fiscal à prendre en considération correspond au **revenu fiscal de référence** défini au IV de l'article 1417 du CGI (cf. IDL n° 6018-1).

Pour bénéficier de la prime pour l'emploi, le **revenu fiscal de référence** ne doit pas excéder au titre des revenus de l'année **2012** :

- **16 251 €** pour la première part de quotient familial d'une personne célibataire, veuve ou divorcée ;

• **32 498 €** pour les deux premières parts de quotient familial d'un couple marié soumis à imposition commune (limite également applicable aux contribuables devenus veufs au cours de l'année).

Ces limites sont majorées de **4 490 €** pour chacune des demi-parts supplémentaires accordées à quelque titre que ce soit (personnes à charge, invalidité...) ou de la **moitié** de cette somme pour chacun des **quarts de parts supplémentaires** (CGI, art. 200 *sexies*- I-A, al. 1^{er}).

La période de référence de ces limites correspond à une année entière. C'est pourquoi, en cas de mariage, de divorce ou de décès en cours d'année, le revenu fiscal de référence afférent à chacune des déclarations souscrites doit être converti en **base annuelle** pour l'appréciation de ces limites.

Le coefficient de conversion en **base annuelle** est égal au rapport entre le nombre de jours de l'année civile et celui correspondant à la période comprise entre le 1^{er} janvier ou le 31 décembre et la date de l'événement pour chaque déclaration déposée.

Par mesure de simplification, le nombre de jours d'une année civile est égal à 360 jours, soit 30 jours par mois.

2° Montant des revenus d'activité professionnelle de chaque membre du foyer fiscal.

Pour ouvrir droit à la prime pour l'emploi, le total des revenus d'activité professionnelle déclarés, au titre de l'année **2012**, par **chaque membre** du foyer fiscal doit être compris **entre 3 743 € et 17 451 €** pour une activité exercée **à temps plein sur l'année entière**.

Remarque : Depuis le 1^{er} janvier 2009, ce total des revenus d'activité professionnelle sera majoré du montant des revenus soumis aux versements libératoires prévus par l'article 151-0 du CGI.

Toutefois, cette limite supérieure de **17 451 €** est portée à **26 572 €** pour :

- les personnes mariées soumises à imposition commune lorsque **l'un** des conjoints n'exerce aucune activité professionnelle ou dispose de revenus d'activité professionnelle d'un montant inférieur à **3 743 €** ;

- les personnes célibataires, veuves ou divorcées élevant seules un ou plusieurs enfants à charge. En pratique, il s'agit de celles ayant coché la case T de la déclaration des revenus.

Lorsque l'activité professionnelle n'est pas exercée à temps plein (temps partiel, début ou fin d'activité en cours d'année), les revenus d'activité professionnelle déclarés doivent être convertis en équivalent temps plein pour apprécier les limites susvisées.

Pour le revenu d'activité professionnelle, le coefficient de conversion en **équivalent temps plein** est égal (BOI-IR-RICI-310-10-30) :

- en cas de mariage, divorce, décès ;
- s'il s'agit d'une activité salariée à temps partiel ;
- s'il s'agit d'une activité non-salariée ;
- si l'activité est mixte (salariée et non-salariée).

3° Limite inférieure d'attribution de la prime pour l'emploi.

Afin de ne pas attribuer la prime pour l'emploi à des activités occasionnelles ou saisonnières ou à des temps partiels très limités, **la limite inférieure de 3 743 € est intangible**.

Les revenus d'activité professionnelle inférieurs à cette limite sont exclus du champ d'application de la prime pour l'emploi. En conséquence, dans ce cas, aucune conversion en équivalent temps plein du revenu d'activité ne doit être effectuée.

Précisions :

• Les revenus salariaux doivent être retenus pour leur montant brut, c'est-à-dire avant toute déduction de frais professionnels (10 % ou frais réels).

• Les revenus exonérés d'impôt sur le revenu en application de l'article 81 *quater* du CGI (rémunération des heures supplémentaires ou complémentaires versée aux salariés) sont retenus pour l'appréciation des revenus salariaux retenus pour le calcul des limites d'attribution de la prime pour l'emploi. Cette disposition est **supprimée** par l'article 3-II de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 qui **abroge** l'article 81 *quater* du CGI pour les rémunérations perçues à raison des heures supplémentaires et complémentaires effectuées **à compter du 1^{er} août 2012**. Toutefois, il est admis que les dispositions antérieures au 1^{er} août 2012 s'appliquent lorsque le décompte de la période de travail ne correspond pas au mois calendaire lorsque celle-ci est en cours au 1^{er} août 2012 et sous réserve qu'elle se termine au plus tard le 31 décembre 2012 (cf. BOFIP-Impôts, Actualités du 27/11/2012 : RSA).

• Sont également considérées comme des revenus d'activité au regard de la prime pour l'emploi, les rémunérations versées par l'association nationale pour la formation professionnelle des adultes (AFPA) [RES N° 2005/53].

• Sont considérés comme des revenus d'activité au regard de la prime pour l'emploi, les montants perçus au titre de l'allocation de retour à l'emploi formation (AREF), pour le suivi d'une

formation prescrite dans le cadre du projet personnalisé d'accès à l'emploi (PPAE). C'est le cas, notamment des rémunérations versées par Pôle emploi dans le cadre de stages de formation professionnelle définis à l'article L. 6313-1 du code du travail (cf. BOFIP-Impôts, Actualités du 25/10/2012 : IR).

- Pour certains contribuables (apprentis, assistances maternelles, journalistes, jeunes agriculteurs) le montant des revenus déclarés est apprécié après imputation des abattements en vigueur.
- Pour les contribuables relevant du régime micro-entreprise BIC ou du régime déclaratif spécial BNC (micro-BNC), le revenu d'activité est retenu après déduction des abattements forfaitaires.
- Depuis le 1^{er} janvier 2009, pour les contribuables relevant du régime micro-entreprise BIC ou du régime déclaratif spécial BNC (micro-BNC), les revenus d'activité soumis aux versements libératoires prévus à l'article 151-0 du CGI sont retenus pour leur montant diminué, selon le cas, de l'abattement prévu à l'article 50-0 du CGI ou à l'article 102 *ter*-1 dudit code.
- Pour les revenus des non-salariés, le revenu d'activité retenu, (après application notamment des abattements « micro-entreprise BIC » ou « déclaratif spécial BNC ou micro-BNC ») est **majoré** en cas de bénéficiaires (ou **diminué** en cas de déficits) de **11,11 %** pour assurer une égalité de traitement avec les salariés.

Remarque : les déficits professionnels constatés au titre de l'année considérée ne sont pas pris en compte pour le calcul de la prime pour l'emploi. Toutefois, en cas d'activités multiples exercées par une même personne, c'est la somme algébrique des sommes déclarées d'une part en revenu et d'autre part en déficit qui est retenue. Dans cette hypothèse, les déficits sont minorés de 11,11 % comme indiqué ci-dessus.

- Pour les entreprises nouvelles, les revenus exonérés d'impôt sur le revenu, selon les dispositions des articles 44 *sexies* à 44 *undecies*, 44 *terdecies*, 44 *quaterdecies* et 44 *quindecies* du CGI ou, du 9 de l'article 93 du CGI, entrent dans le champ d'application de la prime pour l'emploi.
- Il n'est pas tenu compte des déficits reportables des années antérieures, ni des plus-values et moins-values professionnelles à long terme.

2. Calcul de la prime pour l'emploi.

Si toutes les conditions d'éligibilité sont réunies, le calcul de la prime pour l'emploi est effectué dans un premier temps, sur le total des revenus¹ déclarés par actif au sein du foyer fiscal puis, dans un second temps, déterminé pour le foyer fiscal en tenant compte, le cas échéant, de la composition du foyer et des charges de famille.

123-3

a. Pour chaque titulaire de revenu d'activité professionnelle au sein du foyer fiscal.

Pour l'année **2012**, sous réserve de l'application de la limite inférieure mentionnée plus haut, la prime pour l'emploi est égale à **7,7 %** du revenu¹ déclaré jusqu'à un montant de **12 475 €**.

Au-delà de ce niveau de revenu, la prime pour l'emploi est **dégressive**. Elle est alors égale à **19,3 %** de la différence entre la limite supérieure de **17 451 €** et le montant du revenu déclaré¹.

Pour les personnes dont les revenus¹ ont fait l'objet d'une conversion en équivalent temps plein, le montant de la prime est **divisé** par le coefficient de conversion.

- Lorsque ce coefficient est **égal ou supérieur à 2**, le montant de la prime ainsi obtenu est majoré de **85 %** pour **2011**.

- Lorsque ce coefficient est **inférieur à 2 et supérieur à 1**, le montant de la prime obtenu, après division par le coefficient de conversion, est multiplié par un coefficient de **0,15** pour **2012**. La prime est égale au produit ainsi obtenu majoré de **85 %** pour **2012** du montant de la prime calculé dans les conditions prévues à l'article 200 *sexies*-II-A-1^o du CGI.

En cas de pluri-activité salariée et non salariée voir au BOI-IR-RICI-310-10-30.

123-4

b. Pour le foyer fiscal.

La prime accordée au foyer fiscal est égale au total des primes attribuées à chaque membre, exerçant une activité professionnelle.

Il est rappelé que la prime pour l'emploi (PPE) n'est pas accordée au foyer fiscal lorsque ses membres sont passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) au titre de l'année de réalisation des revenus d'activité professionnelle éligibles (cf. n° 123).

Cas particulier des couples mono-actifs.

Est considéré comme mono-actif, le couple dont l'un des membres n'exerce aucune activité professionnelle ou déclare des revenus inférieurs à **3 743 €** en **2012**.

1. Revenus d'activité professionnelle déclarés convertis en équivalent temps plein, le cas échéant.

- Lorsque les revenus¹ déclarés au titre de l'année **2012** par l'autre membre du couple mono-actif sont supérieurs à **17 451 €** et inférieurs ou égaux à **24 950 €**, le montant de la prime pour l'emploi est fixé **forfaitairement à 83 €**. Ce montant n'a pas à être proratisé en fonction du temps effectivement travaillé.
- Lorsque ces revenus¹ déclarés au titre de l'année **2012** sont supérieurs à **24 950 €** et inférieurs à **26 572 €**, la prime est égale à **5,1 %** de la **différence** entre **26 572 €** et le montant des revenus¹ déclarés.

123-5

c. **Majorations de la prime pour l'emploi.**

Des majorations de la prime pour l'emploi sont prévues dans certaines situations particulières.

1° *En faveur des couples mono-actifs lorsque les revenus¹ déclarés au titre de l'année 2012, sont inférieurs ou égaux à 17 451 € : la majoration est fixée forfaitairement à 83 €.*

Ce montant de **83 €** n'a pas à être **proratisé** en fonction du temps effectivement travaillé.

Le cas échéant, cette majoration en faveur des couples mono-actifs peut se cumuler avec la majoration pour charges de famille décrite ci-dessous.

2° *En présence de personnes à charge, au sens des dispositions des articles 196 à 196 B du CGI, n'exerçant aucune activité professionnelle ou déclarant des revenus¹ au titre de l'année 2012 inférieurs à 3 743 €, une majoration pour charges de famille est accordée dans les conditions suivantes.*

• **Cas général.**

- Le montant total de la prime pour l'emploi accordé au foyer fiscal, calculée dans les conditions définies aux n^{os} 123-3 et suiv. et éventuellement augmentée de la majoration de **83 €** si le couple est mono-actif, est majoré de **36 €** par personne à charge.

Toutefois, la majoration de **36 €** est divisée par deux pour les enfants réputés à charge égale de l'un et l'autre de leurs parents (CGI, art. 200 sexies-II-B, al. 1^{er}).

- Pour les contribuables célibataires ou divorcés qui vivent seuls et supportent effectivement la charge d'un ou plusieurs enfants, la majoration pour charges de famille est fixée à **72 €** pour la première personne à charge puis à **36 €** par personne à charge à compter de la deuxième. Toutefois, lorsque les contribuables entretiennent uniquement des enfants dont la charge est réputée également partagée entre l'un et l'autre des parents, la majoration de **72 €** est divisée par deux et appliquée à chacun des deux premiers enfants (CGI, art. 200 sexies-II-B, al. 2).

• **Cas particuliers des couples mono-actifs et des personnes célibataires ou divorcées vivant seules et supportant seules la charge de leurs enfants.**

Lorsque les revenus¹ déclarés de ces contribuables sont supérieurs à **17 451 €** et inférieurs à **26 572 €**, le montant de la majoration pour charges de famille est fixé **forfaitairement**, quel que soit le nombre de personnes à charge, à :

- **36 €**, pour les couples mono-actifs ;

- **72 €** pour les personnes célibataires ou divorcées qui vivent seules et supportent effectivement la charge d'un ou plusieurs enfants (case T cochée sur la déclaration d'ensemble des revenus).

3° *En faveur des personnes exerçant une activité à temps partiel* (cf. n° 123-3).

Remarque.

Il est précisé qu'en présence d'enfants à charge exclusive ou principale et d'enfants dont la charge est également partagée entre les parents, les majorations de PPE sont calculées en prenant en compte les enfants à charge exclusive ou principale avant les enfants dont la charge est partagée.

d. **Minoration de la prime pour l'emploi.**

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, le montant total de la prime accordée au foyer fiscal **est minoré** des sommes perçues au cours de l'année civile par les membres de ce foyer fiscal au sens de l'article 6-1 et 3 du CGI au titre de la prestation mentionnée à l'article L. 262-1 du code de l'action sociale et des familles, à l'exclusion des montants correspondant à la différence entre le revenu minimum garanti mentionné à l'article L. 262-2 du même code et les ressources du foyer définies à l'article L. 262-3 du même code (CGI, art 200 sexies-II-D).

3. Versement de la prime pour l'emploi.

123-6

a. **Versement d'un acompte forfaitaire.**

Ce dispositif a été abrogé depuis le 1^{er} janvier 2010.

1. Revenus d'activité professionnelle déclarés convertis en équivalent temps plein, le cas échéant.

b. Imputation ou restitution de la prime pour l'emploi.

123-7 Depuis le 1^{er} janvier 2006, la prime n'est pas versée lorsque son montant est inférieur à **30 €**.

1° L'imputation de la prime pour l'emploi.

Le montant total de la prime accordée au foyer fiscal s'impute sur le montant de l'impôt dû au titre de l'année d'imposition des revenus d'activité déclarés.

Cette imputation s'effectue après prise en compte des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 *quater* B à 200 *bis* et 200 *octies* du CGI, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires.

2° La restitution de la prime pour l'emploi.

Si l'impôt sur le revenu n'est pas dû ou si son montant est inférieur à la prime pour l'emploi, l'excédent constaté est restitué d'office au moyen d'un chèque sur le Trésor.

La restitution n'est pas opérée lorsqu'elle est inférieure à **8 €** [CGI, art. 1965 L].

3° Le versement mensuel de la prime pour l'emploi.

Ce dispositif a été abrogé depuis le 1^{er} janvier 2010.

4. Obligations déclaratives des contribuables.

123-8 Le bénéfice de la prime pour l'emploi est subordonné à l'indication par le contribuable, pour chaque membre du foyer fiscal exerçant une activité professionnelle, dans les cases prévues à cet effet sur la déclaration d'ensemble des revenus, du montant des revenus d'activité professionnelle et des éléments relatifs à la durée d'exercice de ces activités.

123-9 **5. Modalités de réclamation et de contrôle de la prime pour l'emploi.**

chapitre 6

prélèvements sociaux

A. CONTRIBUTION SOCIALE GÉNÉRALISÉE (CSG)

(CGI, art. 1600-0 C, 1600-0 D et 1600-0 E ; RES N° 2010/45)

La contribution sociale généralisée est due par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France, et a pour objet de faire participer l'ensemble des revenus au financement de la protection sociale.

Remarque.

Pour le régime applicable en France aux fonctionnaires internationaux des institutions spécialisées des Nations unies.

124 **1. Contribution sociale sur les revenus d'activité et les revenus de remplacement** (Code de la sécurité sociale, art. L. 136-1, L. 136-2, L. 136-3, L. 136-4, L. 136-5 et L. 136-8).

a. Sont assujettis :

- les personnes physiques qui sont à la fois considérées comme domiciliées en France pour l'établissement de l'impôt sur le revenu et à la charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligatoire français d'assurance maladie ;
- les agents de l'État, des collectivités locales et de leurs établissements publics à caractère administratif qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission hors de France, dans la mesure où leur rémunération est imposable en France et où ils sont à la charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligatoire français d'assurance maladie.

Pour les revenus perçus depuis le 1^{er} janvier 1998, son taux s'élève à **7,50 %**¹.

Le recouvrement de cette contribution est effectué par les organismes chargés du recouvrement des cotisations de sécurité sociale.

Remarque :

Les avantages mentionnés aux articles 80 *bis*-I et 80 *quaterdecies*-I du CGI sont qualifiés de revenus d'activité pour la CSG à compter du 28 septembre 2012 (Code de la sécurité sociale, art. 136-2-6° rétabli par l'article 11-II-A de la loi de finances pour 2013).

1. Toutefois, deux taux dérogatoires sont prévus en ce qui concerne certains revenus de remplacement.

b. Déductibilité partielle (CGI, art. 154 quinquies-I)

Pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1^{er} janvier 2005, la CSG sur les revenus d'activité et de remplacement est déductible à hauteur de :

- **5,1 %** pour les revenus d'activité ;
- **3,8 %** pour les revenus de remplacement visés au 1^o du II et au III de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale (allocations de chômage et de pension de retraite de certaines personnes ne payant pas l'impôt sur le revenu) ;
- **4,2 %** pour les revenus de remplacement perçus visés au 2^o du II de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale (pensions de retraite, pensions d'invalidité).

2. Contribution sociale sur les revenus du patrimoine (CGI, art. 1600-0 C ; Code de la sécurité sociale, art. L. 136-6 et L. 136-8 ; Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 7-III-D ; Loi de finances pour 2013, art. 9, 10 et 11).

124-1

a. Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France, au sens de l'article 4 B du CGI.

Ces personnes sont assujetties à une contribution sur les revenus du patrimoine assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu :

1^o *des revenus fonciers.*

2^o *des rentes viagères constituées à titre onéreux.*

3^o *des revenus de capitaux mobiliers.*

4^o *des plus-values, gains en capital et profits réalisés sur les marchés à terme d'instruments financiers et de marchandises, sur les marchés d'options négociables ainsi que sur les opérations de bons d'option, soumis à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel de même que des distributions définies aux 7 et 8 de l'article 150-0 A-II du CGI, des avantages définis par les dispositions de l'article 200 A-6 et 6 bis du CGI (dispositions abrogées à compter du 28 septembre 2012 par l'article 11-II-C de la loi de finances pour 2013) et du gain défini à l'article 150 duodecies du même code.*

5^o *des plus-values et des créances mentionnées à l'article 167 bis-I et II du CGI modifié à compter du 1^{er} janvier 2013 par l'article 10-I-L de la loi de finances pour 2013, pour les transferts du domicile fiscal hors de France intervenus depuis le 1^{er} mars 2011.*

6^o *des gains nets placés en report d'imposition en application des I et II de l'article 150-0 D bis du CGI modifié à compter du 1^{er} janvier 2013 par l'article 10-I-F de la loi de finances pour 2013.*

7^o *de tous revenus qui entrent dans la catégorie des BIC, des BNC ou des bénéficiaires agricoles au sens du CGI, à l'exception de ceux qui sont assujettis à la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement.*

Pour la détermination de l'assiette de la contribution, il n'est pas fait application des abattements dont bénéficient :

- certains gains nets mentionnés à l'article 150-0 D bis du CGI (cf. n° 944-3) ;
- certains revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 158-3-2^o et 5^o ; cf. n°s 629 et s.) ;
- certains contrats d'assurance-vie (CGI, art. 125-0 A-I ; cf. n°s 608 et s.).

Il n'est pas fait application à la contribution **du dégrèvement ou de la restitution** prévus à l'expiration d'un délai de huit ans à l'article 167 bis-VII-2 du CGI et **du dégrèvement** prévu au premier alinéa du 4 du VIII du même article.

Par ailleurs, la CSG sur les revenus du patrimoine (comme la CRDS, le prélèvement social et la contribution additionnelle relatifs à ces mêmes revenus du patrimoine) due sur les revenus de capitaux mobiliers perçus depuis le 1^{er} janvier 2008 est calculée sur le **montant brut perçu**, sans déduction d'aucune dépense effectuée en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu (frais d'encaissement ou droits de garde, par exemple).

Remarque : Sont soumis aux prélèvements sociaux les revenus fonciers perçus par un contribuable transférant son domicile hors de France, voir RES N° 2005/18.

Pour les revenus **distribués** ou **payés** depuis le 1^{er} janvier 2009, les revenus de capitaux mobiliers qui ont été soumis à la contribution sociale sur les revenus d'activité visée à l'article L. 136-3 du code de la sécurité sociale ne sont pas soumis à la contribution sociale sur les revenus du patrimoine.

Depuis le 1^{er} janvier 2010, les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, gains et profits de même nature réalisés par les particuliers, sont soumis à la CSG **dès le premier euro de cession**.

Pour la détermination de l'assiette des prélèvements sociaux et le montant net des gains à prendre en compte depuis le 1^{er} janvier 2010.

Pour la prise en compte des moins-values et des pertes lors de la détermination de l'assiette des prélèvements sociaux, à l'exception des plus-values professionnelles à long terme et des avantages définis aux 6 et 6 bis de l'article 200 A du CGI (dispositions **abrogées à compter du 28 septembre 2012** par l'article 11-II-C de la loi de finances pour 2013), les moins-values subies au cours d'une année sont imputables sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année ou des dix années suivantes, et cela quel que soit le montant des cessions réalisées par le foyer fiscal au cours de l'année.

b. Sont également soumis à la contribution, les gains réalisés depuis le 1^{er} janvier 2010.

Il s'agit :

1° des gains nets exonérés d'impôt sur le revenu en application du 1 du I de l'article 150-0 A du CGI jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010. Cette exonération à l'impôt sur le revenu **est supprimée** par l'article 8-VII de la loi de finances pour 2011 pour les cessions **réalisées** depuis le 1^{er} janvier 2011.

2° des plus-values exonérées en application du 7 du III de l'article 150-0 A dudit code ainsi que, depuis le 1^{er} janvier 2011, du 3 du I de ce même article relatif aux cessions de certains droits sociaux à l'intérieur d'un groupe familial ; (Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 7-III-D).

3° des plus-values à long terme exonérées en application de l'article 151 septies A du CGI ;

4° des revenus, produits et gains exonérés en application du II de l'article 155 B du même code.

Pour la détermination des revenus mentionnés aux 4° du a susmentionné et du 1° ci-dessus, à l'exception des plus-values professionnelles à long terme et des avantages définis aux 6 et 6 bis de l'article 200 A du CGI, les moins-values subies au cours de l'année sont imputables sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année ou des dix années suivantes quel que soit le montant des cessions réalisées par le foyer fiscal au titre des années concernées. Depuis le 1^{er} janvier 2011, cette disposition, relative au montant des cessions, a été supprimée.

c. Sont également soumis à la contribution les revenus d'immeubles perçus par des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France (Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 29-I-A-1°).

Pour les revenus **perçus à compter du 1^{er} janvier 2012**, sont également assujetties à la contribution les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI à raison du montant net des revenus, visés à l'article 164 B-I-a du même code, retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu.

d. Sont également soumis à la contribution dans les mêmes conditions :

- les sommes soumises à l'impôt sur le revenu en application des articles 168, 1649 A, 1649 quater A et 1649 quater-0 B bis à 1649 quater-0 B ter du CGI ainsi que de l'article L. 69 du LPF ;
- les sommes soumises à l'impôt sur le revenu en application du 1° de l'article L. 66 du LPF et qui ne relèvent pas de la contribution en vertu d'une autre disposition ;
- tous autres revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions et qui n'ont pas supporté la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement ;

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, le taux de la contribution est fixé à **8,2 %** (7,5 % antérieurement).

Pour le recouvrement de cette contribution, cf. Rec. n° 9171.

c. Déductibilité partielle (CGI, art. 154 quinquies-II).

La CSG perçue sur les revenus du patrimoine imposés à l'impôt sur le revenu **selon le barème progressif** (à l'exclusion donc de ceux mentionnés au a-4°) est déductible du revenu imposable de l'année de son paiement, à hauteur de **5,1 %** pour les **revenus réalisés à compter du 1^{er} janvier 2012** (Loi de finances pour 2013, art. 9-I-G).

Remarque :

Ce taux de 5,1 % était fixé à 5,8 %, pour les revenus réalisés du 1^{er} janvier 2004 au 31 décembre 2011.

Les modalités d'application de cette déduction sont précisées, cf. n° 58-1.

124-2

3. Contribution sociale sur les produits de placements (CGI, art. 1600-0 D ; Code de la sécurité sociale, art. L. 136-7 et L. 136-8 ; cf. n° 619 ; Loi de finances pour 2013, art. 9-III-B).

Cette contribution concerne les revenus qui bénéficient aux personnes physiques fiscalement domiciliées en France, aux personnes qui sont restées placées sous le régime de l'anonymat ou aux personnes n'ayant pas de domicile fiscal en France.

*a. **Sont soumis à cette contribution les produits de placements sur lesquels sont opérés les prélèvements prévus aux articles 125 A et 125-0 A du CGI*** (cf. n° 619 ; Loi de finances pour 2013, art. 9-III-B).

Pour les revenus **perçus** au cours des années 2007 et suivantes, la contribution sociale sur les produits de placements est également perçue sur les produits de même nature que ceux sur lesquels est opéré le prélèvement forfaitaire libérateur prévu à l'article 125 A du CGI et qui sont retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu au barème progressif lorsque la personne qui en assure le paiement est établie en France.

Pour les revenus **perçus** au cours des années 2008 et suivantes, la contribution sociale sur les revenus de placement est également perçue sur certains revenus de source française ou étrangère distribués à des personnes physiques domiciliées en France et soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif, lorsque l'établissement payeur de ces revenus est établi en France.

Pour les revenus **distribués** ou **payés** depuis le 1^{er} janvier 2009, les produits de placements ayant déjà supporté la contribution au titre des revenus d'activité visée à l'article L. 136-3 du code de la sécurité sociale ne sont pas soumis à la contribution sociale sur les revenus de placements.

Depuis le 1^{er} mars 2010, sont soumis à la contribution, les produits de placement payés à des personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI.

À compter du 1^{er} janvier 2013, sont soumis à la contribution, les revenus **distribués** ou **payés** sur lesquels sont opérés les prélèvements prévus aux articles 125-0 A-I et II, 125 A-I, II, III et III bis-4° et 9° du CGI, issus de l'article 9 de la loi de finances pour 2013, lorsque la personne qui en assure le paiement est établie en France.

*b. **Sont soumis à la contribution les revenus distribués, à compter du 1^{er} janvier 2013, mentionnés à l'article 158-3-1° du CGI*** (Loi de finances pour 2013, art. 9-III-B-2°).

*c. **Sont également soumis à la contribution dans les mêmes conditions, pour la part acquise depuis le 1^{er} janvier 1997 et, le cas échéant, constatée à compter de cette même date, les produits de l'épargne mentionnés au n° 125-2-b¹.***

*d. **Les plus-values immobilières mentionnées aux articles 150 U à 150 UC du CGI sont désormais également soumises à cette contribution.***

*e. **Sont soumises à la contribution les plus-values immobilières ou à prépondérance immobilière réalisées par des personnes physiques n'ayant pas de domicile fiscal en France*** (Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 29-I-B-1°).

Sont également soumises à la contribution les plus-values imposées au prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du CGI lorsqu'elles sont réalisées, directement ou indirectement, par des personnes physiques non-domiciliées fiscalement en France.

*f. **Taux de la contribution.***

Le taux de la contribution est fixé à **8,2 %** pour les produits de placements sur lesquels est opéré, depuis le 1^{er} janvier 2005, le prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI. Pour les produits de placements exonérés d'impôt sur le revenu, mentionnés au c ci-dessus, seule la part de ces produits acquise ou, le cas échéant, constatée depuis le 1^{er} janvier 2005 est soumise au taux de **8,2 %**. Pour les plus-values de cession immobilière visées au d ci-dessus, le taux de **8,2 %** s'applique aux cessions intervenues depuis le 1^{er} janvier 2005.

*g. **Recouvrement, contrôle.***

Pour le recouvrement de cette contribution, cf. Rec. n° 9158.

La contribution portant sur les plus-values mentionnées au e ci-dessus est assise, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que le

1. À l'exception des produits attachés aux contrats d'épargne-handicap mentionnés au 2° de l'article 199 septies du CGI, qui ne sont pas soumis au prélèvement social à compter du 1^{er} janvier 2011 (ni à la CSG) lors de leur inscription au contrat. Les produits de ces contrats ne sont donc soumis à la CSG et au prélèvement social que dans les cas où, au moment d'un rachat partiel ou de leur dénouement, ils sont soumis à l'impôt sur le revenu (barème ou prélèvement forfaitaire).

prélèvement mentionné à l'article 244 *bis* A du CGI (Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 29-I-B-2°.

Remarques.

- Jusqu'au 31 décembre 2004, le taux de la contribution était fixée à 7,50 %.
- La contribution sociale sur les produits de placements perçue sur les produits mentionnés au ci-dessus, autres que ceux ayant fait l'objet du prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI ou du prélèvement prévu à l'article 117 *quater* du CGI est admise en déduction du revenu imposable de l'année de son paiement, à hauteur de **5,1 % à compter du 1^{er} janvier 2012** (5,8 % auparavant ; CGI, 154 *quinquies*-II).

B. CONTRIBUTIONS POUR LE REMBOURSEMENT DE LA DETTE SOCIALE (CRDS)

(CGI, art. 1600-0 G à 1600-0 J ; RES N° 2010/45)

L'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale a mis en place une caisse d'amortissement de la dette sociale dont les ressources sont notamment constituées par le produit de plusieurs contributions temporaires affectées au remboursement de cette dette.

Remarque.

Pour le régime applicable en France aux fonctionnaires internationaux des institutions spécialisées des Nations unies.

125 1. Contribution sur les revenus d'activité et de remplacement.

L'article 14 modifié de l'ordonnance précitée a institué une contribution sur les revenus d'activité et de remplacement mentionnés aux articles L. 136-2 à L. 136-4 et au III de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale, à l'exception des revenus de source étrangère soumis en France à l'impôt sur le revenu¹, perçus par les personnes physiques désignées à l'article L. 136-1 du même code du 1^{er} février 1996 jusqu'à l'extinction des missions confiées à la Caisse d'amortissement de la dette sociale par l'article 2 de l'ordonnance précitée (cf. n° 124).

Son taux est de **0,5 %**.

Cette contribution est recouvrée par les organismes chargés du recouvrement des cotisations de sécurité sociale.

125-1 2. Contribution sur les revenus du patrimoine (CGI, art. 1600-0 G et 1600-0 H).

a. Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont assujetties, depuis 1996, à une contribution sur les revenus du patrimoine définis au I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale (cf. n° 124-1- a).

Son taux est de **0,5 %**.

Elle est établie chaque année sur les revenus de l'année précédente.

Pour la détermination de l'assiette de la contribution, il n'est pas fait application des abattements dont bénéficient :

- certains revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 158-3-2° **à compter du 1^{er} janvier 2012** prévu par l'article 9-III-A de la loi de finances pour 2013 ; cf. n° 629 et s.) ;
- certains contrats d'assurance-vie (CGI, art. 125-0 A-I ; cf. nos 608 et s.) ;
- certains gains nets des cessions à titre onéreux de titres, **à compter du 1^{er} janvier 2013**, mentionnés à l'article 150-0-D-1 du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 10-II-B) ;
- certains gains nets mentionnés à l'article 150-0 D *bis* du CGI (cf. n° 944-3).

Pour les revenus de capitaux mobiliers perçus depuis le 1^{er} janvier 2008, il n'est pas non plus tenu compte des dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu (frais d'encaissement ou droits de garde, par exemple).

Depuis le 1^{er} janvier 2010, les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, gains et profits de même nature réalisés par les particuliers, sont soumis à la CRDS **dès le premier euro de cession**.

b. Sont soumis, dans les mêmes conditions, à cette contribution :

1° *Les revenus d'activité et de remplacement de source étrangère perçus depuis le 1^{er} février 1996 et soumis en France à l'impôt sur le revenu.*

Pour l'application de ces dispositions, le 3° de l'article 83 du CGI et le a du 5 de l'article 158 dudit code ne sont pas applicables. La déclaration prévue à l'article 170 du CGI mentionne distinctement les revenus concernés.

1. Ces revenus sont soumis à la contribution sur les revenus du patrimoine.

2° Les sommes soumises à l'impôt sur le revenu en application des articles 168, 1649 A et 1649 quater A et 1649 quater-0 B bis à 1649 quater-0 B ter du CGI ainsi que de l'article L. 69 du LPF au titre des années visées au a.

3° Les sommes soumises à l'impôt sur le revenu en application du 1° de l'article L. 66 du LPF et qui ne relèvent pas de la contribution en vertu d'une autre disposition.

4° Tous autres revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions et qui n'ont pas supporté la contribution à un autre titre.

5° Depuis le 1^{er} janvier 2004, les plus-values de cessions de titres de jeunes sociétés innovantes exonérées d'impôt sur le revenu en application du 7 du III de l'article 150-0 A du CGI.

6° Pour les personnes dont la prise de fonctions est intervenue depuis le 1^{er} janvier 2008, les revenus produits et gains exonérés d'impôt sur le revenu en application du II de l'article 155 B du CGI (Décret n° 2009-389 du 7 avril 2009).

7° les plus-values à long terme réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006 et exonérées d'impôt sur le revenu en application de l'article 151 septies A du CGI.

Pour le recouvrement de cette contribution, cf. Rec. n° 9171.

125-2 3. Contribution sur les revenus de placements (CGI, art. 1600-0 I et 1600-0 J).

Cette contribution, applicable depuis le 1^{er} février 1996, concerne les produits de placement désignés au I de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale (cf. n° 124-2) lorsqu'ils sont payés à des personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI et aux personnes qui sont restées placées sous le régime de l'anonymat.

Sont notamment soumis à ce titre :

a. **Les produits de placements sur lesquels sont opérés les prélèvements prévus aux articles 117 quater, 125-0 A et 125 A du CGI** (Loi de finances pour 2013, art. 9-III-B-3° ; cf. n°s 608-2, 624-1 et 633-10).

b. **Certains produits de placements exonérés partiellement ou totalement d'impôt sur le revenu, pour la partie acquise ou, le cas échéant, constatée depuis le 1^{er} février 1996** (Code de la sécurité sociale, art. L. 136-7-II) :

1° Les intérêts et primes d'épargne versés aux titulaires de comptes d'épargne-logement (CEL) visés au 9° bis de l'article 157 du CGI, respectivement lors de leur inscription en compte et de leur versement.

2° Les intérêts versés aux titulaires de plans d'épargne-logement (PEL) visés au 9° bis de l'article 157 du CGI.

- à la date du dixième anniversaire du plan pour les plans ouverts du 1^{er} avril 1992 au 28 février 2011 ou, pour ceux ouverts avant le 1^{er} avril 1992, à leur date d'échéance ;

- ou lors du dénouement du plan pour les plans ouverts du 1^{er} avril 1992 au 28 février 2011, si ce dénouement intervient antérieurement au dixième anniversaire ou antérieurement à leur date d'échéance pour ceux ouverts avant le 1^{er} avril 1992 ;

- ou lors de leur inscription en compte, pour les intérêts courus sur des plans de plus de dix ans ouverts avant le 1^{er} mars 2011 et sur les plans ouverts à compter de cette même date. Les prélèvements sociaux sont dus annuellement lors de chaque inscription en compte des intérêts de ces plans, et cela dès la première année du plan.

Remarque :

Il est prévu un mécanisme de restitution des prélèvements sociaux en cas de résiliation d'un PEL dans les deux ans à compter de son ouverture ou de sa transformation en compte d'épargne logement (CEL) à la demande du titulaire.

2° bis. Les primes d'épargne versées aux titulaires de plans d'épargne-logement, lors de leur versement.

3° Les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation, ainsi qu'aux placements de même nature mentionnés à l'article 125-0 A du CGI, quelle que soit leur date de souscription, à l'exception des produits attachés aux contrats mentionnés à l'article 199 septies du même code.

Il s'agit des produits attachés aux contrats, entre le 1^{er} janvier 2010 et le 30 juin 2011 :

- lors de leur inscription au contrat ou, pour les bons ou contrats en unités de compte mentionnés au dernier alinéa de l'article L. 131-1 du code des assurances, lors de leur dénouement ;

- lors du décès de l'assuré, à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre du tiret ci-dessus.

L'article 22-I de la loi de finances pour 2011 a modifié ces dispositions.

Désormais, il s'agit des produits inscrits aux bons ou contrats depuis le 1^{er} juillet 2011 :

- lors de **leur inscription** pour :
 - les bons ou contrats dont les droits sont exprimés en euros ou en devises ;
 - la part des produits attachés aux droits exprimés en euros ou en devises dans les bons ou contrats en unités de compte mentionnées au second alinéa de l'article L. 131-1 du code des assurances (voir également RES N° 2012/18) ;
- lors du **dénouement** des bons ou contrats ou lors du **décès** de l'assuré. L'assiette de la contribution est calculée déduction faite des produits ayant déjà supporté la contribution de leur inscription nets de cette contribution.

En cas de rachat partiel d'un bon ou contrat en unités de compte qui a été soumis à la contribution au titre de leur inscription, l'assiette de la contribution due au titre du rachat est égale au produit de l'assiette définie lors du dénouement par le rapport existant entre les primes comprises dans ledit rachat partiel et le montant total des primes versées net des primes comprises, le cas échéant, dans un rachat partiel antérieur.

Par mesure exceptionnelle, pour tenir compte des difficultés de mise en œuvre les établissements payeurs **disposaient** d'une période d'adaptation jusqu'au 15 septembre 2011 pour régulariser sans pénalité, les prélèvements sociaux qui n'ont pas été prélevés d'ors du fait générateur.

4° Les produits des plans d'épargne populaire (PEP), ainsi que les rentes viagères et les primes d'épargne visés au premier alinéa du 2° de l'article 157 du CGI respectivement lors de leur inscription en compte et de leur versement.

5° Le gain net réalisé ou la rente viagère versée lors d'un retrait de sommes ou valeurs ou de la clôture d'un plan d'épargne en actions (PEA) défini à l'article 163 quinquies D du CGI et non soumis à l'impôt sur le revenu en application, respectivement de l'article 150-0 A-II du CGI et du 5° ter de l'article 157 du même code.

*6° Les revenus (y compris les crédits d'impôt remboursés) de l'épargne salariale acquise au titre de la **participation** aux résultats de l'entreprise lors de la délivrance des droits, ou dans le cadre d'un plan d'épargne entreprise (PEE) exonérés en application des articles 163 bis AA, 163 bis B et 150-0 A - III du CGI lors de la délivrance des sommes ou valeurs.*

7° Les répartitions de sommes ou valeurs effectuées par un fonds commun de placement à risques (FCPR) exonérées dans les conditions prévues aux I et II ou aux I et III bis de l'article 163 quinquies B du CGI, les gains nets provenant du rachat ou de la cession des parts de ces fonds non soumis à l'impôt sur le revenu en application de l'article 150-0 A-III du même code ainsi que les distributions effectuées par les sociétés de capital-risque (SCR) exonérés d'impôt sur le revenu dans les conditions prévues à l'article 163 quinquies C du CGI et celles effectuées par les sociétés unipersonnelles d'investissement à risque dans les conditions prévues à l'article 163 quinquies C bis du même code, lors de leur versement.

8° Pour les personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue depuis le 1^{er} janvier 2008, les revenus, produits et gains non pris en compte pour le calcul du prélèvement forfaitaire prévu aux articles 117 quater, 125-0 A et 125 A du CGI en application du II de l'article 155 B du CGI, lors de leur perception (Loi de finances pour 2013, art. 9-III-B-3°).

9° Les gains nets et les produits (y compris les crédits d'impôt remboursés) des placements en valeurs mobilières effectués en vertu d'un engagement d'épargne à long terme (CELT) exonérés en application, respectivement, du 5 du III de l'article 150-0 A du CGI et du 16° de l'article 157 dudit code, lors de l'expiration du contrat.

10° Les intérêts des comptes épargne d'assurance pour la forêt exonérés d'impôt sur le revenu en application de l'article 157-23° du CGI, lors de leur inscription en compte.

c. Les plus-values immobilières mentionnées aux articles 150 U à 150 UC du CGI.

Le taux de la contribution est de **0,5 %**.

Pour le recouvrement de cette contribution, cf. Rec. n° 9158.

C. PRÉLÈVEMENT SOCIAL

(CGI, art. 1600-0 F *bis* ; RES N° 2012/24)

Conformément à l'article 1600-0 F *bis* du CGI, il est également perçu un prélèvement social.

La loi de finances pour 2011 avait porté le taux de ce prélèvement social à 2,2 % (antérieurement fixé à 2 %) depuis le 1^{er} janvier 2011.

L'article 10 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011 a modifié ce taux pour le porter à **3,4 %**.

L'article 2-II-C de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, a remplacé ce taux de 3,4 % pour le fixer à 5,4 %.

Enfin, l'article 3 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2013 remplace le taux de 5,4 % par le taux de **4,5 %**.

1. Prélèvement social sur les revenus du patrimoine.

126

Ce prélèvement est fixé à **4,5 % à compter du 1^{er} janvier 2012** (Loi de financement de la sécurité sociale pour 2013, art. 3 ; 3,4 % en 2011 ; 2 % antérieurement) pour les revenus du patrimoine mentionnés à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale **perçus**.

Il est recouvré par voie de rôle, conformément aux dispositions du I de l'article 1600-0 F *bis* du CGI, concerne les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du même code.

Il s'applique aux revenus du patrimoine déclaré à l'impôt sur le revenu au titre des années 1997 et suivantes et son assiette est identique à celle de la CSG (cf. n°124-1).

Depuis le 1^{er} janvier 2010, les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, gains et profits de même nature réalisés par les particuliers, sont soumis au prélèvement social **dès le premier euro de cession**.

Pour le recouvrement de ce prélèvement, cf. Rec. n° 9171.

2. Prélèvement social sur les produits de placements.

126-1

Ce prélèvement social est fixé à :

- **4,5 % à compter du 1^{er} janvier 2013** pour les produits **payés ou réalisés** qui sont mentionnés à l'article L. 136-7-I du code de la sécurité sociale et pour **la part acquise ou constatée** des produits mentionnés à l'article L. 136-7-II du même code (Loi de financement de la sécurité sociale pour 2013, art. 3) ;

- **5,4 % du 1^{er} juillet 2012 au 31 décembre 2012** ;

- 3,4 % du 1^{er} octobre 2011 au 30 juin 2012 ;

- 2,2 % du 1^{er} janvier 2011 au 30 septembre 2011 (2 % antérieurement).

Il est prélevé selon les modalités prévues pour le prélèvement libératoire, conformément aux dispositions du II de l'article 1600-0 F *bis* du CGI, concerne les revenus qui bénéficient aux personnes fiscalement domiciliées en France ainsi qu'aux personnes qui sont restées placées sous le régime de l'anonymat.

Assis selon les mêmes règles que la CSG (cf. n° 124-2), ce prélèvement social est applicable aux :

- produits de placements sur lesquels sont opérés les prélèvements prévus aux articles 117 *quater*, 125-0 A et 125 A du CGI ;

- produits d'épargne non soumis à l'impôt sur le revenu, pour la seule part acquise ou constatée à compter de la même date.

- plus-values immobilières mentionnées aux articles 150 U à 150 UC du CGI.

Remarques : Pour les revenus perçus au cours **des années 2007 et suivantes**, le prélèvement social sur les produits de placements est également perçu sur les produits de même nature que ceux sur lesquels est opéré le prélèvement forfaitaire prévu à l'article 125 A du CGI et qui sont retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu au barème progressif, lorsque la personne qui en assure le paiement est établie en France (rapprocher n° 124-2).

Pour les revenus perçus au cours **des années 2008 et suivantes**, le prélèvement social sur les revenus de placement est également perçu sur certains revenus de source française ou étrangère distribués à des personnes physiques domiciliées en France et soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif, lorsque l'établissement payeur de ces revenus est établi en France (rapprocher n° 124-2).

Pour le recouvrement de ce prélèvement, cf. Rec. n° 9158.

D. CONTRIBUTIONS ADDITIONNELLES AU PRÉLÈVEMENT SOCIAL

L'article 11 de la loi n° 2004-626 du 30 juin 2004 relative à la solidarité pour l'autonomie des personnes âgées et des personnes handicapées a institué une contribution additionnelle au

prélèvement social sur les revenus du patrimoine et une contribution additionnelle au prélèvement social sur les produits de placements. Ces contributions additionnelles sont assises, contrôlées, recouvrées et exigibles dans les mêmes conditions que celles applicables aux prélèvements sociaux auxquels elles s'ajoutent. Cette loi a créé la Caisse Nationale de Solidarité pour l'Autonomie.

La loi n° 2008-1249 du 1^{er} décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active (RSA) et réformant les politiques d'insertion institue une contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine et une contribution additionnelle au prélèvement social sur les produits de placements pour financer le fonds national des solidarités actives. Ces contributions additionnelles sont assises, contrôlées, recouvrées et exigibles dans les mêmes conditions que celles applicables aux prélèvements sociaux auxquels elles s'ajoutent.

1. Contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine instituée par la loi du 30 juin 2004. Financement de la journée de solidarité en faveur de l'autonomie des personnes âgées et handicapées.

127

Le taux de la **contribution additionnelle** au prélèvement social sur les revenus du patrimoine mentionné à l'article L. 245-14 du code de la sécurité sociale est fixé à **0,3 %** pour les revenus des années 2004 et suivantes.

Depuis le 1^{er} janvier 2010, les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, gains et profits de même nature réalisés par les particuliers sont soumis à la contribution additionnelle « solidarité-autonomie » au prélèvement social de **0,3 % dès le premier euro de cession**.

2. Contribution additionnelle au prélèvement social sur les produits de placements instituée par la loi du 30 juin 2004. Financement de la journée de solidarité en faveur de l'autonomie des personnes âgées et handicapées.

127-1

Le taux de la **contribution additionnelle** au prélèvement social sur les produits de placements mentionné à l'article L. 245-15 du code de la sécurité sociale est fixé à **0,3 %**.

3. Contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine, instituée par la loi n° 2008-1249 du 1^{er} décembre 2008, destinée à financer le revenu de solidarité active (contribution additionnelle RSA sur les revenus du patrimoine).

127-2

Le taux de la **contribution additionnelle au prélèvement social** sur les revenus du patrimoine mentionné à l'article L. 245-14 du code de la sécurité sociale est fixé à **1,1 %** pour les revenus des années **2008 et suivantes**. Il ne pourra excéder ce pourcentage mais sera diminué au vu de l'effet du plafonnement institué par la loi de finances pour 2009, du montant cumulé de l'avantage en impôt pouvant être retiré par un contribuable de l'application de dépenses fiscales propres à l'impôt sur le revenu. Les règles d'application de cette contribution additionnelle sont prévues.

La contribution additionnelle RSA sur les revenus du patrimoine s'applique aux revenus, produits et gains **des années 2008 et suivantes**.

Depuis le 1^{er} janvier 2010, les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, gains et profits de même nature réalisés par les particuliers, sont soumises à la contribution additionnelle « RSA » de **1,1 %** au prélèvement social **dès le premier euro de cession**.

Pour les collectivités de Saint-Barthélemy, Saint-Martin et Saint-Pierre-et-Miquelon la contribution additionnelle « RSA » de **1,1 %** au prélèvement social s'appliquent au titre des revenus des années 2010 et suivantes pour les revenus du patrimoine.

4. Contribution additionnelle au prélèvement social sur les produits de placements instituée par la loi n° 2008-1249 du 1^{er} décembre 2008, destinée à financer le revenu de solidarité active (contribution additionnelle RSA sur les produits de placements).

127-3

Le taux de la **contribution additionnelle au prélèvement social** sur les produits de placement mentionné à l'article L. 245-15 du code de la sécurité sociale est fixé à **1,1 %**. Il ne pourra excéder ce pourcentage mais sera diminué au vu de l'effet du plafonnement institué par la loi de finances pour 2009, du montant cumulé de l'avantage en impôt pouvant être retiré par un contribuable de l'application de dépenses fiscales propres à l'impôt sur le revenu. Les règles d'application de cette contribution additionnelle sont prévues.

La contribution additionnelle RSA sur les produits de placement s'applique depuis le 1^{er} janvier 2009.

Pour les collectivités de Saint-Barthélemy, Saint-Martin et Saint-Pierre-et-Miquelon la contribution additionnelle « RSA » de **1,1 %** au prélèvement social s'appliquent pour les produits de placement depuis le 1^{er} janvier 2011.

E. PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX ET COLLECTIVITÉS D'OUTRE-MER

127-4

La loi organique n° 2007-223 du 21 février 2007 portant dispositions statutaires et institutionnelles relatives à l'outre-mer a transféré une compétence en matière fiscale aux collectivités de Saint-Martin et Saint-Barthélemy et une compétence fiscale et de prélèvements sociaux à la collectivité de Saint-Pierre-et-Miquelon.

Cependant, l'État reste compétent pour déterminer les règles applicables en matière de prélèvements sociaux sur le territoire des collectivités de Saint-Martin et Saint-Barthélemy et les règles d'imposition aux contributions additionnelles au prélèvement social en vue du financement du revenu de solidarité active (RSA) sur le territoire de la collectivité de Saint-Pierre-et-Miquelon.

Une instruction du 22 février 2012 publiée le 14 mars 2012 précise les modalités d'imposition aux contributions et prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et les produits de placements des personnes fiscalement domiciliées dans les collectivités précitées.

I. SAINT-MARTIN ET SAINT-BARTHÉLEMY

L'approbation d'accords entre l'État et les collectivités territoriales de Saint-Martin et Saint-Barthélemy, prévoient le transfert de la compétence fiscale aux collectivités de Saint-Martin et Saint-Barthélemy.

En revanche, ces dispositions n'opèrent aucun transfert de compétence aux collectivités de Saint-Martin et Saint-Barthélemy en matière de prélèvements sociaux.

L'État reste compétent pour déterminer les règles applicables sur le territoire de ces collectivités en ce qui concerne les cotisations sociales et les autres prélèvements destinés au financement de la protection sociale et à l'amortissement de la dette sociale.

Dès lors, les personnes physiques résidant fiscalement à Saint-Martin ou à Saint-Barthélemy demeurent redevables des contributions et prélèvements, sur les revenus du patrimoine et les produits de placements, suivants :

- contribution sociale généralisée (CSG) [Code de la sécurité sociale, art. L. 136-6 et L. 136-7], cf. n° 124 ;
- contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) [Ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996, art. 15 et 16], cf. n° 125 ;
- prélèvement social (Code de la sécurité sociale, art. L. 245-14 et L. 245-15), cf. n° 126 ;
- contributions additionnelles « solidarité-autonomie » au prélèvement social (Code de l'action sociale et des familles, art. L. 14-10-4), cf. n^{os} 127 et 127-1 ;
- contributions additionnelles au prélèvement social précité destinées au financement du RSA (Code de l'action sociale et des familles, art. L. 262-24-III), cf. n^{os} 127-2 et 127-3 .

II. SAINT-PIERRE-ET-MIQUELON

Les dispositions de la loi organique n° 2007-223 du 21 février 2007, codifiées sous l'article LO. 6414-1 du CGCT, transfèrent les compétences fiscale et sociale à la collectivité de Saint-Pierre-et-Miquelon.

L'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux ne sont donc pas applicables aux personnes physiques domiciliées à Saint-Pierre-et-Miquelon, **à l'exception** des contributions additionnelles au prélèvement social en vue du financement du revenu de solidarité active.

Cependant, la loi organique précitée permet à l'État d'instituer, par des dispositions spécifiques, des taxes dans le cadre de ses missions d'intérêt général.

Ainsi, les contributions additionnelles au prélèvement social, instituées en vue du financement du RSA, sont applicables aux personnes physiques fiscalement domiciliées à Saint-Pierre-et-Miquelon aux mêmes conditions et aux modalités d'application identiques aux personnes fiscalement domiciliées en métropole, cf. 127-2 et 127-3.

F. PRÉLÈVEMENTS DE SOLIDARITÉ

(CGI, art. 1600-0 S instauré par l'article 3 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2013)

127-5

I. PRÉLÈVEMENT DE SOLIDARITÉ SUR LES REVENUS DU PATRIMOINE

Il est institué un prélèvement de solidarité sur les revenus du patrimoine mentionnés à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale **perçus à compter du 1^{er} janvier 2012**.

Ce prélèvement de solidarité est assis, contrôlé et recouvré selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que la contribution mentionnée à ce même article L. 136-6.

Le taux est fixé à **2 %**.

II. PRÉLÈVEMENT DE SOLIDARITÉ SUR LES PRODUITS DE PLACEMENT

Il est institué un prélèvement de solidarité sur les produits de placement mentionnés à l'article L. 136-7-I du code de la sécurité sociale **payés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2013** et à ceux mentionnés à l'article L. 136-7-II du code de la sécurité sociale pour la part des produits **acquise ou constatée à compter du 1^{er} janvier 2013**.

Ce prélèvement de solidarité est assis, contrôlé et recouvré selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que la contribution mentionnée à ce même article L. 136-7.

Le taux est fixé à **2 %**.

G. CONTRIBUTIONS DIVERSES

127-6

I. CONTRIBUTION SALARIALE SUR LES ATTRIBUTIONS D'OPTIONS DE SOUSCRIPTION OU D'ACHAT D' ACTIONS ET SUR LES ATTRIBUTIONS GRATUITES

(Code de la sécurité sociale, art. L. 137-14 ; Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 31-II)

127-7

Pour participer au financement des régimes obligatoires d'assurance maladie, il a été institué une **contribution salariale** sur les gains de levée d'options sur titres (stock-options) et les gains d'acquisition d'actions gratuites (Code de la sécurité sociale, art. L. 137-14).

Cette **contribution salariale** est due par les bénéficiaires d'options sur titres ou d'actions gratuites, attribuées depuis le 16 octobre 2007, dont les gains de levée d'options ou d'acquisition sont imposés dans les conditions prévues aux 6 et 6 *bis* de l'article 200 A du CGI et qui sont affiliées à un régime obligatoire d'assurance maladie.

L'article 11-I-E de la loi de finances pour 2013 **abroge** les 6 et 6 *bis* de l'article 200 A du CGI **à compter du 28 septembre 2012**.

Désormais, l'avantage obtenu par les bénéficiaires d'options sur titres ou d'actions gratuites est imposable selon les dispositions des articles 80 *bis*-I et 80 *quaterdecies*-I du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 11-I).

Remarque.

Pour mémoire, l'article 13 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2008 a institué également une contribution **patronale** sur les options de titres et sur les actions gratuites.

1. Champ d'application.

a. *Bénéficiaires d'options sur titres ou d'actions gratuites.*

La contribution salariale est due par les personnes physiques qui bénéficient :

- **d'options sur titres** attribuées dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 à L. 225-186 du code de commerce par une société dont le siège social est situé en France ou attribuées dans les mêmes conditions au sens de l'article 80 *bis*-III du CGI par une société dont le siège social est situé à l'étranger et qui est mère ou filiale de l'entreprise dans laquelle le bénéficiaire exerce son activité ;

- **d'actions gratuites** attribuées dans les conditions prévues aux articles L. 225-197-1 à L. 225-197-3 du code de commerce par une société dont le siège est situé en France ou attribuées dans les mêmes conditions au sens de l'article 80 *quaterdecies*-II du CGI par une société dont le siège est situé à l'étranger et qui est mère ou filiale de l'entreprise dans laquelle le bénéficiaire exerce son activité.

b. Ces options sur titres ou ces actions gratuites doivent être imposées dans les conditions prévues.

1° Principe.

La contribution salariale est due, que l'avantage défini aux 6 ou 6 *bis* de l'article 200 A du CGI soit imposé à un taux forfaitaire ou qu'il était imposé sur option selon les règles de droit commun des traitements et salaires.

L'article 11-I-E de la loi de finances pour 2013 **abroge** les 6 et 6 *bis* de l'article 200 A du CGI **à compter du 28 septembre 2012**.

Désormais, l'avantage obtenu par les bénéficiaires d'options sur titres ou d'actions gratuites est imposable selon les dispositions des articles 80 *bis*-I et 80 *quaterdecies*-I du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 11-I).

2° Exclusion.

Ne sont pas soumises à la contribution salariale, les options sur titres et les actions gratuites qui ne remplissent pas les conditions prévues à l'article 163 *bis* C-I du CGI ou à l'article 80 *quaterdecies*-I, al. 1 du CGI.

L'article 11-I-B et F de la loi de finances pour 2013 **modifie et abroge** respectivement les articles 80 *quaterdecies* et 163 *bis* C déjà cités **à compter du 28 septembre 2012**.

Remarque.

Dans ces cas, les avantages en résultant constituent un complément de salaires soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun des traitements et salaires et, par suite, aux cotisations et prélèvements sociaux dus au titre des revenus d'activité.

c. Les bénéficiaires doivent être affiliés à un régime obligatoire d'assurance maladie.

Sont redevables de la contribution salariale, les **seuls** bénéficiaires d'options sur titres et d'actions gratuites relevant d'un régime obligatoire français d'assurance maladie.

Cette condition s'apprécie au jour de la cession des titres.

2. Modalités d'imposition.

a. Fait générateur.

Quel que soit le montant annuel des cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux, la contribution salariale est due au jour de l'imposition du gain d'acquisition ou de levée.

La contribution salariale **est donc due au jour de la cession** à titre gratuit ou à titre onéreux des titres acquis grâce à l'option ou à l'attribution gratuite.

b. Assiette.

1° En matière d'options sur titres.

L'assiette de la contribution salariale est constituée par l'avantage défini, **jusqu'au 27 septembre 2012**, à l'article 200 A-6 du CGI c'est-à-dire par le gain de levée d'option, qui correspond à la différence entre la valeur réelle de l'action à la date de la levée de l'option et le prix de souscription ou d'achat de l'action (prix d'exercice), diminuée le cas échéant du rabais excédentaire.

Le montant brut de l'avantage est réduit de la moins-value constatée lors de la cession des actions issue de la levée d'options, le cas échéant.

À compter du 28 septembre 2012, le gain de levée d'option est déterminé selon les dispositions de l'article 80 *bis* du CGI, modifié par l'article 11-I-A de la loi de finances pour 2013.

Précisions :

- Le rabais excédentaire est soumis aux cotisations sociales et aux prélèvements sociaux dus sur les revenus d'activité au titre de l'année de levée d'option.
- Les moins-values constatées lors de la cession d'autres valeurs mobilières ne sont jamais imputables sur le gain de levée d'option.
- Pour les options levées au moyen des avoirs indisponibles d'un plan d'épargne d'entreprise (PEE).

2° En matière d'actions gratuites.

L'assiette de la contribution salariale est constituée par l'avantage défini, **jusqu'au 27 septembre 2012**, à l'article 200 A-6 *bis* du CGI c'est-à-dire par la valeur, nette le cas échéant de la participation symbolique exigée des bénéficiaires, des actions à leur date d'attribution définitive.

Cet avantage est réduit de la moins-value constatée lors de la cession des actions attribuées gratuitement, le cas échéant.

À compter du 28 septembre 2012, le gain d'attribution des actions gratuites est déterminé selon les dispositions de l'article 80 *quaterdecies* du CGI, modifié par l'article 11-I-B de la loi de finances pour 2013.

Précisions :

- Les moins-values constatées lors de la cession d'autres valeurs mobilières ne sont jamais imputables sur l'avantage obtenu de l'attribution d'actions gratuites.
- Pour les actions gratuites inscrites dans un PEE en application de l'article L. 3332-14 du code du travail.

c. Taux.**1° Principe.**

Le taux de la contribution salariale est fixé à :

- **10 %** pour les gains de levée d'options et les gains d'acquisition d'actions gratuites correspondant à des titres **cédés depuis le 11 juillet 2012** (Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 31-II) ;
- **8 %** pour les gains de levée d'options et les gains d'acquisition d'actions gratuites correspondant à des titres **cédés du 1^{er} janvier 2011 au 10 juillet 2012** ;
- **2,5 %** pour les gains de levée d'options et les gains d'acquisition d'actions gratuites correspondant à des titres **cédés** avant le 1^{er} janvier 2011.

2° Cas particulier pour les actions gratuites.

Pour les gains d'acquisition **d'actions gratuites réalisés du 1^{er} janvier 2011 au 10 juillet 2012**, le taux de la contribution **est maintenu à 2,5 %** lorsqu'au titre d'une année, le **montant total** des gains d'acquisition d'actions gratuites imposables **est inférieur à la moitié du plafond annuel de la sécurité sociale** mentionné à l'article L. 241-3 du CSS.

Lorsque ce seuil **est dépassé**, le taux de **8 %** s'applique à la totalité des gains d'acquisition.

Désormais, **à compter du 11 juillet 2012**, ce taux minoré pour les actions gratuites, **est supprimé** (Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 31-II).

Précision.

Pour l'appréciation de ce seuil, il est tenu compte de l'ensemble des gains d'acquisition d'actions gratuites du foyer fiscal assujettis à la contribution salariale au titre d'une année, après imputation éventuelle de la moins-value constatée.

3. Déclaration, recouvrement et contrôle.

Le **montant total des gains** issus d'options sur titres ou d'actions gratuites soumis à la contribution salariale **doit être déclaré** sur la case spécifique de la déclaration complémentaire de revenus 2042 C.

La contribution salariale est contrôlée, recouvrée et exigible dans les mêmes conditions et est passible des mêmes sanctions que celles applicables à la contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine (Code de la sécurité sociale, art. L. 136-6).

4. Régime de la contribution salariale au regard de l'impôt sur le revenu et du droit à restitution en fonction du « bouclier fiscal ».

La contribution salariale sur les options sur titres et sur les actions gratuites n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu dû par les bénéficiaires.

Elle n'est pas prise en compte pour la détermination du droit à restitution prévu pour le « bouclier fiscal ».

5. Entrée en vigueur.

La contribution salariale s'applique aux gains de levée d'options sur titres et aux gains d'acquisition d'actions gratuites attribuées depuis le 16 octobre 2007.

Le taux de **8 %** s'appliquait aux gains de levée d'options sur titres et aux gains d'acquisition d'actions gratuites attribuées depuis le 16 octobre 2007 et correspondant à des titres cédés, à titre gratuit ou onéreux, depuis le 1^{er} janvier 2011.

II. CONTRIBUTION SOCIALE LIBÉRATOIRE ASSISE SUR LES DISTRIBUTIONS ET GAINS NETS

(Code de la sécurité sociale, art. L. 137-18).

127-8

Il est institué une contribution sociale libératoire au taux de **30 %** assise sur les distributions et gains nets mentionnés à l'article 80 *quindecies* du CGI qui, en application du même article, sont imposables à l'impôt sur le revenu au nom des salariés et dirigeants bénéficiaires selon les règles applicables aux traitements et salaires. Elle est mise à la charge de ces salariés et dirigeants et affectée aux régimes obligatoires d'assurance maladie dont ils relèvent.

Cette contribution est établie, recouvrée et contrôlée dans les conditions et selon les modalités prévues au III de l'article L. 136-6-III du code de la sécurité sociale (cf. n° 124-1).

Cette contribution s'applique aux distributions et gains nets afférents aux fonds communs de placement à risques **créés** depuis le 1^{er} janvier 2010 et, pour les sociétés de capital-risque et

les entités mentionnées au dernier alinéa du 8 du II de l'article 150-0 A du CGI, aux actions et droits émis à compter de la même date.

chapitre 7

plafonnement global de certains avantages fiscaux au titre de l'impôt sur le revenu

(CGI art. 200-0 A ; CGI, ann. III, art. 46-0 B à 46-0 B *ter* ; BOI-IR-LIQ-20-20-10 ; Loi de finances pour 2013, art. 73)

L'article 200-0 A du CGI prévoit un **plafonnement** de certains avantages fiscaux, depuis l'imposition des revenus de l'année 2009.

Le total des avantages fiscaux **ne peut pas procurer une réduction** du montant de l'impôt dû **supérieure** :

- à la somme **en 2013** d'un montant de **10 000 €**, à l'exception de ceux mentionnés aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 199 *undecies* C et 199 *unvicies* du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 73).

Au titre de l'année 2013, le législateur **précise** que le total des avantages, retenu dans la limite de 10 000 €, majoré du montant de ceux mentionnés aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 199 *undecies* C et 199 *unvicies* du CGI, ne peut pas procurer une réduction de l'impôt dû supérieure à la somme d'un montant de 18 000 € (Loi de finances pour 2013, art. 73) ;

- à la somme **en 2012** d'un montant de **18 000 €** et d'un montant **égal à 4 %** du revenu imposable ;
- à la somme en 2011 d'un montant de 18 000 € et d'un montant égal à 6 % du revenu imposable ;
- à la somme en 2010 d'un montant de 20 000 € et d'un montant égal à 8 % du revenu imposable.

A. CHAMP D'APPLICATION

I. PERSONNES CONCERNÉES

128 1. Personnes physiques.

Le plafonnement global est applicable aux contribuables, personnes physiques, imposables à l'impôt sur le revenu et qui bénéficient d'avantages fiscaux compris dans le champ d'application du dispositif.

Par contribuable, on entend tout foyer fiscal au sens de l'article 6 du CGI.

2. Domicile fiscal.

Le plafonnement global peut en principe s'appliquer aux avantages fiscaux concernés, quelle que soit la qualité du contribuable, domicilié en France ou non-résident.

Toutefois, le bénéfice des réductions et crédits d'impôt est, pour l'essentiel, réservé aux contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI.

Remarques :

Pour les associés de sociétés de personnes non soumises à l'IS.

En cas de mariage, divorce, séparation, PACS ou décès : l'appréciation des conditions d'application s'effectue déclaration par déclaration.

II. LES AVANTAGES FISCAUX RETENUS

128-1 1. Avantages fiscaux dans le champ d'application du plafonnement global.

Les avantages fiscaux retenus pour l'application du plafonnement, au titre d'une année d'imposition, sont les suivants :

- l'avantage en impôt procuré par les déductions au titre de l'amortissement prévues à l'article 31-I-1°-h et I du CGI et à l'article 31 *bis* dudit code. Il s'agit de l'amortissement « Robien recentré », « Borloo neuf », « Robien SCPI » et « Borloo SCPI » pour les investissements réalisés jusqu'au 31 décembre 2009 ;

- les réductions, y compris, le cas échéant, pour leur montant acquis au titre d'une année antérieure et reporté, et crédits d'impôt sur le revenu, **à l'exception** de ceux mentionnés ci-dessous au *b*.

2. Avantages exclus du plafonnement global.

Sont donc **exclus expressément** :

- les réductions et crédits mentionnés aux articles 199 *quater* B, 199 *quater* C, 199 *quater* F, 199 *septies*, 199 *terdecies*-0 B, 199 *quindecies*, 199 *octodecies*, 199 *vicies* A, 199 *tervicies* (**à compter de 2013** ; Loi de finances pour 2013, art. 73-I-B), 200, 200 *bis*, 200 *quater* A, 200 *sexies*, 200 *octies*, 200 *decies* A, 200 *undecies*, 238 *bis*, 238 *bis*-0 AB du CGI ;
- la réduction d'impôt résultant de l'application du quotient familial (CGI, art. 197-I-2) ;
- la réduction d'impôt « décote » en faveur de certains contribuables (CGI, art. 197-I-4) ;
- la réduction d'impôt applicables aux contribuables domiciliés dans les départements d'outre-mer ;
- les crédits d'impôt (CGI, art. 199 *ter* à 199 *quater* A) mentionnés au 1° du II de la section 5 chapitre I du titre 1^{er} du CGI ;
- le crédit d'impôt correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger ou à la décote en tenant lieu, tel qu'il est prévu par les conventions internationales.

3. Avantages et mécanismes hors champ d'application du plafonnement global.

Ne **sont pas compris**, par nature, **dans le champ d'application** du plafonnement global, les avantages fiscaux suivants :

- les exonérations de revenus catégoriels ;
- les abattements et déductions calculés sur le revenu brut catégoriel (frais professionnels ou l'abattement spécial de 10 %, micro-BIC, micro-foncier, spécial BNC, etc...) ;
- l'avantage en impôt procuré par les déficits fonciers imputables sans limitation de montant ;
- l'avantage en impôt procuré par les déficits imputés sans limitation de montant autres que les déficits fonciers mentionnés ci-dessus ;
- l'avantage en impôt procuré par les charges déductibles du revenu global (pensions alimentaires, charges des monuments historiques, retraite mutualiste du combattant, cotisations sociales des indépendants, etc...) ;
- l'avantage en impôt procuré par les retenues à la source libératoires de l'impôt sur le revenu, telles que les retenues à la source applicables en matière de revenus de capitaux mobiliers.

III. AUTRES SPÉCIFICITÉS RETENUES POUR LE CALCUL DU PLAFONNEMENT GLOBAL

128-2

Il existe également des plafonnements spécifiques qui interviennent dans le calcul du plafonnement global.

1. Plafonnement spécifique de la réduction d'impôt au titre des investissements outre-mer.

Il s'agit de :

- la réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à la première phrase des vingt-sixième et vingt-septième alinéas du I de l'article 199 *undecies* B dudit code est retenue pour l'application du plafonnement global pour **37,5 %** de son montant depuis l'imposition des revenus de l'année 2011 (40 % antérieurement, cf. n° 128-4) ;
- la réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à la deuxième phrase du vingt-sixième alinéa du I de l'article 199 *undecies* B déjà cité est retenue pour l'application du plafonnement mentionné au 1 de l'article 200-0 A du CGI (au deuxième alinéa de ce même 1 **à compter de l'imposition des revenus 2013** ; Loi de finances pour 2013, art. 73-I-C) pour **47,37 %** de son montant depuis l'imposition des revenus de l'année 2011 (50 % antérieurement, cf. n° 128-4) ;
- la réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à l'article 199 *undecies* C du CGI est retenue pour l'application du plafonnement pour **35 %** de son montant, cf. n^{os} 110 et suiv.

Pour un même foyer fiscal et sur une même année d'imposition, ce plafonnement **spécifique** est fixé par les dispositions de l'article 199 *undecies* D du CGI.

2. Plafonnement spécifique de la réduction d'impôt au titre des dépenses de restauration complète d'un immeuble bâti (investissements « Malraux »).

Le plafonnement **spécifique** de cette réduction d'impôt est fixé par les dispositions de l'article 199 *tervicies* du CGI.

Remarque :

L'application de ces plafonnements spécifiques est indépendante de celle du plafonnement global de avantages fiscaux.

Par conséquent, il convient d'appliquer en premier lieu les plafonnements spécifiques, puis d'appliquer, le cas échéant, le plafonnement global.

B. MODALITÉS D'APPLICATION

I. FAIT GÉNÉRATEUR DU PLAFONNEMENT GLOBAL

128-3 1. Principe général.

Le plafonnement global trouve à s'appliquer aux déductions au titre de l'amortissement, aux réductions d'impôt et crédits d'impôt déclarés et, selon le cas, pratiqués, imputés ou restitués au titre de l'année d'imposition des revenus.

2. Cas particuliers des reports et étalement de réduction d'impôt.

Les sommes en report sont prises en compte dans le calcul de l'avantage en impôt au titre de l'année d'imputation.

II. BASE RETENUE POUR L'APPLICATION DU PLAFONNEMENT GLOBAL

128-4 1. Principe général.

La base des avantages fiscaux soumis au plafonnement global est constituée par l'avantage en impôt procuré par chaque avantage fiscal considéré, déterminé dans le cadre de la double liquidation de l'impôt du contribuable

2. Cas particuliers.

a. Déduction au titre de l'amortissement.

L'avantage en impôt procuré par les déductions au titre de l'amortissement mentionnées à l'article 31-I-1^o-h et I du CGI et à l'article 31 *bis* dudit code est calculé dans les conditions mentionnées à l'article 197-I-1 du même code sur la base d'un montant déterminé par différence entre le résultat net foncier déclaré et le résultat net foncier calculé en excluant les déductions précitées (CGI, ann. III, art. 46-0 B).

En cas d'imputation d'un déficit foncier sur le revenu global, cet avantage en impôt, retenu pour l'application du plafonnement global, est limité à l'avantage en impôt procuré par le montant du déficit foncier imputable limité à 10 700 €, après déduction en priorité des charges foncières ordinaires, et, le cas échéant, des intérêts d'emprunt, l'excédent étant reportable sur les années suivantes (CGI, ann. III, art. 46-0 B).

Les déficits fonciers reportables sur les bénéfices ultérieurs et qui ont pour origine les déductions précitées sont pris en compte pour le calcul de l'avantage en impôt au titre de l'année d'imputation.

b. Investissements productifs outre-mer.

Les investissements productifs outre-mer visés aux articles 199 *undecies* B-I et 199 *undecies* C du CGI donnent lieu à une rétrocession d'une fraction de l'avantage fiscal à l'entreprise locataire.

3. Exemple en cas d'articulation avec le plafonnement spécifique outre-mer.

Il convient de se reporter au BOI-IR-LIQ-20-20-10-20.

4. Diminution de 10 % de l'avantage en impôt au titre de l'imposition des revenus de l'année 2011.

L'article 105-I de la loi de finances pour 2011 propose une diminution de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu dans le cadre du plafonnement global.

a. Diminution de l'avantage en impôt résultant de certains crédits et réductions d'impôt en 2011.

L'avantage en impôt résultant des réductions et crédits d'impôt retenus au b du 2 de l'article 200-0 A du CGI pour l'application du plafonnement prévu par cet article, à l'exception de

ceux mentionnés aux articles 199 *sexdecies*, 199 *undecies* B, 199 *undecies* C et 200 *quater* B du même code, fait l'objet d'une **diminution de 10 %**, calculée selon les modalités suivantes.

1° *Taux et plafonds multipliés par 0,9.*

Les taux des réductions et crédits d'impôt, les plafonds d'imputation annuelle de réduction ou de crédit d'impôt et les plafonds de réduction ou de crédit d'impôt admis en imputation, exprimés en euros ou en pourcentage d'un revenu, tels qu'ils sont prévus dans le CGI pour l'imposition des revenus de l'année 2011, sont multipliés par 0,9. Les taux et plafonds d'imputation s'entendent après prise en compte de leurs majorations éventuelles.

2° *Règle de l'arrondissement à l'unité inférieure.*

Les résultats des opérations mentionnées au 1° ci-dessus sont arrondis à l'unité inférieure.

3° *Diminution du plafond commun.*

Lorsque plusieurs avantages fiscaux sont soumis à un plafond commun, celui-ci est diminué dans les conditions prévues aux 1° et 2° susmentionnés.

4° *Taux utilisé pour la reprise éventuelle.*

Le taux utilisé pour le calcul de la reprise éventuelle des crédits et réductions d'impôt est le taux qui a été appliqué pour le calcul des mêmes crédits et réductions d'impôt.

b. Traduction mathématique de cette diminution en 2011.

La traduction mathématique des taux et des montants qui résultent de l'application des 1° à 4° du a ci-dessus est introduite dans le CGI par décret en Conseil d'État, avant le 30 août 2011. Le droit pris pour référence pour le calcul est celui en vigueur au 1^{er} janvier 2011.

c. Application de la diminution de 10 % à la réduction d'impôt accordée au titre de certains investissements outre-mer réalisés dans le cadre d'une entreprise en 2011.

À l'exclusion de la règle de l'arrondissement à l'unité inférieure, ce dispositif s'applique également à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *undecies* B du CGI à l'exception de celle acquise dans les conditions prévues aux vingt-sixième et vingt-neuvième alinéas dudit article.

5. Diminution de 15 % de l'avantage en impôt au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012.

L'article 83 de la loi de finances pour 2012 prévoit une diminution de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu dans le cadre du plafonnement global.

a. Diminution de l'avantage en impôt résultant de certains crédits et réductions d'impôt en 2012.

L'avantage en impôt résultant des réductions et crédits d'impôt retenus au b du 2 de l'article 200-0 A du CGI pour l'application du plafonnement prévu par cet article, à l'exception de ceux mentionnés aux articles 199 *sexdecies*, 199 *undecies* C et 200 *quater* B du même code, fait l'objet d'une **diminution de 15 %**, calculée selon les modalités suivantes.

1° *Taux et plafonds multipliés par 0,85.*

Les taux des réductions et crédits d'impôt, les plafonds d'imputation annuelle de réduction ou de crédit d'impôt et les plafonds de réduction ou de crédit d'impôt admis en imputation, exprimés en euros ou en pourcentage d'un revenu, tels qu'ils sont prévus dans le CGI **pour l'imposition des revenus de l'année 2012, sont multipliés par 0,85**. Les taux et plafonds d'imputation s'entendent après prise en compte de leurs majorations éventuelles.

2° *Règle de l'arrondissement à l'unité inférieure.*

Les résultats des opérations mentionnées au 1° ci-dessus sont arrondis à l'unité inférieure.

3° *Diminution du plafond commun.*

Lorsque plusieurs avantages fiscaux sont soumis à un plafond commun, autre que celui prévu par l'article 200-0 A du CGI, celui-ci est diminué dans les conditions prévues aux 1° et 2° ci-dessus, à l'exception des plafonds mentionnés aux premier et deuxième alinéas du I et aux premier et troisième alinéas du III de l'article 199 *undecies* D dudit code.

4° *Taux utilisé pour la reprise éventuelle.*

Le taux utilisé pour le calcul de la reprise éventuelle des crédits et réductions d'impôt est le taux qui a été appliqué pour le calcul des mêmes crédits et réductions d'impôt.

b. Traduction mathématique de cette diminution en 2012.

La traduction mathématique des taux et des montants qui résultent de l'application des 1° à 4° du a ci-dessus est introduite dans le CGI par décret en Conseil d'État, avant le 30 avril 2012. Le droit pris pour référence pour ce calcul est celui en vigueur au 1^{er} janvier 2012.

III. LIMITES RETENUES POUR LA DÉTERMINATION DU PLAFOND GLOBAL

128-5 1. Dépenses ou investissements payés ou réalisés en 2010.

Le montant du plafond global est fixé à la somme des deux montants suivants :

- un montant forfaitaire de **20 000 €** ;
- et un montant proportionnel égal à **8 %** du revenu imposable du foyer fiscal, quelle que soit la composition de ce dernier (personne seule, couple marié ou pacsé, avec ou sans enfant).

2. Dépenses ou investissements payés ou réalisés en 2011.

Le montant du plafond global d'avantages fiscaux retenus dont peut bénéficier un contribuable est fixé à la somme des deux montants suivants :

- un montant forfaitaire de **18 000 €** ;
- et un montant proportionnel égal à **6 %** du revenu imposable du foyer fiscal, quelle que soit la composition de ce dernier (personne seule, couple marié ou pacsé, avec ou sans enfant).

3. Dépenses ou investissements payés ou réalisés en 2012.

Le montant du plafond global d'avantages fiscaux retenus dont peut bénéficier un contribuable est fixé à la somme des deux montants suivants :

- un montant forfaitaire de **18 000 €** ;
- et un montant proportionnel égal à **4 %** du revenu imposable du foyer fiscal, quelle que soit la composition de ce dernier (personne seule, couple marié ou pacsé, avec ou sans enfant).

4. Dépenses ou investissements payés ou réalisés en 2013 (Loi de finances pour 2013, art. 73).

Le montant du plafond global d'avantages fiscaux retenus dont peut bénéficier un contribuable est fixé à la somme de **10 000 €**, à l'**exception** de ceux mentionnés aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 199 *undecies* C et 199 *unvicies* du CGI.

Le total de ces avantages, retenu dans la limite de **10 000 €**, **majoré du montant** de ceux mentionnés aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 199 *undecies* C et 199 *unvicies* du CGI **ne peut pas procurer** une réduction de l'impôt dû supérieure à la somme d'un montant de **18 000 €**.

5. Caractéristiques du revenu imposable à retenir.

a. Définition.

Ce revenu s'entend du **revenu net imposable** (après prise en compte de déficits globaux des années antérieures, charges déductibles du revenu global et abattements spéciaux), dont le contribuable a eu la disposition au cours de l'année considérée, soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu et à partir duquel est calculé le montant de l'impôt exigible (CGI, art. 197-I).

b. Profits non compris.

Ce revenu net imposable **ne prend pas en compte** les revenus ou profits imposables à un taux forfaitaire ou soumis à un prélèvement ou une retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu.

c. Montant à retenir en présence d'un déficit global.

Le déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus est imputé, à due concurrence, sur le revenu global de la même année.

Le cas échéant, l'excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement ;

Si au titre d'une année d'imposition, un déficit global est dégagé il convient de retenir un revenu égal à zéro (revenu imposable nul).

d. Revenus soumis à l'impôt selon une base moyenne ou fractionnée.

Les revenus soumis à l'impôt sur le revenu, sur option du contribuable selon une base moyenne, notamment en application des articles 75-0 B, 84 A ou 100 *bis* du CGI, ou fractionnée, notamment en application des articles 75-0 A, 163 A et 163 *bis* du même code, sont pris en compte, pour le montant soumis à l'impôt, dans les conditions mentionnées à l'article 197-I dudit code (CGI, ann. III, art. 46-0 B *bis*).

e. Revenus imposés au quotient.

Les revenus soumis à l'impôt sur le revenu selon les modalités prévues aux articles 163-0 A, 163-0 A *bis* et 163 *bis* C-II du CGI sont pris en compte, pour le montant soumis à l'impôt, dans

les conditions mentionnées à l'article 197-I du même code, avant multiplication de la cotisation supplémentaire obtenue (CGI, ann. III, art. 46-0 B *bis*)

Par exemple, pour les revenus imposés au quotient, on retient la moitié du montant avec un diviseur de 2, un tiers du montant avec un diviseur de 3, etc...

IV. CALCUL DU PLAFONNEMENT GLOBAL

128-6 L'application du plafonnement global suppose une double liquidation de l'impôt qui est réalisée par l'administration fiscale.

1. Principe de la double liquidation.

a. *Calcul de la cotisation initiale.*

La première cotisation d'impôt sur le revenu est déterminée dans les conditions de droit commun.

b. *Calcul de la cotisation avec prise en compte de certains avantages fiscaux.*

En deuxième lieu, une seconde cotisation théorique est calculée en retenant les seuls avantages fiscaux **non compris dans le champ d'application** du plafonnement global.

La différence entre ces deux cotisations est l'avantage global procuré en impôt par l'ensemble des avantages fiscaux retenus pour le plafonnement global.

c. *Cas particulier des déductions du revenu foncier au titre de l'amortissement.*

Tout d'abord, on retient le revenu net foncier, déduction des charges au titre de l'amortissement comprise.

Pour la liquidation théorique, on retient un résultat net foncier théorique, sans déduction au titre de l'amortissement.

Dans les deux liquidations, le déficit foncier éventuel est retenu pour sa seule fraction imputable sur le revenu global, la fraction reportée sur les années suivantes n'étant pas prise en compte.

2. Exemple pratique de double liquidation, Calcul du plafonnement et de l'impôt dû.

Il convient de se reporter au BOI-IR-LIQ-20-20-10-20.

3. Cas de superposition des plafonnements 2009 et 2010.

Voir au BOI-IR-LIQ-20-20-10-20.

C. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

128-7 L'article 46-0 B *ter* de l'annexe III au CGI dispose que les contribuables **doivent faire figurer distinctement** sur la déclaration des revenus prévue à l'article 170 dudit code les éléments suivants :

- le montant des déductions au titre de l'amortissement mentionnées à l'article 31-I-1^o-h et I du CGI et à l'article 31 *bis* de ce même code, retenues pour l'application du plafonnement mentionné au 1 de l'article 200-0 A-1 dudit code ;

- le montant des sommes ouvrant droit aux réductions d'impôt et crédits d'impôt retenus pour l'application du plafonnement précité.

D. INCIDENCE EN MATIÈRE DE PROCÉDURE DE CONTRÔLE OU DE PROCÉDURE DE CONTENTIEUSE

128-8 Il convient de se reporter au BOI-IR-LIQ-20-20-10-30.

E. ENTRÉE EN VIGUEUR

Ces dispositions sont applicables depuis l'imposition des revenus de 2009, sous réserve des dispositions spécifiques mentionnées ci-dessous pour les années suivantes.

I. POUR LES DÉPENSES PAYÉES OU INVESTISSEMENTS RÉALISÉS EN 2010

128-9 Pour l'application de ce dispositif, il est tenu compte des avantages fiscaux accordés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées **depuis le 1^{er} janvier 2010**.

1. Les investissements immobiliers en métropole.

Il s'agit des avantages procurés par :

- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 *sexvicies* du CGI accordée au titre de l'acquisition de logements pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur après le 1^{er} janvier 2010 ;
- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 *septvicies* dudit code au titre de l'acquisition de logements ou de locaux pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur après le 1^{er} janvier 2010.

Remarque :

Les contrats de réservation et promesses unilatérales de vente, il convient de retenir la date de réalisation de l'investissement.

2. Les investissements ultramarins.

Il est tenu compte des seuls avantages procurés par les réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B et 199 *undecies* C du CGI, qui résultent :

- des investissements pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration après le 1^{er} janvier 2010 ;
- des acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier après le 1^{er} janvier 2010 ;
- des acquisitions de biens meubles corporels commandés après le 1^{er} janvier 2010 et pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés ;
- des travaux de réhabilitation d'immeubles pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés après le 1^{er} janvier 2010.

II. POUR LES DÉPENSES PAYÉES OU INVESTISSEMENTS RÉALISÉS EN 2011

128-10

Pour l'application de ce dispositif, il est tenu compte des avantages fiscaux accordés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées **à compter du 1^{er} janvier 2011.**

1. Les investissements immobiliers en métropole.

Il s'agit des avantages procurés par :

- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 *sexvicies* du CGI accordée au titre de l'acquisition de logements pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur après le 1^{er} janvier 2011 ;
- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 *septvicies* dudit code au titre de l'acquisition de logements ou de locaux pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur après le 1^{er} janvier 2011.

2. Les investissements ultramarins.

Il est tenu compte des seuls avantages procurés par les réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B et 199 *undecies* C du CGI, qui résultent :

- des investissements pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration après le 1^{er} janvier 2011 ;
- des acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier après le 1^{er} janvier 2011 ;
- des acquisitions de biens meubles corporels commandés après le 1^{er} janvier 2011 et pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés ;
- des travaux de réhabilitation d'immeubles pour lesquels des acomptes au moins égaux à **50 %** de leur prix ont été versés après le 1^{er} janvier 2011.

III. POUR LES DÉPENSES PAYÉES OU INVESTISSEMENTS RÉALISÉS EN 2012

128-11

Pour l'application de ce dispositif, il est tenu compte des avantages fiscaux accordés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées **à compter du 1^{er} janvier 2012.**

1. Les investissements immobiliers en métropole.

Il s'agit des avantages procurés par :

- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 *sexvicies* du CGI accordée au titre de l'acquisition de logements pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur **après le 1^{er} janvier 2012** ;
- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 *septvicies* dudit code au titre de l'acquisition de logements ou de locaux pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur **après le 1^{er} janvier 2012**.

2. Les investissements ultramarins.

Il est tenu compte des seuls avantages procurés par les réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B et 199 *undecies* C du CGI, qui résultent :

- des investissements pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration **après le 1^{er} janvier 2012** ;
- des acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier **après le 1^{er} janvier 2012** ;
- des acquisitions de biens meubles corporels commandés **après le 1^{er} janvier 2012** et pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés ;
- des travaux de réhabilitation d'immeubles pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés **après le 1^{er} janvier 2012**.

IV. POUR LES DÉPENSES PAYÉES OU INVESTISSEMENTS RÉALISÉS EN 2013

(Loi de finances pour 2013, art. 73-II)

128-12

Pour l'application de ce plafonnement, il est tenu compte des avantages fiscaux accordés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées **à compter du 1^{er} janvier 2013**.

1. Les investissements immobiliers en métropole.

Il s'agit des avantages procurés par :

- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 *unvicies* du CGI accordée au titre des souscriptions réalisées **après le 1^{er} janvier 2013** ;
- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 *tervicies* du même code accordée au titre des dépenses de restauration immobilière des immeubles bâtis pour lesquels une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée **après le 1^{er} janvier 2013** ;
- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 *sexvicies* dudit code accordée au titre de l'acquisition de logements pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur **après le 1^{er} janvier 2013** ;
- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 *septvicies* du CGI accordée au titre de l'acquisition de logements pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur **après le 1^{er} janvier 2013**.

2. Les investissements ultramarins.

Il est tenu compte des seuls avantages procurés par les réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B et 199 *undecies* C du CGI, qui résultent :

- des investissements pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration **après le 1^{er} janvier 2013** ;
- des acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier **après le 1^{er} janvier 2013** ;
- des acquisitions de biens meubles corporels commandés **après le 1^{er} janvier 2013** et pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés ;
- des travaux de réhabilitation d'immeubles pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés **après le 1^{er} janvier 2013**.

129

130

titre 4

établissement de l'impôt

(BOI-IR-DECLA)

A. LIEU D'IMPOSITION

(CGI, art. 10 et 11 ; BOI-IR-DECLA-10)

131 Pour les contribuables domiciliés en France, l'impôt est établi au lieu de leur résidence, s'ils ont une résidence unique en France ou, en cas de pluralité de résidences, au lieu du principal établissement. Pour les personnes non domiciliées en France, cf. n° 749.

Le lieu du principal établissement est celui où réside l'intéressé de façon effective et habituelle, sans qu'il y ait à se préoccuper du fait que le logement dont il dispose soit ou non sa propriété, qu'il corresponde ou non à son domicile civil ou au lieu d'exercice de sa profession, ou même qu'il soit loué au nom d'un tiers.

Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer la résidence habituelle d'un contribuable, le service peut retenir d'autres critères, notamment : le lieu où il habite une maison dont il est propriétaire, où il a fait une demande d'ouverture de compte bancaire, où il a déposé des réclamations fiscales ou encore le lieu de résidence le plus proche de celui où il exerce sa profession.

Ainsi, les officiers et marins ne disposant pas d'une résidence en France peuvent être taxés, soit dans la commune où le navire a son port d'attache (marine nationale), soit dans la commune où le bateau a son port d'armement (marine marchande).

Toutefois, lorsque les agents de l'État en service à l'étranger sont considérés comme fiscalement domiciliés en France (cf. n° 9), l'impôt est établi au service des impôts des particuliers non-résidents (SIPNR), 10 rue du Centre TSA 10010, 93465 Noisy-Le-Grand cedex (tél. : 01 57 33 83 00 ; Arrêté du 20 juin 2011 publié au JO du 25 juin).

132 La date à retenir pour apprécier le lieu d'imposition est le 31 décembre de l'année de perception des revenus.

Toutefois, l'article 11 du CGI prévoit que lorsqu'un contribuable a déplacé, soit sa résidence, soit le lieu de son principal établissement, les cotisations dont il est redevable au titre de l'impôt sur le revenu pour les années antérieures non atteintes par la prescription, peuvent valablement être établies au nouveau lieu d'imposition.

B. DÉCLARATIONS

(BOI-IR-DECLA-20)

133 L'impôt sur le revenu est établi au vu de déclarations souscrites par le contribuable. Il est prévu deux sortes de déclarations :

- d'une part, **la déclaration d'ensemble** regroupant tous les revenus perçus par les membres du foyer fiscal (formulaires 2042 et/ou 2042 C) ;
- d'autre part, les déclarations spéciales afférentes à certaines catégories de revenus.

Aussi, il est indiqué pour mémoire, que :

- les **déclarations annexes** à la déclaration d'ensemble sont principalement les suivantes :
 - imprimé 2044 destiné à la déclaration des revenus fonciers (cf. n^{os} 253 et suiv.) ;
 - imprimé 2074 destiné à la déclaration des plus-values de cession de valeurs mobilières (cf. n^{os} 938 et suiv.) ;
 - imprimé 2047 destiné à la déclaration des revenus encaissés hors de France métropolitaine et des départements d'outre-mer (ou reçus directement d'un territoire ou pays autre que la France métropolitaine et les départements d'outre-mer), quel que soit le lieu de placement des capitaux, de la situation des biens ou de l'exercice de l'activité dont ils proviennent¹.
- les **déclarations spéciales** afférentes à certaines catégories de revenus concernent :
 - les bénéfices agricoles (cf. n^{os} 329, 332 et suiv. et 334 et suiv.) ;
 - les bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés (cf. n^o 543 et suiv.) ;
 - les bénéfices industriels et commerciaux (cf. FE n^{os} 1364 et 1386).
- des **déclarations particulières** doivent être effectuées pour :
 - les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger (CGI, art. 1649 A, 2^e al. ; cf. n^{os} 929 et suiv.) ;
 - les contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes d'assurances établis hors de France. Cette obligation déclarative est matérialisée par une déclaration établie sur papier libre (CGI, art. 1649 AA ; cf. RC n^o 7309).

134

Les déclarations annexes et particulières susvisées doivent être jointes à la déclaration d'ensemble des revenus.

Les déclarations relatives aux revenus provenant d'une activité professionnelle non salariée sont souscrites par le titulaire de ces revenus (CGI, art. 172-3).

Les développements ci-après ne concernent que la déclaration d'ensemble.

I. PERSONNES TENUES DE SOUSCRIRE LA DÉCLARATION D'ENSEMBLE DES REVENUS

(CGI, art. 170-1 et 1 *bis*, 170 *bis* ; BOI-IR-DECLA-20-10)

135

Toute personne soumise à l'impôt sur le revenu doit souscrire une déclaration d'ensemble de ses revenus².

Cette obligation est étendue, quel que soit le montant de leurs revenus, aux personnes qui disposent de certains éléments de train de vie (avion, voiture de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI depuis le 1^{er} octobre 2010, yacht ou bateau de plaisance, cheval de course, employé de maison, résidence secondaire, résidence principale dont la valeur locative a excédé, au cours de l'année d'imposition, 150 € à Paris et dans un rayon de 30 km, et 114 € dans les autres localités).

La production des déclarations spéciales de bénéfices ou de revenus (BIC, BNC, BA) ne dispense pas les intéressés - même s'ils ne disposent que des revenus figurant sur ces déclarations - de souscrire leur déclaration d'ensemble.

Les époux **doivent conjointement signer** la déclaration d'ensemble des revenus de leur foyer. La déclaration éventuellement souscrite par l'un des époux est opposable à l'autre.

Il en est de même pour les partenaires liés par un PACS et soumis à imposition commune.

Dans le cas des mineurs non émancipés ou des interdits, la déclaration est signée par le père ou le tuteur.

D'une manière générale, la déclaration peut être signée par un mandataire à condition qu'il puisse justifier d'un mandat spécial ou général en vertu duquel il agit.

Les personnes souscrivant une déclaration au nom de la succession d'un contribuable doivent préciser leurs nom, prénoms et adresse.

Une déclaration non signée n'a que la valeur d'un simple renseignement dépourvu de caractère probant.

Remarques :

Les personnes, qui ne sont pas soumises à l'obligation de souscrire une déclaration d'ensemble, peuvent avoir intérêt à en produire une volontairement. Tel est le cas, notamment, si elles veulent obtenir la restitution du crédit d'impôt attaché à certains revenus de capitaux mobiliers.

Pour les obligations fiscales des fonctionnaires internationaux des institutions spécialisées des Nations unies, résidents en France.

1. Les revenus encaissés hors de France doivent être inclus dans les rubriques correspondantes de la déclaration d'ensemble en les ajoutant, le cas échéant, aux revenus de même nature perçus en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer.

2. Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010 : trois déclarations devaient être souscrites l'année du mariage, du divorce ou de la séparation, et deux l'année du décès (cf. n^{os} 25 et suiv.). Pour l'année de conclusion ou de rupture d'un PACS, cf. n^o 16-1 et n^o 28-4.

II. PERSONNES EXERÇANT LA MISSION DE TIERS DE CONFIANCE

(CGI, art. 170 *ter* ; ann. II, art. 95 ZA à 95 ZN ; BOI-DJ-C-1303-10)

136

I. – Le contribuable assujéti à l'obligation de dépôt d'une déclaration annuelle de revenus dans les conditions prévues à l'article 170-1 du CGI et qui **sollicite le bénéfice de déductions du revenu global, de réductions ou de crédits d'impôts**, dont la liste est fixée par décret en Conseil d'État, **peut remettre les pièces justificatives des charges correspondantes à une personne exerçant la mission de tiers de confiance.**

La **mission du tiers de confiance consiste exclusivement**, sur la base d'un contrat conclu avec le contribuable, à :

- réceptionner les pièces justificatives déposées et présentées par le contribuable à l'appui de chacune des déductions du revenu global, réductions ou crédits d'impôts mentionnés au premier alinéa ;
- établir la liste de ces pièces, ainsi que les montants y figurant ;
- attester l'exécution de ces opérations ;
- assurer la conservation de ces pièces jusqu'à l'extinction du délai de reprise de l'administration ;
- les transmettre à l'administration sur sa demande.

Le recours à un tiers de confiance ne dispense pas le contribuable de conserver un exemplaire des pièces justificatives afin de répondre, le cas échéant, aux demandes de l'administration.

II. - La **mission de tiers de confiance est réservée** aux personnes membres des professions réglementées d'avocat, de notaire et de l'expertise comptable.

III. - Les **modalités de contrôle** du contribuable par l'administration ne sont pas modifiées par le présent article.

IV. - Les autorités ordinales des professions mentionnées au II concluent avec l'administration une **convention nationale** pour la mise en œuvre de ce dispositif (Arrêté du 1^{er} mars 2012 publié au *JO* du 9 mars). Cette convention s'applique tant qu'elle n'est pas dénoncée par l'une des parties signataires (Conseil national des barreaux pour les avocats, Conseil supérieur du notariat pour les notaires et Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables).

Pour la réalisation de ladite mission, le tiers de confiance conclut avec l'administration, pour une durée de trois ans, une **convention individuelle** (Arrêté du 1^{er} mars 2012 publié au *JO* du 9 mars). Cette convention peut être dénoncée par l'une des parties signataires.

Dans cette convention, le tiers de confiance **s'engage notamment à télétransmettre** aux services fiscaux, conformément aux dispositions de l'article 1649 *quater B ter* du CGI, les déclarations annuelles des revenus de ses clients ayant donné leur accord à cet effet dans le contrat visé ci-dessus.

V. - En **cas de manquement** constaté aux obligations contenues dans la convention individuelle susmentionnée, l'administration résilie cette dernière et retire au professionnel la faculté d'exercer la mission de tiers de confiance. Ce dernier en informe ses clients concernés dans le délai de trois mois qui suit la résiliation de la convention.

VI. – Les conditions d'application de ce dispositif sont précisées par les articles 95 ZA à 95 ZN de l'annexe II au CGI (Décret n° 2011-1997 du 28 décembre 2011).

III. ÉLÉMENTS À DÉCLARER

(CGI, art. 170, 172 à 174 et ann. III, art. 42 et 43 ; Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 7 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 18 ; Loi de finances pour 2013, art. 9 et 10)

137

Les indications à fournir dans la déclaration d'ensemble sont destinées à permettre l'établissement de l'impôt dont le contribuable est redevable.

Cette déclaration comporte, à cet effet, des mentions relatives, notamment :

1. à la situation, aux charges de famille et, depuis l'imposition des revenus de 2009, aux autres éléments nécessaires au calcul d'impôt sur le revenu, dont notamment ceux qui servent à la détermination du plafonnement des avantages fiscaux prévu à l'article 200-0 A du CGI. Ces éléments permettent de procéder à la liquidation de l'impôt (cf. n°s 86 et suiv.) ;
2. aux différents éléments composant le revenu du foyer fiscal. Ces éléments sont souvent déterminés sur des déclarations spéciales (cf. n° 133) ou sur des imprimés annexes ;
3. aux déficits et charges déductibles (cf. n°s 55 et suiv. et 59 et suiv.) ainsi qu'aux dépenses et investissements donnant lieu à crédits ou réductions d'impôt (cf. n°s 99 et suiv.) ;
4. à l'abattement mentionné à l'article 150-0 D *bis* du CGI ;

5. à la fraction imposable des indemnités visées à l'article 163 A du CGI qui doivent être ajoutées aux revenus de l'année d'imposition (cf. n° 173) ;
6. aux éléments du revenu global qui, en vertu des dispositions du CGI, ou d'une convention internationale relative aux doubles impositions, ou d'un autre accord international, sont exonérés, mais qui doivent être pris en compte pour le calcul du taux effectif (cf. n° 98-2) [CGI, art. 170-4] ;
7. au montant des bénéfices exonérés en application des articles 44 *sexies*, 44 *sexies* A, 44 *octies*, 44 *octies* A, 44 *decies*, 44 *undecies*, 44 *terdecies*, 44 *quaterdecies*, 44 *quindecies*, 93-0 A ou 93-9 du CGI (CGI, art. 170-1)
8. au montant des produits de placement soumis aux prélèvements libératoires opérés en application, **jusqu'au 31 décembre 2012**, de l'article 125 A du CGI, et de l'article 117 *quater* du même code et en application, **à compter du 1^{er} janvier 2013** des articles 125-0 A-II et 125 A-I *bis*, II, III, III *bis*-4°, al. 2 et III *bis*-9°, al. 2 du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 9-I-I) et depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, au montant des prestations de retraite soumis au prélèvement libératoire prévu à l'article 163 *bis*-II du CGI (CGI, art. 170-1) ;
9. au montant des revenus exonérés en application des articles 81 *quater* (abrogé **à compter du 1^{er} août 2012** par l'article 3-II-1° de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 pour les rémunérations perçues à raison des heures supplémentaires et complémentaires effectuées), 81 A, 81 B, 81 D (depuis le 1^{er} janvier 2011) et 155 B du CGI et au montant des indemnités de fonction des élus locaux, après déduction de la fraction représentative des frais d'emploi, soumises à la retenue à la source en application du I de l'article 204-0 *bis* dudit code pour lesquelles l'option prévue au III du même article n'a pas été exercée ;
10. aux plus-values exonérées en application du 1 du I, des 1, 1 *bis* et 7 du III de l'article 150-0 A du CGI dont l'assiette est calculée, jusqu'au 31 décembre 2010, conformément aux dispositions de l'article 150-0 D du même code. Depuis le 1^{er} janvier 2011, il s'agit des gains réalisés nets et exonérés en application du I *bis* de l'article 150-0 A du CGI et des plus-values exonérées en application du 3 du I (cessions au sein d'un groupe familial) et des 1, 1 *bis* et 7 du III de ce même article 150-0 A et du montant net imposable des plus-values mentionnées aux articles 150 U à 150 UD du CGI et des plus-values en report d'imposition de l'article 150-0 B *ter* du même code (pour les apports **réalisés à compter du 14 novembre 2012** ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 18-II) et de l'article 150-0 D *bis* dudit code. Ainsi que, pour les gains **perçus à compter du 1^{er} janvier 2012**, au montant de l'abattement mentionné à l'article 150-0 D *ter* du CGI et le montant des plus-values soumises au prélèvement prévu à l'article 244 *bis* B du même code (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-M) ;
11. au montant des revenus distribués imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Le contribuable doit distinguer la part des revenus distribués éligibles à l'abattement en base de 40 % et celle non éligible. Il doit également mentionner le montant des revenus distribués éligibles à cet abattement perçus dans un PEA ;
12. au montant du report d'imposition, réalisé depuis le 1^{er} janvier 2006, prévu par les dispositions des articles 93 *quater*, 151 *octies*, 151 *octies* A et 151 *nonies* du CGI. Un état doit être joint à la déclaration des revenus au titre de l'année au cours de laquelle les plus-values bénéficiant d'un report d'imposition sont réalisées et des années suivantes, faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée ;
13. au montant des revenus exonérés en application des articles 163 *quinquies* B à 163 *quinquies* C du CGI ;
14. L'apporteur qui bénéficie des dispositions de l'article 151 *octies* B du CGI doit joindre à la déclaration d'ensemble des revenus souscrite au titre de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée. Un décret précise le contenu de cet état.
- La déclaration doit, le cas échéant, être accompagnée de divers documents relatifs à des situations particulières (demande d'imposition séparée des enfants, demande de rattachement des enfants majeurs ou mariés, par exemple) ou destinés à justifier certaines imputations ou déductions (justificatifs de dons par exemple).

L'obligation déclarative concerne toutes les personnes physiques domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI.

IV. IMPRIMÉS DE DÉCLARATION — SERVICE DESTINATAIRE — TRAITEMENT

1. Imprimés de déclaration.

La déclaration d'ensemble doit être rédigée en un seul exemplaire sur un imprimé 2042 (formulaire normal) et/ou 2042 C (formulaire complémentaire).

Deux imprimés préidentifiés et préremplis de certains éléments imposables (salaires, allocations chômage, pensions, retraites, indemnités journalières de maladie) par les services informatiques de l'administration sont, en principe, directement envoyés au domicile des contribuables.

Les contribuables, qui n'ont pas reçu de formules libellées à leur nom ou qui les ont égarées, peuvent se procurer les imprimés nécessaires 2042 dans les centres de distribution ouverts à cet effet pendant la période de déclaration¹.

Quant aux annexes à la déclaration d'ensemble qui doivent, le cas échéant, être jointes à celle-ci, elles doivent être souscrites également sur des imprimés établis par l'administration (cf. n° 133).

Remarques.

1. Les conditions sont fixées dans lesquelles les déclarations éditées au moyen de logiciels privés sont admises par les services fiscaux ;

2. L'article 1649 *quater B ter* du CGI autorise les particuliers à transmettre leur déclaration de revenus par Internet (télédéclaration sur le site : www.impots.gouv.fr). Les contribuables qui optent pour ce mode de transmission sont dispensés de joindre les reçus délivrés par les syndicats (cf. n° 101-4) et, sous certaines conditions, les pièces justificatives des dons aux organismes d'intérêt général, (cf. n° 100-12).

2. Service destinataire.

139

La déclaration d'ensemble des revenus et ses annexes doivent être adressées au service des impôts du lieu de la résidence du contribuable, ou, en cas de pluralité de résidences, au lieu du principal établissement (CGI, Ann. III, art. 45 ; cf. n° 131).

En pratique, la déclaration doit être envoyée au service des impôts mentionné sur l'imprimé préidentifié reçu à domicile, même en cas de changement d'adresse. Dans ce cas, en effet, le service en assurera la transmission au service des impôts du nouveau domicile.

Le lieu d'imposition des personnes physiques qui n'ont pas leur domicile fiscal en France et celui des fonctionnaires ou agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger est fixé au service des impôts des particuliers non-résidents (SIPNR), 10 rue du Centre TSA 10010, 93465 Noisy-Le-Grand cedex (tél. : 01 57 33 83 00 ; Arrêté du 20 juin 2011 publié au *JO* du 25 juin), à l'exception des personnes physiques résidentes à Monaco visées à l'article 121 *Z quinquies* de l'annexe IV au CGI (CGI, Ann. IV, art. 01 ; cf. n° 749).

3. Traitement de la déclaration.

140

La déclaration d'ensemble comporte seulement l'indication du montant des éléments du revenu global. L'administration calcule le revenu imposable correspondant à ces éléments en tenant compte des déductions et des imputations de charges auxquelles le contribuable a légalement droit.

L'impôt est mis en recouvrement par voie de rôle dans les conditions de droit commun (cf. Rec. n°s 9286 et suiv.). Le contribuable reçoit un avis d'imposition qui comporte le décompte détaillé du revenu imposable faisant apparaître, notamment, le montant des revenus catégoriels, celui des déductions pratiquées, des charges retranchées du revenu global et de celles donnant lieu à réduction ou à crédit d'impôt ainsi que le montant de cette réduction ou de ce crédit.

V. DÉLAIS DE DÉCLARATION

(cf. tableaux présentés en début d'ouvrage)

141

Il existe un délai général valable pour la majorité des contribuables et des délais spéciaux.

1. Délai général.

142

En vertu de l'article 175 du CGI, le contribuable doit faire parvenir la déclaration d'ensemble² à l'administration au plus tard le 1^{er} mars de chaque année pour les revenus de l'année précédente. Un délai supplémentaire est généralement accordé.

En effet, la généralisation de la déclaration préremplie entraîne un report de la date limite de dépôt des déclarations.

Par ailleurs, les déclarations souscrites par **voie électronique** en application de l'article 1649 *quater B ter* du CGI doivent parvenir à l'administration avant une date limite différente selon la zone géographique dans laquelle l'utilisateur est domicilié au 1^{er} janvier de l'année de dépôt de sa

1. Les contribuables peuvent également utiliser les formulaires mis à leur disposition sur le site Internet : www.impots.gouv.fr

2. Ainsi que, le cas échéant, les déclarations annexes ou particulières (cf. n° 133).

déclaration. Les dates limites spécifiques sont généralement fixées par arrêté. Elles peuvent être reportées par décision ministérielle.

Ainsi, pour la déclaration 2042 (revenus 2012) à déposer en **2013**, la date limite de dépôt est fixée au **lundi 27 mai 2013** à minuit pour les **dépôts papier**.

S'agissant des télédéclarants (déclaration par Internet), la date limite est reportée :

- au **lundi 3 juin 2013** à minuit pour les usagers **des départements 1 à 19** ;
- au **vendredi 7 juin 2013** à minuit pour les usagers **des départements 20 à 49** ;
- au **mardi 11 juin 2013** à minuit pour les usagers **des départements 50 à 974**.

2. Délais spéciaux.

143 Afin de simplifier les obligations déclaratives des entreprises, les délais spéciaux attachés aux principales déclarations professionnelles ont été harmonisés et alignés au **30 avril**¹.

Depuis le 1^{er} janvier 2009, elles sont alignées sur une date fixée au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai (Décrets n^{os} 2009-315 et 2009-316 du 20 mars 2009).

Voir tableau des informations pratiques en début d'ouvrage.

Des prorogations de ce délai peuvent être accordées.

a. Industriels et commerçants.

1^o *Industriels et commerçants relevant du régime simplifié d'imposition* (cf. FE n^o 1386).

2^o *Industriels et commerçants soumis à un régime de bénéfice réel* (cf. FE n^o 1364).

b. Agriculteurs.

144 Agriculteurs soumis à un régime de bénéfice réel (cf. n^{os} 332 et 334).

144-1 c. *Membres des professions libérales* (cf. n^o 543-1).

145 d. *Décès du contribuable*.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, pour les ayants droit, le délai de six mois, pour souscrire la déclaration des revenus imposables, à compter de la date du décès, est **supprimé**. Cette déclaration est désormais produite dans le délai de droit commun fixé à l'article 175 du CGI.

Le cas échéant, le notaire chargé de la succession peut produire cette déclaration à la demande des ayants droit si la succession n'est pas liquidée à la date de production de la déclaration (CGI, art. 204-2).

Remarques :

- Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010, conformément à l'article 204-2 du CGI, les ayants droit devaient déclarer dans les six mois les revenus que le défunt avait acquis jusqu'à la date de son décès (cf. n^o 158).

- Lorsqu'un contribuable décède au cours des deux premiers mois de l'année, les ayants droit doivent adresser la déclaration des revenus de l'année antérieure imposables au nom du défunt, si celui-ci ne l'avait déjà fait, dans le délai normal de déclaration (cf. n^o 142).

146 e. *Contribuables domiciliés hors de France*.

Ils bénéficient de délais supplémentaires pour déposer leur déclaration (cf. n^o 749).

C. CONTRÔLE DE LA DÉCLARATION D'ENSEMBLE, PROCÉDURE DE RECTIFICATION, TAXATION D'OFFICE, PÉNALITÉS

(BOI-IR-PROCD)

I. CONTRÔLE DE LA DÉCLARATION D'ENSEMBLE

(LPF, art. L. 10, L. 16)

147 En vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, l'administration vérifie les déclarations de revenu global. Elle peut demander au contribuable :

1. Des éclaircissements.

La demande d'éclaircissements peut porter sur un point quelconque de la déclaration.

Elle permet de provoquer des explications sur les discordances relevées :

- soit entre les énonciations des diverses parties de la déclaration ;
- soit entre ces énonciations et celles d'une déclaration antérieure ;

¹. Pour les agriculteurs relevant du régime du forfait : cf. n^o 329.

- soit entre la teneur de la déclaration et les éléments détenus par le service.

2. Des justifications.

Des justifications peuvent être exigées des contribuables dans les cas suivants (LPF, art. L. 16) :

- au sujet de la situation et des charges de famille (extrait de naissance, certificat de scolarité, inscription dans une faculté, etc...) ;
- au sujet des charges retranchées du revenu global par application de l'article 156 du CGI et de celles ouvrant droit à une réduction d'impôt sur le revenu en application de l'article 199 septies du CGI (cf. n° 102) ainsi que des avoirs ou revenus d'avoirs à l'étranger ;
- sur tous les éléments servant de base à la détermination des revenus fonciers tels qu'ils sont définis aux articles 28 à 33 *quinquies* du CGI ainsi que des gains de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux tels qu'ils sont définis aux articles 150-0 A à 150-0 E du CGI (cf. n°s 938 et suiv.) et, depuis le 1^{er} janvier 2004, des plus-values telles qu'elles sont définies aux articles 150 U à 150 VH du même code (cf. FI n°s 3220 et suiv.) ;
- lorsque le service a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir un revenu plus important que le revenu déclaré. Si le contribuable allègue, pour expliquer cette situation, la possession de bons ou de titres dont les intérêts ou arrérages sont exclus du décompte des revenus imposables en vertu de l'article 157 du CGI, l'administration peut exiger la preuve de la possession de ces bons ou titres et celle de la date à laquelle ils sont entrés dans le patrimoine de l'intéressé.

Le contribuable ne peut pas alléguer la vente ou le remboursement de bons mentionnés à l'article 125 A-III bis-2° du CGI ou de titres de même nature, quelle que soit leur date d'émission, lorsqu'il n'avait pas communiqué son identité et son domicile fiscal à l'établissement payeur. Il en va de même pour les ventes d'or monnayé ou d'or en barres ou en lingots de poids et de titres admis par la Banque de France, lorsque l'identité et le domicile du vendeur n'ont pas été enregistrés par l'intermédiaire ou lorsque ces ventes ne sont pas attestées par la comptabilité de l'intermédiaire.

La demande d'éclaircissements ou de justifications doit indiquer explicitement les points sur lesquels elle porte et mentionner à l'intéressé le délai de réponse dont il dispose. Cette demande doit comporter à peine de nullité de la procédure, l'indication des conséquences du défaut de réponse (cf. n° 149).

Aux termes de l'article L. 16 A, al. 1^{er} du LPF, les demandes d'éclaircissements ou de justifications fixent aux contribuables **un délai de réponse** qui ne peut être inférieur à **deux mois**.

Ce délai a pour point de départ la date de réception ou de remise au contribuable de la demande. Il expire à la fin du jour du deuxième mois portant le même quantième que celui de son point de départ. Toutefois, si le dernier jour du délai est un samedi, un dimanche, un jour férié ou chômé, le délai est prolongé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

Lorsque le contribuable désire un délai supplémentaire, il doit en faire la demande par écrit en précisant la durée du délai souhaité. Le service lui fait savoir, s'il accorde un délai supplémentaire en précisant la date d'expiration de ce délai. En cas de réponse insuffisante, cf. n° 149-2.

II. PROCÉDURE DE RECTIFICATION

(CGI, art. 175 A)

148

Aux termes de l'article 175 A du CGI, l'administration peut rectifier les déclarations en se conformant à la **procédure de rectification contradictoire** visée à l'article L. 55 du LPF (cf. RC n°s 7108 et suiv.).

III. TAXATION D'OFFICE

149

Divers cas de taxation d'office sont prévus en matière d'impôt sur le revenu global (cf. RC n°s 7270 et suiv.)¹.

Dans ces situations, le contribuable ne peut obtenir, par la voie contentieuse, la décharge ou la réduction de la cotisation qui lui a été assignée qu'en apportant la **preuve de l'exagération** de son imposition (LPF, art. L. 76 A et L. 193).

Les cas de taxation d'office sont les suivants :

1. Défaut de production ou production tardive de la déclaration d'ensemble (CGI, art. 1727 et 1728 ; LPF, art. L. 66, L. 67 et L. 76).

149-1

Le défaut de production de la déclaration d'ensemble donne lieu à la taxation d'office des

1. En ce qui concerne le défaut de désignation d'un représentant en France par une personne dont le domicile fiscal est situé hors de France, mais qui y est imposable, cf. n° 750.

revenus du contribuable si celui-ci **n'a pas régularisé** sa situation dans les trente jours de la notification d'une **mise en demeure**.

Il n'y a pas lieu de procéder à cette mise en demeure si le contribuable change fréquemment de lieu de séjour ou séjourne dans des locaux d'emprunt ou des locaux meublés, ou a transféré son domicile fiscal à l'étranger sans déposer sa déclaration de revenus, ou si un contrôle fiscal n'a pu avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers.

L'administration est tenue de porter les bases de l'imposition d'office à la connaissance du contribuable trente jours au moins avant la mise en recouvrement de cette imposition, au moyen d'une **notification** qui précise les modalités de leur détermination. Cette notification est interruptive de prescription. Ces dispositions ne sont pas applicables dans les cas prévus à l'article L. 67, al. 2 du LPF (changement fréquent de lieu de séjour, transfert du domicile fiscal à l'étranger sans dépôt de la déclaration, opposition à contrôle fiscal).

La cotisation fait, en outre, l'objet d'intérêts de retard et d'une majoration dans les conditions exposées plus loin, RC n° 7260 et suiv.

Remarque : s'agissant des contribuables mariés ou des partenaires liés par un PACS et soumis à imposition commune, le foyer fiscal ne peut faire l'objet d'une taxation d'office si la déclaration des revenus, soumise dans les délais, est signée par un seul des conjoints ou partenaires.

2. Défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications [LPF, art. L. 16 (cf. n° 147), LPF, art. L. 16 A, L. 69 et L. 76].

149-2

Sous réserve des dispositions particulières au mode de détermination des BIC, BA et BNC, la procédure de taxation d'office trouve à s'appliquer¹ lorsque le contribuable :

- s'est abstenu de répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications ou a répondu en dehors du délai qui lui était imparti ;

- a fait une réponse orale qui est assimilée à un défaut de réponse.

Lorsque le contribuable a répondu de façon insuffisante aux demandes d'éclaircissements ou de justifications, l'administration lui adresse **une mise en demeure** d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours.

La mise en demeure doit indiquer expressément les éléments de la réponse initiale à compléter ou à préciser et les justifications manquantes.

Ce n'est que dans l'hypothèse où, dans le délai de trente jours imparti, le contribuable n'a pas répondu par écrit à la mise en demeure ou que sa réponse reste insuffisante ou encore n'est pas appuyée des justifications indispensables, qu'il peut être regardé comme s'étant abstenu de répondre et que, par suite, la taxation d'office peut s'appliquer.

La taxation, opérée après **notification** des bases de l'imposition d'office (cf. n° 149-1), porte uniquement sur les sommes concernées par la demande de justifications et d'éclaircissements à laquelle le contribuable n'a pas répondu ou est réputé ne pas avoir répondu.

En cas d'ESFP, cf. n° 7803.

L'impôt sur les revenus des avoirs à l'étranger est établi sur le produit du montant de ces avoirs par la moyenne annuelle des taux de rendement brut à l'émission des obligations des sociétés privées (LPF, art. L. 69 et CGI, art. 151).

IV. PÉNALITÉS

150

Les pénalités applicables en cas d'insuffisance de déclaration ainsi que les diverses sanctions encourues, le cas échéant, par les contribuables passibles de l'impôt sur le revenu sont traitées dans le livre Réglementations communes aux n°s 7270 et suiv.

1. Les revenus fonciers et, les gains de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux ainsi que, les plus-values définies aux articles 150 U à 150 VH du CGI, des contribuables qui se sont abstenus de répondre aux demandes de justifications mentionnées à l'article L. 16, 2^e alinéa du LPF (cf. n° 147) peuvent être évalués d'office (LPF, art. L. 73-3°, 4° et 5°).

titre 5

cas particuliers

(BOI-IR)

chapitre premier

modalités d'imposition particulières découlant de la situation personnelle du contribuable

(BOI-IR-CHAMP)

A. **CESSION, CESSATION, DÉCÈS**

(CGI, art. 201 à 204)

151

Des dispositions particulières sont prévues pour accélérer l'établissement et le recouvrement de l'impôt sur le revenu lorsque certains changements interviennent dans la situation des contribuables. Les unes ne s'appliquent que dans le cadre de certaines catégories de revenus, tandis que d'autres visant le décès du contribuable ont une portée générale.

I. **CESSION, CESSATION, DÉCÈS DE L'EXPLOITANT DE CERTAINES ENTREPRISES¹**

(CGI, art. 201 à 203)

152

1. **Bénéfices industriels et commerciaux.**

En cas de cession ou de cessation, totale ou partielle, d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou en cas de décès de l'exploitant, l'impôt sur le revenu est **immédiatement** établi.

a. Lorsque l'exploitant est placé sous un régime de bénéfice réel.

L'imposition concerne :

- les bénéfices d'exploitation non encore taxés ;
- les bénéfices en sursis d'imposition et, en particulier, les provisions ;
- les plus-values constatées sur les éléments d'actif, sous réserve de l'application de l'article 41 du CGI (cf. FE n° 1281).

b. Lorsque l'exploitant est soumis au régime des micro-entreprises (CGI, art. 50-0).

Il convient de se reporter : cf. FE n^{os} 1347 et suiv.

1. Pour les sociétés de personnes, cf. n^{os} 47 et suiv.

153 2. Bénéfices agricoles.

Les dispositions visées ci-dessus sont étendues aux agriculteurs imposables d'après un régime de bénéfice réel qui cèdent ou cessent leur exploitation ou viennent à décéder.

Les agriculteurs relevant du régime du forfait sont imposables dans les conditions de droit commun, lorsqu'ils cèdent ou cessent leur exploitation ou lorsqu'ils viennent à décéder ; le bénéfice de l'exploitation transférée est alors imposable au nom de l'exploitant qui a levé les récoltes. Toutefois, si l'exploitant sortant et l'exploitant entrant ont participé l'un et l'autre aux récoltes, le bénéfice forfaitaire est partagé au prorata de la durée d'exploitation de chacun d'eux (cf. n° 309-5).

Cas particulier : transmission ou rachat des droits d'un associé d'une société de personnes mentionnée à l'article 8 du CGI qui exerce une activité agricole au sens de l'article 63 dudit code et soumise au régime réel d'imposition, cf. n° 310-2 et suiv.

154 3. Bénéfices non commerciaux.

L'article 202 du CGI prévoit l'imposition immédiate des revenus non commerciaux - y compris ceux qui proviennent des créances acquises et non encore recouvrées - en cas de cessation de l'exercice d'une profession non commerciale ou de décès (cf. n° 580 et suiv.). Par dérogation à ce principe, un dispositif temporaire est prévu en faveur des contribuables qui deviennent associés d'une société de personnes ou d'une société d'exercice libéral (SEL) [cf. n°s 581 et suiv.].

154-1 Les impositions immédiates établies par application des articles 201 et 202 du CGI viennent, le cas échéant, en déduction du montant de l'impôt ultérieurement calculé, en raison de l'ensemble des bénéfices et revenus réalisés ou perçus par les membres du foyer fiscal au cours de l'année de la cession, de la cessation ou du décès (CGI, art. 203).

II. DÉCÈS DU CONTRIBUABLE

(CGI, art. 6-6, 201 à 204, et LPF, art. L. 172)

1. Contribuable célibataire, veuf, divorcé, séparé ou marié. Dispositions en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011.

155 Dans le cas de décès du contribuable ou de l'un ou l'autre des époux soumis à une imposition commune, l'impôt sur le revenu est établi en raison des bénéfices et revenus non encore taxés.

156 a. Base de l'imposition.

Les revenus entrant dans la base d'imposition sont les suivants :

1° Revenus dont le contribuable a disposé pendant l'année de son décès et bénéfices réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé.

L'imposition porte tant sur les revenus personnels du défunt que sur ceux réalisés jusqu'à la date du décès par les autres membres du foyer fiscal.

2° Revenus dont la distribution ou le versement résulte du décès dès lors qu'ils n'ont pas été précédemment imposés.

Il s'agit de revenus ou bénéfices antérieurement acquis par le défunt, mais dont la distribution ou le versement se sont trouvés différés jusqu'à son décès ; exemple : la part revenant à un associé décédé dans les réserves de sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de capitaux, lorsque le décès a entraîné la dissolution de la société.

3° Revenus que le contribuable a acquis sans en avoir la disposition antérieurement à son décès.

Il s'agit non seulement des revenus personnels du défunt, mais aussi de ceux des autres membres du foyer fiscal.

Les revenus dont la disposition résulte du décès du contribuable (cf. *b*), ou que ce dernier a acquis sans en avoir la disposition antérieurement à son décès, font l'objet d'une **imposition distincte**, lorsqu'ils ne devaient échoir **normalement** qu'au cours d'une **année postérieure à celle du décès**.

Remarque :

Pensions mensualisées.

L'année du décès d'un pensionné imposé selon les dispositions de l'article 158-5-e du CGI (cf. n° 484) l'impôt est établi à raison des arrérages courus depuis la dernière mensualité soumise à l'impôt au titre de l'année précédente.

4° Revenus dont la taxation avait été différée.

Les plus-values dont la taxation a été différée par une disposition particulière de la loi deviennent taxables lors du décès du contribuable. C'est le cas des plus-values visées aux

articles 39 *quaterdecies* du CGI (plus-values à court terme), 39 *quindecies* dudit code (plus-values à long terme), 238 *nonies*, 238 *decies*-I et II et 238 *undecies* du CGI (certaines plus-values immobilières) ou 150-0 C du CGI (plus-values de cessions de valeurs mobilières). De même, la fraction des indemnités dont l'imposition a été différée conformément à l'article 163 A du CGI devient imposable (cf. n° 173).

157

b. Détermination du revenu global imposable.

Le montant des revenus imposables est déterminé selon les règles propres à la catégorie à laquelle ils se rattachent.

Les charges susceptibles d'être déduites du revenu global retenu pour l'établissement de l'imposition spéciale ainsi que celles donnant lieu, le cas échéant, à réduction d'impôt, sont celles qui ont été acquittées entre le 1^{er} janvier et la date du décès.

L'imputation des déficits doit aussi être opérée conformément aux règles édictées par l'article 156-I du CGI (cf. n°s 55 et suiv.).

158

c. Liquidation et établissement des impositions.

La situation et les charges de famille dont il doit être tenu compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu sont celles existant au 1^{er} janvier de l'année du décès (CGI, art. 196 *bis*).

Toutefois, en cas de mariage du contribuable ou d'augmentation des charges de famille postérieurement au 1^{er} janvier, il est fait état de la situation à la date du décès.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, les ayants droit n'ont plus à respecter impérativement le délai de six mois pour souscrire la déclaration des revenus 2042 du défunt. Ce délai de six mois **est supprimé**.

Désormais, cette déclaration des revenus 2042 est produite dans le délai de droit commun fixé à l'article 175 du CGI.

Le calcul de l'impôt doit être effectué en tenant compte de la législation en vigueur au moment où est survenu l'événement. Ainsi les changements de législation qui interviennent après l'établissement de l'imposition mais se rapportent à l'année d'imposition, notamment en matière de barème de l'impôt, doivent être appliqués.

L'imposition du contribuable décédé doit être établie au titre de l'année du décès et **au nom de la succession** si le défunt ou la défunte était célibataire, veuf, divorcé ou séparé.

Si le défunt (ou la défunte) était marié, l'imposition est établie **au nom du mari précédé de la mention « Monsieur ou Madame »**. Le conjoint survivant est personnellement imposable pour la période postérieure au décès (cf. n° 27).

Si le décès d'un conjoint intervient l'année de conclusion du mariage, voir cf. n° 158-1 b.

Remarque :

Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010, aux termes de l'article 204-2 du CGI, les ayants droit du défunt devaient produire la déclaration des revenus imposables au nom de ce dernier dans les **six mois de la date du décès**.

2. Contribuable lié par un PACS et soumis à imposition commune. Dispositions en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011 (CGI, art. 6-8).

158-1

a. Le décès intervient au cours d'une année postérieure à celle de conclusion du PACS.

En cas de décès de l'un ou l'autre des partenaires liés par un PACS, la personne survivante est personnellement imposable au titre des revenus qu'elle a perçus au cours de la période postérieure au décès.

Il est ainsi établi deux impositions distinctes pour les revenus de l'année du décès :

- une imposition commune pour l'ensemble des revenus des partenaires et, éventuellement, des enfants ou personnes à charge, pour la période allant du 1^{er} janvier à la date du décès. Cette imposition est établie au nom des deux partenaires ;

- une imposition personnelle pour l'ensemble des revenus mis à la disposition du partenaire survivant et, éventuellement, de ses enfants ou personnes à charge pour la période allant de la date du décès jusqu'au 31 décembre.

Pour les années postérieures au décès, en présence d'enfants à charge issus de l'union avec la personne décédée, le partenaire survivant conserve le bénéfice du quotient familial attribué au foyer avant le décès.

b. Le décès intervient l'année de conclusion du PACS.

Si le décès intervient l'année de conclusion du PACS, trois possibilités.

1° *Si l'imposition commune a été choisie pour l'année de conclusion du PACS.*

Il est établi deux impositions :

- une imposition commune pour l'ensemble des revenus du foyer fiscal perçus au cours de la période comprise entre le 1^{er} janvier de l'année de la conclusion du PACS et le jour précédant le décès ;
- une imposition au nom du partenaire survivant et éventuellement de ses enfants ou personnes à charge pour les revenus perçus entre la date du décès et le 31 décembre de l'année considérée.

2° Si l'imposition distincte des revenus a été choisie pour l'année de conclusion du PACS.

Il est établi deux impositions.

Une imposition séparée au nom de chacun des partenaires à raison des revenus perçus et, éventuellement, des revenus de leurs enfants ou personnes à charge, pour la période comprise :

- pour le partenaire décédé, entre le 1^{er} janvier de l'année d'imposition et le jour précédant le décès ;
- pour le partenaire survivant, entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre.

Remarque :

Pour les dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition 2011, paragraphes 155 et suiv.

B. SALARIÉS ENVOYÉS À L'ÉTRANGER PAR UN EMPLOYEUR ÉTABLI EN FRANCE

(CGI, art. 81 A ; BOI-RSA-GEO-10)

159 Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, un dispositif d'exonération d'impôt sur le revenu est mis en place pour les salaires perçus en rémunération d'une activité exercée à l'étranger.

1. Personnes concernées.

160 Les personnes domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui exercent une **activité salariée** et sont envoyées par un employeur dans un État autre que la France et que celui du lieu d'établissement de cet employeur peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison des salaires perçus en rémunération de l'activité exercée dans l'État où elles sont envoyées.

L'employeur doit être établi en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne, en Islande ou en Norvège.

En revanche, ne peuvent pas bénéficier de ce régime, les salariés dont l'employeur est établi au sein de la Confédération Helvétique, dans la Principauté de Monaco, la Principauté d'Andorre ou le Liechtenstein.

Exemple : Une personne fiscalement domiciliée en France, employée par une entreprise établie en Allemagne, sera réputée exercer ses fonctions dans un État étranger au sens des dispositions de l'article 81 A du CGI si celles-ci se déroulent hors de France (lieu de son domicile fiscal) et d'Allemagne (lieu d'établissement de son employeur).

2. Exonération totale des rémunérations de l'activité exercée hors de France ou du lieu d'établissement de l'employeur.

161 **L'exonération totale** des rémunérations éligibles **est accordée si** les salariés justifient remplir l'une des conditions suivantes :

a. **avoir été effectivement soumises sur les rémunérations en cause à un impôt sur le revenu dans l'État où s'exerce leur activité et sous réserve que cet impôt soit au moins égal aux deux tiers de celui qu'elles auraient à supporter en France sur la même base d'imposition ;**

b. **avoir exercé l'activité salariée à l'étranger :**

• soit pendant **une durée supérieure à 183 jours** au cours d'une **période de douze mois consécutifs** lorsqu'elle se rapporte aux domaines suivants :

- chantiers de construction ou de montage, installation d'ensembles industriels, leur mise en route, leur exploitation et l'ingénierie y afférente ;
- recherche ou extraction de ressources naturelles ;
- navigation à bord de navires immatriculés au registre international français ;

• soit pendant **une durée supérieure à 120 jours** au cours d'une **période de douze mois consécutifs** lorsqu'elle se rapporte à des activités de prospection commerciale.

Remarque : les agents de la fonction publique sont expressément exclus du bénéfice de l'exonération totale d'impôt sur le revenu accordée en considération de l'exercice de certaines activités visée à l'article 81 A-I-2° du CGI.

3. Exonération partielle des suppléments de rémunérations liés à l'expatriation

162

Lorsqu'ils ne peuvent bénéficier de l'exonération totale visée au n° 162-2, les salariés qui entrent dans le champ d'application de l'article 81 A du CGI ne sont toutefois imposés que sur la rémunération qu'ils auraient perçue si celle-ci s'était déroulée en France, ce qui a pour effet **d'exonérer les suppléments** de rémunération qui leur sont éventuellement versés au titre des séjours effectués hors de France.

L'article 81 A-II du CGI encadre toutefois le bénéfice de cette exonération **partielle** en la subordonnant à l'existence de **trois** conditions qui doivent être simultanément réunies :

- les suppléments de rémunération doivent être versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur ;
- ils doivent être justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'une durée effective d'au moins 24 heures dans un autre État ;
- et être déterminés dans leur montant préalablement aux séjours dans un autre État et en rapport, d'une part, avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et, d'autre part, avec la rémunération versée aux salariés compte non tenu des suppléments de rémunération. Le **montant des suppléments** de rémunération ne peut pas excéder **40 %** de la rémunération précédemment définie.

Cette **exonération partielle**, prévue à l'article 81 A-II du CGI, s'applique notamment aux **marins-pêcheurs** appelés à exercer leur activité hors des eaux territoriales françaises (au-delà des 12 milles). Pour l'année **2012**, pour les marins-pêcheurs la fraction de rémunération exonérée s'élève à **18 217 €**. Pour l'année 2013, cette fraction de rémunération exonérée est portée à 18 311 €, sous réserve des actualisations qui pourraient intervenir en cours d'année.

4. Prise en compte des revenus exonérés pour le calcul du taux effectif.

162-1

Les revenus exonérés **totalemment ou partiellement** en application de l'article 81 A et 81 D du CGI sont pris en compte pour le calcul du taux effectif (CGI, art. 197 C).

Les dispositions relatives à l'article 81 D du CGI s'appliquent aux personnes **dont la prise de fonctions** en France intervient depuis le 1^{er} janvier 2011.

C. FONCTIONNAIRES ET AGENTS DE L'ÉTAT EN SERVICE À L'ÉTRANGER

(BOI-RSA-GEO-20)

163

1. Sont considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger, s'ils ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus (CGI, art. 4 B-2 et cf. n° 9).

Ces dispositions sont applicables même si, en fait, ces personnes ne disposent pas d'une habitation en France.

Les intéressés sont alors imposables en France sur l'ensemble de leurs revenus (réalisés en France ou à l'étranger), d'après les mêmes règles que celles prévues pour les contribuables domiciliés en France.

Toutefois, les rémunérations qu'ils perçoivent à raison de leur activité exercée à l'étranger ne sont imposables qu'à concurrence du montant du traitement qu'ils auraient perçu si leur activité avait été exercée en France. Les primes d'éloignement et les indemnités destinées à couvrir des dépenses spéciales sont donc exonérées.

Les intéressés doivent souscrire la déclaration d'ensemble de leurs revenus au service des impôts des particuliers non-résidents (SIPNR), 10, rue du Centre TSA 10010, 93465 Noisy-Le-Grand cedex (tel. : 01 57 33 83 00 ; Arrêté du 20 juin 2011 publié au JO du 25 juin) [cf. n° 139].

Ils peuvent être invités par le service des impôts à désigner, dans un délai de quatre-vingt-dix jours à compter de la réception de la demande, un représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt (CGI, art. 164 D).

En cas de refus ou à défaut de réponse dans le délai fixé, les personnes concernées sont taxées d'office (LPF, art. L. 72).

163-1

2. Ces agents peuvent également être considérés comme domiciliés en France en vertu de l'article 4 B-1 du CGI lorsqu'ils ont conservé leur foyer en France.

Les règles particulières prévues à l'article 81 A du CGI leur sont applicables **à l'exception** de l'exonération **totale** accordée en considération de **l'exercice de certaines activités** (cf. n°s 159 et suiv.).

D. ACQUISITION D'UN DOMICILE EN FRANCE OU TRANSFERT DE DOMICILE HORS DE FRANCE

(CGI, art. 166, 167 et 167 *bis* ; BOI-IR-DOMIC-20)

164

Les contribuables domiciliés en France sont soumis à l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leurs revenus, qu'ils soient de source française ou non. Mais, les intéressés ne sont tenus à l'obligation fiscale illimitée que pour la période au cours de laquelle ils ont en France leur domicile.

En application de ce principe, les articles 166 et 167 du CGI fixent les règles d'imposition en cas de transfert de domicile entre la France et l'étranger.

Par ailleurs, seuls les revenus (exonérés en France) réalisés ou devenus disponibles pendant la période de domiciliation en France sont pris en compte pour calculer le taux d'imposition effectif (cf. n° 98-2) des revenus imposables de l'année du transfert.

I. ANNÉE DE L'ACQUISITION D'UN DOMICILE EN FRANCE

(CGI, art. 166)

165

1. Contribuable non imposable en France avant d'y établir son domicile.

Le contribuable est alors imposable d'après l'ensemble des revenus, de source française ou non, qu'il a réalisés ou dont il a eu la disposition depuis la date de son arrivée en France.

Il en est ainsi quel que soit le pays où l'intéressé était domicilié antérieurement à son établissement en France : État étranger ou territoire français d'outre-mer.

2. Contribuable disposant d'une habitation en France avant d'y établir son domicile.

Le contribuable est imposable d'après un revenu global constitué par la somme des éléments suivants :

- pour la période antérieure au transfert : soit le forfait fixé d'après la valeur locative de la ou des habitations que le contribuable possédait en France pendant cette période réduite **prorata temporis** (toutefois cf. n° 710), soit le montant des revenus de source française dont l'intéressé a disposé au cours de la période considérée si ce montant est supérieur à ce forfait ;
- pour la période postérieure au transfert : total des revenus de source française ou étrangère dont le contribuable a disposé, depuis la date du transfert jusqu'à la fin de l'année.

3. Contribuable percevant ou réalisant des bénéfices ou des revenus en France avant d'y établir son domicile.

Le revenu imposable est constitué par la somme des éléments suivants :

- pour la période antérieure au transfert : montant des revenus de source française dont l'intéressé a disposé ;
- pour la période postérieure au transfert : total des revenus réels dont le contribuable a eu la disposition ou qu'il a réalisés depuis cette date jusqu'à la fin de l'année, que ces revenus proviennent de sources situées ou non en France.

4. Contribuable imposable suivant la règle du taux effectif.

En cas de transfert du domicile fiscal de l'étranger en France, les dispositions prévues pour les personnes domiciliées ne sont applicables qu'aux revenus de la période de domiciliation en France.

Par suite, seuls les revenus (exonérés en France) réalisés ou devenus disponibles pendant cette période de domiciliation en France sont susceptibles d'être pris en compte pour calculer le taux d'imposition effectif des revenus imposables de l'année du transfert.

II. ANNÉE DU TRANSFERT DE DOMICILE HORS DE FRANCE

(CGI, art. 167 et 167 *bis*)

1. Transfert de domicile à l'étranger.

166

a. Contribuable non passible de l'impôt sur le revenu postérieurement au transfert de son domicile à l'étranger.

La base d'imposition doit comprendre pour l'année du transfert les revenus dont l'intéressé a disposé jusqu'à la date de son départ, les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices agricoles, taxables selon un régime de bénéfice réel, qu'il a réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé, les revenus qu'il a acquis sans en avoir la disposition antérieurement à son

départ, ainsi que les revenus dont l'imposition avait été différée. Il en est ainsi de la fraction imposable de l'indemnité définie à l'article 163 A du CGI (cf. n° 173).

Pour les revenus évalués forfaitairement, le montant du forfait annuel est réduit suivant la durée de la période écoulée entre le 1^{er} janvier et la date du départ. Toutefois, en ce qui concerne les bénéficiaires agricoles déterminés selon le régime du forfait, cf. n° 153.

Il est rappelé que l'obligation de souscrire une déclaration provisoire des revenus 2042 dans les trente jours précédant le transfert de leur domicile hors de France, est supprimée pour les contribuables qui s'expatrient depuis le 1^{er} janvier 2005.

Pour le recouvrement, cf. Rec. n° 9281.

b. Contribuable passible de l'impôt sur le revenu postérieurement au transfert de son domicile à l'étranger.

166-1 Le revenu imposable au titre de l'année du transfert du domicile est constitué par la somme des éléments suivants :

- période antérieure au transfert : montant des revenus déterminés comme indiqué au n° 166 ;
- période postérieure au transfert : lorsque le contribuable a en France une ou plusieurs habitations, il est imposable pour la période considérée sur un revenu égal soit au forfait de trois fois la valeur locative de la ou des habitations (réduit **prorata temporis**) [cf. toutefois n° 710], si l'imposition forfaitaire est applicable, soit au montant des revenus de source française dont il a eu la disposition ou qu'il a réalisés au cours de cette période, s'il est supérieur au forfait (réduit **prorata temporis**).

Dans le cas d'un contribuable qui n'a plus d'habitation en France, l'imposition porte sur les bénéfices et revenus qu'il a perçus ou réalisés en France au cours de la même période.

Il est rappelé que pour les contribuables qui transfèrent leur domicile hors de France depuis le 1^{er} janvier 2005, l'obligation de souscription d'une déclaration provisoire est supprimée.

Pour le recouvrement, cf. REC n° 9281.

c. Contribuable imposable suivant la règle du taux effectif.

166-2 En cas de transfert du domicile fiscal de France à l'étranger, les dispositions prévues pour les personnes domiciliées ne sont applicables qu'aux revenus de la période de domiciliation en France.

d. Contribuable disposant de plus-values mobilières latentes (CGI, art. 167 bis).

166-3 L'article 48 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 a rétabli l'imposition des contribuables fiscalement domiciliés en France lors du **transfert** de leur domicile fiscal **hors de France** au titre des plus-values mobilières latentes.

Les articles 18 et 22 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ainsi que l'article 10 de la loi de finances pour 2013 apportent des modifications.

Ce dispositif est présenté cf. n° 177.

2. Transfert de domicile Outre-mer (autres que les DOM).

166-4 Le contribuable, qui transfère son domicile à Mayotte, à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna et dans les Terres australes et antarctiques françaises doit normalement souscrire, l'année suivant celle de ce transfert, dans les délais spéciaux accordés aux contribuables domiciliés hors de France (cf. n° 749), une déclaration comprenant tous les éléments nécessaires à la détermination de son revenu imposable pour l'année entière, c'est-à-dire :

- période antérieure au transfert de domicile : montant des revenus dont le contribuable a disposé ou qu'il a réalisés jusqu'à la date de ce transfert, à l'exclusion de ceux qu'il a acquis avant cette date sans en avoir la disposition ;
- période postérieure : le revenu imposable résultant des seuls revenus de source française ou, éventuellement du forfait de trois fois la valeur locative (réduit **prorata temporis**) s'il est supérieur.

III. CONTRIBUTABLE TRANSFÉRANT SON DOMICILE DANS LA PRINCIPAUTE DE MONACO

(BOI-IR-DOMIC-20)

167 Les contribuables de nationalité française transférant leur domicile à Monaco restent imposés au titre de l'année du transfert comme pour les années postérieures, dans les mêmes conditions que s'ils avaient conservé leur domicile ou leur résidence en France (art. 7 de la convention franco-monégasque du 18 mai 1963).

La Cour administrative d'appel de Marseille, dans son arrêt n° 06MA02917 du 1^{er} septembre 2009, a estimé que l'article 7-1 de la convention fiscale franco-monégasque du 18 mai 1963 n'était applicable qu'aux personnes ayant procédé au transfert de leur domicile à Monaco.

Consécutivement à cet arrêt, désormais, l'administration exclut du champ d'application de l'article 7-1 de la convention déjà citée les personnes nées à Monaco avant le 29 décembre 1995 et possédant à leur naissance à la fois la nationalité française et une nationalité étrangère dès lors qu'elles respectent certaines conditions prévues.

Le service des impôts de Menton est chargé de suivre les impositions de ces contribuables.

E. CONTRIBUABLES PRÊTANT LEUR CONCOURS À DES PERSONNES DOMICILIÉES OU ÉTABLIES HORS DE FRANCE

(CGI, art. 155 A ; BOI-IR-DOMIC-30)

168

Les sommes destinées à rémunérer les prestations de certaines personnes peuvent ne pas être versées directement à leurs véritables bénéficiaires, mais à une personne physique ou morale domiciliée ou établie dans des pays ayant des régimes fiscaux privilégiés et chargée en apparence de fournir les services des intéressés. Cette pratique a pour conséquence de soustraire à l'application de l'impôt français la majeure partie des rémunérations en cause.

Afin de remédier à cet abus, la loi prévoit que les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France, en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France, sont imposables au nom de ces dernières :

- soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ;

- soit, lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ;

- soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un État étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A du CGI (cf. FE n° 1071).

Ces dispositions sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France.

La personne qui perçoit la rémunération des services est solidairement responsable, à hauteur de cette rémunération, des impositions dues par la personne qui les rend.

Les sommes encaissées par le bénéficiaire sont imposées en France au nom du prestataire de services dans la catégorie de revenus (TS, BNC, BIC) correspondant à la nature de l'activité exercée.

Remarque : Par un arrêt n° 08 DA 01103 du 14 décembre 2011, la CAA de Douai a considéré, au cas particulier, que les dispositions de l'article 155 A du CGI étaient incompatibles avec les dispositions des articles 49 et 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne relatives à la liberté d'établissement et à la libre prestation de services.

chapitre 2

imposition des revenus exceptionnels et des revenus différés : le système de quotient

(CGI, art. 163-0 A ; BOI-IR-LIQ-20-30-20)

169

Les revenus exceptionnels ou différés imposés d'après le barème progressif de l'impôt peuvent bénéficier d'un système de quotient afin d'atténuer les effets de la progressivité de l'impôt.

Remarque :

Sont **exclus du système du quotient** (CGI, art. 163-0 A), les **salaires perçus en contrepartie de droits affectés sur un CET** au motif qu'ils ne remplissent pas les conditions prévues ci-dessous. C'est le cas notamment de l'indemnisation des jours accumulés sur le CET par les personnels de la fonction publique hospitalière ou les salariés du secteur privé (RES N° 2010/07).

A. REVENUS EXCEPTIONNELS

I. ÉLÉMENTS DE DÉFINITION

170

Le revenu doit être exceptionnel à la fois par sa **nature** et son **montant**.

1. On entend par revenu exceptionnel, au sens de l'article 163-0 A du CGI, un revenu qui, par sa nature, n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement.

Revêt un caractère exceptionnel :

- un revenu dénué de tout lien avec l'activité habituelle de l'intéressé (CE arrêt du 5 décembre 2001 n° 214532, 10^e et 9^e s. -s) ;
- ou un revenu qui, tout en étant recueilli dans le cadre de la profession, l'est dans des conditions dérogatoires à l'exercice de celle-ci (CE arrêt du 12 octobre 1994 n° 128402, 9^e et 8^e s. -s).

2. Pour bénéficier des dispositions de l'article 163-0 A du CGI, le revenu doit également être exceptionnel par son montant.

a. Principe.

Est exceptionnel le revenu qui dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels le contribuable a été soumis à l'impôt au titre des trois dernières années précédant celles de la perception dudit revenu.

Le revenu exceptionnel à retenir dans le premier terme de la comparaison s'entend du revenu mis à la disposition du contribuable, soit, par exemple, dans le cas des traitements et salaires, avant application de la déduction de 10 % au titre des frais professionnels. Lorsque les revenus des années antérieures comprennent des sommes imposées selon un système de quotient, c'est le montant total des revenus nets qui est à prendre en considération.

b. Exceptions.

1° Selon les dispositions de l'article 163-0 A du CGI.

Peuvent bénéficier du système du quotient quel que soit leur montant :

- des primes de départ volontaire attribuées sans mesure de licenciement ou mise à la retraite ou en préretraite ;
- des sommes reçues par les bailleurs de biens ruraux au titre d'avances sur les fermages pour les baux conclus à l'occasion de l'installation d'un jeune agriculteur ;
- des primes ou indemnités versées à titre exceptionnel aux salariés lors d'un changement de lieu de travail impliquant un transfert du domicile ou de la résidence.

2° Selon certains dispositifs législatifs.

Bénéficient expressément du régime du quotient quel que soit leur montant :

- la cession d'immeubles ou de titres dans les quatorze années suivant celle de leur remise comme prix d'un bail à construction (CGI, art. 33 ter) ;
- les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition peuvent, sur option, rattacher un revenu exceptionnel par fractions égales aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants.

Remarque.

Par dérogation à la règle générale prévue à l'article 163-0 A du CGI, le régime du quotient s'applique même si les fractions annuelles n'excèdent pas la moyenne des revenus nets d'après lesquels le contribuable a été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des trois années précédant celle de leur rattachement (CGI, art. 75-0 A).

3° Selon la tolérance administrative.

Quel que soit leur montant, il est admis que peuvent bénéficier du régime du quotient :

- la fraction imposable des indemnités de licenciement, de mise à la retraite, de départ à la retraite ou en préretraite ;
- les allocations pour congé de conversion capitalisées et versées en une seule fois ;
- la fraction imposable des indemnités spécifiques de rupture conventionnelle prévues à l'article L. 1237-13 du code du travail ;
- le versement forfaitaire unique au titre d'une pension de vieillesse d'un faible montant (voir RES N° 2010/45).

Précision :

- Pour la notion de revenus exceptionnels au regard des dividendes distribués par une société exerçant une activité de location d'immeubles suite à la cession d'une importante partie de son patrimoine, voir CE arrêts du 26 janvier 2011 n°s 306897 et 306898.

II. MODALITÉS DE CALCUL DU COEFFICIENT DIVISEUR/MULTIPLICATEUR

170-1

Le diviseur est désormais **toujours égal à quatre** pour l'imposition des revenus exceptionnels.

Lorsque, au cours d'une année, un contribuable a réalisé un revenu qui par sa nature n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement et que le montant de ce revenu exceptionnel dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels ce contribuable a été soumis à l'impôt

sur le revenu au titre des trois dernières années, l'intéressé peut demander que l'impôt correspondant soit calculé en **ajoutant le quart du revenu exceptionnel net** à son revenu net global imposable et en **multipliant par quatre la cotisation supplémentaire** ainsi obtenue.

B. REVENUS DIFFÉRÉS

I. ÉLÉMENTS DE DÉFINITION

171 Ce sont ceux dont le contribuable, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté, a eu la disposition au cours d'une année, mais qui, par leur date normale d'échéance, se rapportent à une ou plusieurs années antérieures.

Tel est le cas notamment des rappels de salaires, de traitements ou de pensions, des arriérés de loyer, etc..., quelque soit le montant.

Remarque : il est rappelé qu'en ce qui concerne les traitements et salaires, une prime ou gratification dite de fin d'année ou de solde au titre de l'année précédente, perçue en début d'année suivante, ne constitue pas un revenu dont l'échéance a été différée.

Aucune condition de montant n'est exigée pour imposer le revenu différé selon le système du quotient.

II. MODALITÉS DE CALCUL DU COEFFICIENT DIVISEUR/MULTIPLICATEUR

171-1

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, lorsqu'au cours d'une année un contribuable a eu, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté, la disposition d'un revenu correspondant, par la date normale de son échéance, à une ou plusieurs années antérieures, l'intéressé peut demander que **l'impôt correspondant à ce revenu différé soit calculé :**

- en divisant son montant par un coefficient égal au nombre d'années civiles correspondant aux échéances normales de versement **augmenté de un ;**

- en ajoutant à son revenu net global imposable le quotient ainsi déterminé ;

- puis en multipliant par ce même coefficient la cotisation supplémentaire ainsi obtenue.

Pour déterminer le diviseur, on considère que l'année normale de versement est comptée pour un. Le diviseur est égal alors à deux.

Exemple : en 2012, un salarié perçoit des arriérés de salaires relatifs aux mois d'août, septembre et octobre 2009. Le coefficient diviseur / multiplicateur est égal à 2 (année civile d'échéance normale en l'occurrence 2009 plus 1).

III. CAS PARTICULIER

171-2

Cette mesure vise les rappels de traitement ou de pension versés au titre de leur reconstitution de carrière à certains fonctionnaires ayant servi en Afrique du Nord.

Jusqu'au 31 décembre 2008, pour ce cas particulier relatif au règlement de certaines situations résultant des événements d'Afrique du Nord, de la guerre d'Indochine ou de la Seconde Guerre mondiale, le montant total versé est divisé par le nombre d'années ayant donné lieu au reclassement.

Depuis l'imposition des revenus de 2009, les dispositions en cause sont supprimées, car devenues moins favorables que le nouveau régime de droit commun. Désormais, ces revenus, qui constituent des revenus différés par nature, sont imposés dans les conditions de droit commun.

Le diviseur applicable est donc désormais égal au nombre d'années ayant donné lieu au reclassement augmenté de un.

C. MODALITÉS D'APPLICATION DU SYSTÈME DU QUOTIENT

I. DÉTERMINATION DU REVENU CATÉGORIEL NET

172

Le revenu à prendre en compte pour l'établissement de l'impôt est un revenu net déterminé, l'année de sa réalisation, selon les règles propres à la catégorie à laquelle il appartient.

Lorsqu'une même catégorie de revenu est constituée par des revenus « ordinaires » et des revenus à imposer selon le système du quotient, il est d'abord procédé au calcul du revenu total net de la catégorie. Ce résultat est ensuite ventilé au prorata des revenus nets de frais professionnels pour obtenir le revenu catégoriel net « ordinaire » et le revenu catégoriel net à taxer selon le système du quotient.

II. DÉTERMINATION DU REVENU GLOBAL NET IMPOSABLE

172-1

Dans le cas où le contribuable bénéficierait de déductions du revenu global, peuvent être déduits du total des revenus nets catégoriels, dans l'ordre suivant :

- les déficits globaux antérieurs reportables sur le revenu global ;
- la fraction déductible de CSG sur les revenus du patrimoine (CGI, art. 154 *quinquies*) ;
- les charges déductibles du revenu global de l'année considérée, telles que les pensions alimentaires par exemple (CGI, art. 156-II) ;
- les abattements prévus en faveur des personnes âgées ou invalides (CGI, art. 157 *bis*) ;
- les abattements accordés au titre du rattachement des enfants majeurs (CGI, art. 196 B).

Ces déductions sont opérées dans l'ordre indiqué ci-dessus, en priorité sur la masse des revenus nets catégoriels « ordinaires ».

Si cette imputation n'est pas suffisante, le solde est à imputer sur la masse des revenus nets catégoriels à imposer selon le système du quotient. Cette imputation se fait sur le montant total de revenus et non sur le seul quotient.

Lorsqu'il y a plusieurs revenus à imposer selon le système du quotient, l'imputation est faite au prorata de leur montant net.

III. DÉTERMINATION DU CALCUL DE L'IMPÔT

172-2

Le système du quotient consiste à déterminer les droits simples résultant de l'application du barème progressif en quatre étapes :

- calcul des droits simples résultant de l'application du barème progressif au seul revenu net global « ordinaire » imposable (DS1) ;
- calcul des droits simples par application du même barème au total formé par le revenu net global « ordinaire » imposable et la fraction appropriée (quotient) bénéficiant du système du quotient (DS2) ;
- calcul de la différence entre les deux résultats précédents et multiplication par le diviseur utilisé pour calculer le quotient $(DS2 - DS1) \times N = DS3$;
- addition de la somme ainsi obtenue et des droits simples calculés sur le seul revenu net global « ordinaire » imposable : $DS1 + DS3$.

Remarque : Afin de ne pas exclure des dispositifs de dégrèvements et d'exonérations prévus, des contribuables dont les revenus excèdent les limites du seul fait de la perception de revenus exceptionnels ou différés, le **revenu fiscal de référence** est majoré de la seule fraction du revenu retenue pour l'application du régime du quotient (art. 1417-IV-1° du CGI ; cf. n° 6016).

D. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES ET ENTRÉE EN VIGUEUR

172-3

L'imposition des revenus exceptionnels et différés selon la règle du quotient est une faculté offerte au contribuable qui **doit expressément en faire la demande**.

Celle-ci est formulée en remplissant les rubriques de la déclaration annuelle des revenus prévues à cet effet.

Lorsqu'un contribuable a demandé à tort l'application du système du quotient sur sa déclaration des revenus, l'administration procède à la requalification des revenus au moyen d'une proposition de rectification.

Ce dispositif s'applique depuis l'imposition des revenus de l'année 2009.

chapitre 3

étalement sur les années à venir des indemnités de départ à la retraite et du montant des droits inscrits à un compte épargne temps (CET)

(CGI, art. 163 A ; BOI-RSA-CHAMP)

173

Un contribuable peut demander l'étalement par parts égales sur **l'année de sa mise à disposition et les trois années suivantes** :

- de la fraction imposable des indemnités de départ volontaire en retraite ou de mise à la retraite ;

- du montant des droits inscrits à un compte épargne-temps mentionné à l'article L. 3151-1 du code du travail et utilisés pour alimenter un PERCO ou un PEE, dans certaines conditions, depuis le 1^{er} janvier 2006.

A. CHAMP D'APPLICATION

174

Ce dispositif s'applique :

- à la fraction imposable des indemnités de départ volontaire en retraite ou de mise à la retraite ;
- au montant des droits inscrits à un compte épargne-temps mentionné à l'article L. 3151-1 du code du travail et qui sont utilisés pour alimenter un plan d'épargne pour la retraite collectif défini aux articles L. 3334-1 à L. 3334-16 du même code ou un plan d'épargne d'entreprise dans les conditions prévues au troisième alinéa de l'article L. 3332-10 du même code depuis le 1^{er} janvier 2006 (RES N° 2010/07).

B. CONDITIONS ET MODALITÉS DE L'ÉTALEMENT SUR LES ANNÉES À VENIR

175

L'étalement sur les années à venir de ces indemnités ou droits est subordonné à une demande **expresse** présentée par le bénéficiaire dans une note jointe à la déclaration d'ensemble des revenus. La demande est **irrévocable**.

L'exercice de cette option d'étalement sur les années à venir est **incompatible** avec celle prévue à l'article 163-0 A du CGI (cf. n° 172-2).

Les indemnités ou droits concernés sont répartis par parts égales sur l'année au cours de laquelle le contribuable en a disposé et sur les **trois** années suivantes.

Le bénéficiaire est tenu de déclarer chaque année, pendant quatre ans, le quart des indemnités ou droits qui doit être ajouté à ses revenus de l'année d'imposition.

En cas de transfert du domicile fiscal à l'étranger ou de décès du contribuable, les dispositions du 1^{er} de l'article 167 du CGI et du 1^{er} de l'article 204 du même code s'appliquent.

chapitre 4

étalement sur les années à venir du capital provenant d'un PERP affecté à l'acquisition de la résidence principale (CGI, art. 163 bis-I)

175-1

Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, le capital mentionné au quatrième alinéa du I de l'article L. 144-2 du code des assurances et versé à compter de la date de liquidation de la pension de l'adhérent dans un régime obligatoire d'assurance vieillesse ou à l'âge fixé en application de l'article L. 351-1 du code de la sécurité sociale peut, sur **demande expresse et irrévocable** de son bénéficiaire, être réparti par parts égales sur l'année au cours de laquelle le contribuable en a disposé et les quatre années suivantes.

L'exercice de cette option est incompatible avec celui de l'option pour le système du quotient prévue à l'article 163-0 A du CGI (cf. n° 170).

Ce dispositif qui a pu s'appliquer aux PERP dont le dénouement est intervenu depuis le 26 juillet 2006.

Le I de l'article 163 bis du CGI s'applique aux versements en capital perçus jusqu'au 31 décembre 2010.

chapitre 5

taxation forfaitaire des prestations de retraite versées sous forme de capital (CGI, art. 163 bis-II)

176

L'article 163 bis est complété par un II qui prévoit les dispositions suivantes. :

Les **prestations de retraite versées sous forme de capital imposables** conformément à l'article 158-5-b *quinquies*- du CGI **peuvent**, sur demande expresse et irrévocable du bénéfi-

ciaire, **être soumises à un prélèvement** au taux de **7,5 %** qui libère les revenus auxquels il s'applique de l'impôt sur le revenu.

Ce **prélèvement** est assis sur le montant du capital diminué d'un abattement de 10 %.

Ce **prélèvement** est applicable lorsque le versement n'est pas fractionné et que le bénéficiaire justifie que les cotisations versées durant la phase de constitution des droits, y compris le cas échéant par l'employeur, étaient déductibles de son revenu imposable ou étaient afférentes à un revenu exonéré dans l'État auquel était attribué le droit d'imposer celui-ci.

Le **prélèvement** est établi, contrôlé et recouvré comme l'impôt sur le revenu et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions.

Ces dispositions ne sont pas applicables aux prestations mentionnées à l'article 80 *decies* du CGI.

Ce dispositif s'applique depuis l'imposition des revenus de l'année 2011.

chapitre 6

plus-values de cessions latentes sur droits sociaux, valeurs, titres ou droits des contribuables transférant leur domicile à l'étranger

(CGI, art. 167 *bis* ; ann. II, art. 91 *undecies* à 91 *septdecies* remplacés par le décret n° 2012-457 du 6 avril 2012 ; BOI-RPPM-PVBMI-50 , Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 18 et 22 ; Loi de finances pour 2013, art. 10)

177

L'article 48 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 a rétabli l'imposition des contribuables fiscalement domiciliés en France lors du **transfert** de leur domicile fiscal **hors de France** au titre des plus-values mobilières latentes.

Le **transfert hors de France** du domicile fiscal d'un contribuable est **réputé intervenir** le jour précédant celui à compter duquel ce contribuable cesse d'être soumis en France à une obligation fiscale sur l'ensemble de ses revenus.

Ces dispositions s'appliquent aux transferts de domicile fiscal hors de France **intervenues** depuis le 3 mars 2011.

A. CHAMP D'APPLICATION

177-1

Les contribuables fiscalement domiciliés en France **pendant au moins six des dix années précédant le transfert** de leur domicile fiscal **hors de France sont imposables** lors de ce transfert sur les éléments suivants.

I. PLUS-VALUES LATENTES CONSTATÉES

Les contribuables sont imposables **au titre des plus-values latentes constatées** sur les droits sociaux, valeurs, titres ou droits qu'ils détiennent, directement ou indirectement, à la **date du transfert hors de France** de leur domicile fiscal lorsque les membres de leur foyer fiscal détiennent une ou plusieurs participations, directes ou indirectes, d'au moins 1 % dans les bénéficiaires sociaux d'une société, à l'exception des sociétés visées à l'article 208-1° *bis* A du CGI, ou une participation directe ou indirecte dans ces mêmes sociétés dont la valeur, définie selon les conditions prévues ci-dessous, excède 1,3 million d'euros lors de ce transfert.

II. VALEUR DES CRÉANCES

Les contribuables sont imposables également sur **la valeur des créances** trouvant leur origine dans une clause de complément de prix mentionnée à l'article 150-0 A-I-2 du CGI.

B. CALCUL DE LA PLUS-VALUE

177-2

La plus-value constatée est calculée de la façon suivante :

I. POUR LES DROITS SOCIAUX, VALEURS, TITRES OU DROITS

La plus-value constatée est déterminée par **différence** entre la valeur des droits sociaux ou valeurs mobilières lors du transfert du domicile fiscal hors de France, déterminée selon les règles prévues aux articles 758 et 885 T *bis* du CGI, et leur prix d'acquisition par le contribuable ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation.

II. POUR LES DROITS SOCIAUX, VALEURS, TITRES OU DROITS REÇUS LORS D'UNE OPÉRATION D'ÉCHANGE

Lorsque lesdits titres ont été reçus lors d'une opération d'échange bénéficiant du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI avant le transfert de domicile fiscal du contribuable, la plus-value constatée **est calculée** à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres remis à l'échange diminué de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée lors de l'échange.

III. POUR LES CRÉANCES TROUVANT LEUR ORIGINE DANS UNE CLAUSE DE COMPLÉMENT DE PRIX

Les créances **sont évaluées** à leur valeur réelle au moment du transfert du domicile fiscal hors de France de leur titulaire.

IV. CALCUL DE LA PLUS-VALUE LATENTE

La plus-value latente calculée dans les conditions prévues ci-dessus est réduite de l'abattement pour durée de détention prévu au 1 de l'article 150-0 D-1 du CGI dans les conditions prévues à ce dernier article.

Pour l'application de l'abattement prévu à ce même article 150-0 D-1, le transfert du domicile fiscal est assimilé à une cession à titre onéreux (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-A).

C. APPLICATION D'UN ABATTEMENT SUR L'ASSIETTE DE LA PLUS-VALUE

177-3

La plus-value calculée dans les conditions prévues cf. n° 177-2, **est réduite de l'abattement pour durée de détention** prévu à l'article 150-0 D *ter* du CGI lorsque les conditions mentionnées au même article sont remplies.

Pour l'application de l'abattement prévu à l'article 150-0 D *ter* du même code pour les dirigeants de PME, le transfert du domicile fiscal est assimilé à une cession à titre onéreux si les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- le contribuable a fait valoir ses droits à la retraite avant le transfert de son domicile fiscal ;
- le contribuable domicilié fiscalement hors de France cède les titres dans les deux ans suivant son départ à la retraite.

D. MODALITÉS D'IMPOSITION

I. TAUX D'IMPOSITION JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2012

177-4

Pour les transferts de domicile hors de France réalisés, la plus-value ainsi déterminée est imposée au taux de **19 %** prévu à l'article 200 A-2 du CGI dans sa rédaction en vigueur **jusqu'au 27 septembre 2012**, lors du changement de domicile fiscal.

Pour les transferts de domicile fiscal hors de France **intervenues entre le 28 septembre 2012 et le 31 décembre 2012**, les plus-values et créances mentionnées à l'article 167 *bis*-I et II du CGI sont imposées au taux forfaitaire de **24 %** par dérogation au 4 du I du même article (Loi de finances pour 2013, art. 10-IV-B).

II. BARÈME PROGRESSIF DE L'IMPÔT SUR LE REVENU À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2013

1. Application du barème progressif.

À compter du 1^{er} janvier 2013, lors d'un transfert de domicile hors de France les plus-values déterminées sont soumises, **en principe**, au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

En effet, l'article 158-6 *ter* du CGI, instauré par l'article 10-I de la loi de finances pour 2013, dispose que sont soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu les plus-values latentes sur droits sociaux, valeurs, titres ou droits, les créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix et certaines plus-values en report d'imposition imposables lors du transfert du domicile fiscal hors de France sont déterminées conformément à l'article 167 *bis* du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-I).

2. Calcul relatif à l'impôt relatif aux plus-values et créances.

L'impôt relatif aux plus-values et créances déterminées (cf. n^{os} 177-2, 177-3 et 177-6 à l'exception de celles imposées dans les conditions précisées au III ci-dessous) est égal à la différence entre :

- d'une part, le montant de l'impôt sur le revenu résultant de l'application de l'article 197 du CGI à l'ensemble des revenus de sources française et étrangère mentionnés à l'article 167-1 dudit code auxquels s'ajoutent les plus-values et créances imposables (cf. n^{os} 177-2, 177-3 et 177-6 à l'exception de celles imposées dans les conditions précisées au *b* ci-dessous) ;
- et, d'autre part, le montant de l'impôt établi dans les conditions prévues à ce même article 197 pour les seuls revenus de sources française et étrangère mentionnés à l'article 167-1 du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 10-I L-3^o).

Le taux d'imposition de ces plus-values et créances est égal au rapport entre :

- d'une part, l'impôt calculé dans les conditions citées ci-dessus ;
- et, d'autre part, la somme des plus-values et créances déterminées ci-dessus, à l'exception de celles imposées dans les conditions précisées au *b* ci-dessous.

III. DÉROGATION AU BARÈME PROGRESSIF SOUS CONDITIONS À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2013

Les plus-values et créances mentionnées au A ci-dessus peuvent être imposées, **sur option du contribuable**, dans les conditions prévues au 2 *bis* de l'article 200 A du CGI lorsque les conditions prévues à ce même 2 *bis* sont remplies.

Par dérogation, les plus-values et créances peuvent être, sur **option** du contribuable, imposés au taux forfaitaire de **19 %** sous certaines conditions, **à compter du 1^{er} janvier 2013**.

Pour l'application de cette option aux plus-values latentes constatées, le transfert du domicile fiscal est assimilé à une cession à titre onéreux (Loi n^o 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-B).

E. SORT DES MOINS-VALUES

- 177-5 Les moins-values constatées ne sont pas imputables sur les plus-values calculées selon les mêmes modalités ni sur d'autres plus-values, quelles que soient leurs modalités d'imposition.

F. LES PLUS-VALUES EN REPORT D'IMPOSITION

- 177-6 Lorsqu'un contribuable **transfère son domicile fiscal hors de France, les plus-values de cession ou d'échange** de droits sociaux, valeurs, titres ou droits **dont l'imposition a été reportée** en application des articles 92 B-II, 92 B *decies*, 160-I *ter* et 160-II, dans leur rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000, et de l'article 150-0 C, dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2006, et des articles 150-0 B *bis*, 150-0 *ter* du CGI (pour les apports réalisés **à compter du 14 novembre 2012** ; Loi n^o 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 18-I-C) et 150-0 D *bis* du même code **sont également imposables lors de ce transfert** (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-L-2^o).

G. LE SURSIS DE PAIEMENT D'OFFICE

- 177-7 Lorsque le contribuable **transfère son domicile fiscal hors de France dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen** ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de

lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, **il est sursis au paiement de l'impôt afférent** aux plus-values constatées (cf. n^{os} 177-2 et 177-3) ou aux plus-values en report d'imposition devenues imposables (cf. n^o 177-6).

H. LE SURSIS DE PAIEMENT SUR OPTION EXPRESSE DU CONTRIBUABLE

177-8

I. OBLIGATION D'UNE OPTION DU CONTRIBUABLE

Sur **demande expresse du contribuable**, il **peut également être sursis au paiement de l'impôt afférent** aux plus-values constatées (cf. n^{os} 177-2 et 177-3) ou aux plus-values en report d'imposition devenues imposables (cf. n^o 177-6) lorsque le contribuable :

- transfère son domicile fiscal hors de France dans un État autre que ceux visés cf. n^o 177-7 ;
- après avoir transféré son domicile fiscal hors de France dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, précitée, le transfère à nouveau dans un État autre que ceux mentionnés précédemment.

II. DÉCLARATION DES PLUS-VALUES ET CRÉANCES CONSTATÉES ET IMPOSABLES

Dans les deux cas ci-dessus, le **sursis de paiement est subordonné** à la condition que le contribuable déclare le montant des plus-values constatées (cf. n^{os} 177-2 et 177-3) ou imposables en report d'imposition devenues imposables (cf. n^o 177-6), désigne un représentant établi en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt et constitue auprès du comptable public compétent, préalablement à son départ, des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor.

III. TRANSFERT DU DOMICILE POUR RAISONS PROFESSIONNELLES JUSTIFIÉ : PAS DE GARANTIE

Pour l'**application du sursis au paiement** de l'impôt **sur option expresse** du contribuable, **aucune garantie n'est exigée** lorsque le contribuable **justifie que son transfert** de domicile fiscal dans un État ou territoire qui n'est pas partie à l'accord sur l'Espace économique européen, mais qui a conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, précitée, **obéit à des raisons professionnelles**.

VI. NON-JUSTIFICATION DU CARACTÈRE PROFESSIONNEL DU TRANSFERT DU DOMICILE : GARANTIE OBLIGATOIRE

À compter du 1^{er} janvier 2013, l'article 22-I-C de la loi n^o 2012-1510 de finances rectificative pour 2012 prévoit que dans l'hypothèse où le contribuable **ne justifie pas que son transfert obéit à des raisons professionnelles**, il est tenu de **constituer un montant de garanties** préalablement à son transfert de domicile fiscal hors de France pour bénéficier du sursis de paiement prévu.

Ce montant des garanties est égal à :

- **19 %** du montant total des plus-values et créances (cf. n^{os} 177-2, 177-3 et 177-6) imposées dans les conditions prévues au 2 *bis* de l'article 200 A du CGI ;
- **30 %** du montant total des plus-values et créances (cf. n^{os} 177-2, 177-3 et 177-6) imposées au barème progressif de l'impôt sur le revenu ;

Dans le mois suivant la réception de l'avis d'imposition émis au titre de l'impôt afférent aux plus-values et créances imposée au barème progressif de l'impôt sur le revenu, le contribuable constitue, le cas échéant, un complément de garanties pour assurer le recouvrement de l'impôt calculé dans les conditions du 1^o du II *bis* de l'article 167 *bis* du CGI [cf. n^o 117-4 (II-2-a)] à

hauteur de la différence entre ce montant d'impôt et le montant de la garantie constituée préalablement au transfert du domicile fiscal hors de France.

Lorsque le montant d'impôt calculé dans les conditions du 1 du II *bis* de l'article 167 *bis* du CGI [cf. n° 177-4 (II-2)] est inférieur au montant des garanties constituées préalablement au transfert de domicile fiscal hors de France, le contribuable peut demander au comptable chargé du recouvrement la levée de ces garanties à hauteur de la différence entre le montant de ces garanties et le montant d'impôt précité.

I. CONSÉQUENCES DES SURSIS DE PAIEMENT.

177-9

Le sursis de paiement **d'office** (cf. n° 177-7) et le sursis de paiement **sur demande** du contribuable (cf. n° 177-8) ont pour effet de suspendre la prescription de l'action en recouvrement jusqu'à la date de l'événement entraînant leur expiration.

Ils sont assimilés au sursis de paiement mentionné à l'article L. 277 du LPF pour l'application des articles L. 208 et L. 279 du même livre.

J. EXPIRATIONS DU SURSIS DE PAIEMENT D'OFFICE ET DU SURSIS DE PAIEMENT SUR OPTION EXPRESSE DU CONTRIBUABLE.

177-10

Les sursis de paiement prévus (cf. n°s 177-7 et 177-8) **expirent** au moment où intervient l'un des événements suivants :

- **la cession, le rachat, le remboursement ou l'annulation** des droits sociaux, valeurs, titres ou droits pour lesquels des plus-values ont été constatées ou dont l'acquisition a ouvert droit au bénéfice du report d'imposition citées (cf. n° 177-6), à l'exception des cessions auxquelles l'article 150-0 D *bis* du CGI s'applique et, **à compter du 14 novembre 2012**, à l'exception de celles auxquelles l'article 150-0 B *ter* dudit code s'applique (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 18-I-C et II).

La cession s'entend des transmissions à titre onéreux, à l'exception des opérations d'échange entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B du CGI ;

- **la donation** de droits sociaux, valeurs, titres ou droits pour lesquels des plus-values ont été constatées, sauf si le donateur démontre que la donation n'est pas faite à seule fin d'éluider l'impôt, **à compter du 1^{er} janvier 2013**, calculé selon le barème progressif (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-D et II), ou afférent aux titres pour lesquels des plus-values de cession ou d'échange ont été reportées en application des articles 92 B *decies*, 160-I *ter-1* dernier alinéa et 160-II, dans leur rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000, de l'article 150-0 C, dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2006, ou de l'article 150-0 B *bis* du CGI ;

Remarque :

Les droits, valeurs ou titres mentionnés aux deux tirets ci-dessus s'entendent de ceux mentionnés au A (cf. n° 177-1) ou ceux reçus lors d'une opération d'échange entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B intervenue après le transfert de domicile fiscal hors de France.

- le **décès du contribuable**, pour l'impôt calculé au titre de plus-values mentionnées à des articles 92 B *decies*, 160-I *ter-1* dernier alinéa et 160-II, dans leur rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000, de l'article 150-0 C, dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2006, ou de l'article 150-0 B *bis* du CGI ;

- la **perception d'un complément de prix**, l'apport ou la cession de la créance pour les créances mentionnées cf. n° 177-1 ;

- l'**expiration du délai de réinvestissement, à compter du 1^{er} janvier 2013**, mentionné à l'article 150-0 D *bis-II-3^o*-a du CGI pour l'impôt afférent au montant de la plus-value de cession reportée en application du même article, net des prélèvements sociaux, qui n'a pas été réinvesti dans les conditions prévues à ce même a (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-D1^o-c) ;

- la **transmission, le rachat ou l'annulation**, avant l'expiration du délai de cinq ans mentionné à l'article 150-0 D *bis-III bis* du CGI, des **titres et droits reçus** en contrepartie de l'apport en numéraire conformément au même article 150-0 D *bis-II* dudit code, pour l'impôt afférent aux plus-values de cession reportées en application dudit article ;

- la **cession à titre onéreux, le rachat, le remboursement ou l'annulation des titres** ou droits reçus en rémunération de l'apport ou des titres ou droits apportés ou des parts ou droits dans les sociétés ou groupements interposés conformément à l'article 150-0 B *ter* du CGI, pour l'impôt afférent aux plus-values de cession reporté en application du même article. Cette disposition s'applique **à compter du 14 novembre 2012** (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 18-I-C-2^o-b et II).

K. DÉGRÈVEMENT D'OFFICE OU RESTITUTION D'OFFICE DE L'IMPÔT.

177-11

À l'expiration d'un délai de huit ans suivant le transfert de domicile fiscal hors de France ou lorsque le contribuable transfère de nouveau son domicile fiscal en France si cet événement est antérieur, **l'impôt établi, à compter du 1^{er} janvier 2013**, selon le **barème progressif** (cf. n° 177-4 au point II ; (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-D-2°-a), **est dégrèvé d'office, ou restitué** s'il avait fait l'objet d'un paiement immédiat lors du transfert de domicile fiscal hors de France, lorsque les titres mentionnés au A (cf. n° 177-1) ou les titres reçus lors d'une opération d'échange entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B du CGI intervenue après le transfert de domicile fiscal hors de France demeurent, à cette date, dans le patrimoine du contribuable.

L'impôt établi, **à compter du 1^{er} janvier 2013**, selon le barème progressif (cf. n° 177-4 au point II ; (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-D-2°-a) **est également dégrèvé, ou restitué** s'il avait fait l'objet d'un paiement immédiat lors du transfert de domicile fiscal hors de France, **en cas de décès** du contribuable ou, pour sa fraction se rapportant aux droits sociaux, valeurs, titres ou droits donnés, **en cas de donation** des titres mentionnés au A (cf. n° 177-1) ou des titres reçus lors d'une opération d'échange entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B du CGI intervenue après le transfert de domicile fiscal hors de France, si le donateur démontre que cette opération n'est pas faite à seule fin d'éluider l'impôt.

Lorsque le contribuable **transfère de nouveau son domicile fiscal en France** et que les titres auxquels se rapporte la plus-value imposable figurent dans son patrimoine, **il est**, pour l'impôt afférent à ces titres, **replacé dans la même situation fiscale** que s'il n'avait jamais quitté le territoire français.

Lorsque le contribuable **transmet à titre gratuit**, alors qu'il est domicilié **hors de France**, des titres dont l'acquisition a ouvert droit au bénéfice des articles 92 B-II, 160-I *ter*-1 premier alinéa ou 160-I *ter*-4, dans leur rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000, **la fraction de l'impôt établi, à compter du 1^{er} janvier 2013** dans les conditions prévues cf. n° 177-4 point II (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-D-3°) se rapportant aux titres ainsi transmis **est dégrèvée ou**, si elle avait fait l'objet d'un paiement immédiat lors du transfert du domicile fiscal hors de France, **restituée**.

L'impôt établi **à compter du 1^{er} janvier 2013** dans les conditions prévues cf. n° 177-4 point II (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-D-3°) et afférent **aux plus-values de cession reportées** en application de l'article 150-0 D *bis* du CGI **est dégrèvé, ou restitué** s'il avait fait l'objet d'un paiement immédiat lors du transfert du domicile fiscal hors de France, à l'expiration du délai de cinq ans mentionné au même article 150-0 D *bis*-III *bis*, al. 2 dudit code (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-L-4°).

L'impôt se **rapportant aux créances** (cf. n° 177-1) est **dégrèvé, ou restitué** s'il avait fait l'objet d'un paiement immédiat lors du transfert du domicile fiscal hors de France, en cas de retour en France ou, lorsque le contribuable est encore fiscalement domicilié à l'étranger, lors de son décès ou de la donation des créances, si le donateur démontre que cette dernière opération n'est pas faite à seule fin d'éluider l'impôt établi, **à compter du 1^{er} janvier 2013** dans les conditions prévues cf. n° 177-4 point II (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-D-4°-a). L'impôt **est dégrèvé ou restitué pour la fraction** se rapportant à la créance encore dans le patrimoine du **contribuable au jour du décès ou de la donation**, déduction faite des éventuels compléments de prix perçus entre la date du transfert du domicile fiscal hors de France et celle du décès ou de la donation.

Si, à la survenance de l'un des événements (cession, rachat, remboursement ou annulation des droits ou donation), le montant de la plus-value de cession ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, l'accroissement de valeur des titres depuis leur entrée dans le patrimoine du contribuable est inférieur au montant de plus-value, l'impôt calculé, **à compter du 1^{er} janvier 2013** dans les conditions prévues cf. n° 177-4 point II (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-E-1°) est retenu dans la limite de son montant recalculé sur la base de la différence entre le prix, en cas de cession ou de rachat, ou la valeur, dans les autres cas, des titres concernés à la date de l'événement concerné, d'une part, et leur prix ou valeur d'acquisition retenu, diminué, le cas échéant, de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée lors de l'échange entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B du CGI intervenue après le transfert de domicile fiscal hors de France, d'autre part.

Le surplus d'impôt **est dégrèvé d'office ou restitué** s'il avait fait l'objet d'un paiement immédiat lors du transfert de domicile fiscal hors de France. Dans ce cas, le contribuable fournit, à l'appui de la déclaration des revenus 2042, les éléments de calcul retenus.

Si, à la survenance de l'un des événements (cession, rachat, remboursement ou annulation des droits ou donation), le contribuable **réalise une perte ou constate** que les titres ont une

valeur moindre que leur valeur d'entrée dans son patrimoine, **l'impôt calculé, à compter du 1^{er} janvier 2013** dans les conditions prévues cf. n° 177-4 point II (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-E-2°) **est dégrévée, ou restituée** s'il avait fait l'objet d'un paiement immédiat lors du transfert de domicile fiscal hors de France.

Si, lors de la survenance de la cession à titre onéreux des titres, l'abattement prévu à l'article 150-0 D *ter* du CGI ou, **à compter du 1^{er} janvier 2013**, de l'article 150-0 D-I dudit code (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-E-3°-a) est supérieur à l'abattement appliqué cf. n° 177-2 (point IV), l'impôt calculé, **à compter du 1^{er} janvier 2013** dans les conditions prévues cf. n° 177-4 point II (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-E-3°-b) est retenu dans la limite de son montant assis sur l'assiette réduite de ce nouvel abattement.

La **moins-value réalisée** lors de l'un des événements (cession, rachat, remboursement ou annulation des droits ou donation) et relative à des titres pour lesquels une plus-value avait été constatée lors du transfert de domicile fiscal du contribuable hors de France **est également réduite**, le cas échéant, du montant de l'abattement prévu à l'article 150-0 D *ter* du CGI ou, **à compter du 1^{er} janvier 2013**, de l'article 150-0 D-I dudit code (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-E-3°-a).

Si, lors de la survenance de l'un des événements (cession, rachat, remboursement ou annulation des droits ou donation), le contribuable réalise une plus-value imposable en France conformément aux dispositions de l'article 244 *bis* B du CGI, **l'impôt** sur la plus-value latente établi **est dégrévée. À compter du 1^{er} janvier 2013**, l'impôt calculé, dans les conditions prévues cf. n° 177-4 point II, et afférent à la plus-value latente constatée sur les titres concernés par l'un des événements précités est **dégrévé ou restitué** s'il avait fait l'objet d'un paiement l'année suivant le transfert de domicile fiscal hors de France (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-E-4°-a).

Jusqu'au 31 décembre 2012, la **moins-value** mentionnée ci-dessus **réalisée dans un État membre** de l'Union européenne ou dans un **État partie à l'accord** sur l'Espace économique européen est, à proportion du rapport, retenu, entre, d'une part, la différence entre :

- le taux d'imposition mentionné à l'article 200 A-2 du CGI et le taux de l'impôt applicable aux plus-values dans l'État où elles ont été réalisées ;

- et, d'autre part, le taux d'imposition mentionné au même article 200 A-2 imputable, dans les conditions du 11 de l'article 150-0 D du CGI, sur les plus-values imposables en application de l'article 244 *bis* B du CGI ou, lorsque le contribuable transfère de nouveau son domicile fiscal en France, sur les plus-values imposables conformément à l'article 150-0 A dudit code.

À compter du 1^{er} janvier 2013, cette même **moins-value, diminuée** le cas échéant des abattements mentionnés aux articles 150-0 D-1 et 150-0 D *ter* du CGI dans les conditions prévues, réalisée dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales notamment, **est imputable**, dans les conditions prévues à l'article 150-0 D-11 dudit code, sur les plus-values imposables en application de l'article 244 *bis* B du même code ou, lorsque le contribuable transfère de nouveau son domicile fiscal en France, sur les plus-values imposables conformément à l'article 150-0 A du CGI (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-D-E-4°-b).

L'impôt éventuellement acquitté par le contribuable dans son État de résidence dans les cas prévus (cession, rachat, remboursement ou annulation des droits) **est imputable** sur l'impôt définitif dû, à proportion du rapport entre l'assiette définitive de l'impôt calculée, d'une part, et l'assiette de l'impôt acquitté hors de France, d'autre part, et dans la limite de l'impôt définitif dû en France.

Si, lors de la survenance de la cession à titre onéreux des titres, les conditions prévues au 2 *bis* de l'article 200 A du CGI sont remplies alors qu'elles ne l'étaient pas au titre de l'année du transfert de domicile fiscal hors de France et que le contribuable opte pour l'imposition de la plus-value latente constatée dans les conditions prévues à ce même 2 *bis*, l'impôt sur le revenu calculé selon le barème progressif (cf. n° 177-4 au point II) afférent à la plus-value latente constatée sur les titres concernés par l'un des événements précités est retenu dans la limite de son montant recalculé en appliquant à la plus-value latente constatée dans les conditions prévues le taux de 19 % (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-F).

Le surplus d'impôt sur le revenu est dégrévée ou restituée. Dans ce cas, le contribuable fournit, à l'appui de la déclaration des revenus 2012, les éléments de calcul retenus.

Ces dispositions sont applicables lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- les plus-values et créances déterminées ont été imposées selon le barème progressif (cf. n° 177-4 au point II) au titre de l'année du transfert de domicile fiscal hors de France ;
- le contribuable ne bénéficie pas de l'option pour l'imposition dans les conditions prévues au 2 bis de l'article 200 A du CGI au titre de la plus-value latente constatée et concernée par l'un des événements prévus cités ci-dessus cf. n° 177-10.

Lors de la survenance de chaque événement prévu cité ci-dessus cf. n° 177-10, le montant d'impôt sur le revenu dû, à dégrever ou à restituer, est calculé en appliquant à la plus-value ou créance définitive concernée par ledit événement le taux d'imposition défini ci-dessus cf. n° 177-4 (II-2-a).

Cependant, sur **demande expresse** du contribuable, le montant d'impôt sur le revenu dû, à dégrever ou à restituer, peut être calculé en appliquant le barème progressif de l'impôt sur le revenu à l'ensemble des plus-values et créances définitives puis en retenant le montant d'impôt ainsi calculé correspondant à la seule plus-value ou créance concernée par l'événement prévu cité ci-dessus cf. n° 177-10.

Cette **option**, qui doit être exercée lors de la survenance du premier événement prévu affectant une plus-value ou une créance, est irrévocable et s'applique à l'ensemble des plus-values et créances déterminées dans les conditions prévues.

Le surplus d'impôt sur le revenu est dégrevé ou restitué. Dans ce cas, le contribuable fournit, à l'appui de la déclaration des revenus 2042, les éléments de calcul retenus (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-F).

L. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES.

177-12

Le contribuable qui **transfère** son domicile fiscal hors de France **est tenu de déclarer** les plus-values imposables sur la déclaration mentionnée à l'article 170-1 du CGI l'année suivant celle du transfert dans le délai prévu à l'article 175 du même code.

Lorsqu'il bénéficie du sursis de paiement, il déclare chaque année sur la déclaration 2042 le montant cumulé des impôts en sursis de paiement et indique sur un formulaire établi par l'administration, joint en annexe, le montant des plus-values constatées et l'impôt afférent aux titres pour lesquels le sursis de paiement n'est pas expiré.

Dans le délai prévu à l'article 175 du CGI, il **déclare**, l'année suivant celle de l'expiration du sursis de paiement, sur le même formulaire joint à la déclaration déjà citée, la **nature et la date de l'événement entraînant l'expiration du sursis de paiement** ainsi que le **montant de l'impôt exigible** afférent aux plus-values constatées et modifiées, le cas échéant, ou imposables (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-G-1°). Il fournit, à l'appui de cette déclaration, les éléments de calcul retenus. L'impôt définitif est acquitté au moment du dépôt de ce formulaire.

Lorsque le contribuable n'a pas bénéficié d'un sursis de paiement, il demande, lors de la survenance de l'un des événements prévus (cession, rachat, remboursement ou annulation des droits ou donation) et lorsqu'il se trouve dans l'un des cas prévus (baisse de la valeur des titres ou pertes), la restitution de l'impôt calculé selon le barème progressif et acquitté l'année suivant son transfert de domicile fiscal hors de France afférent à la plus-value latente constatée sur les titres concernés par l'un des événements prévus cités ci-dessus cf. n° 177-10 (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-G-2°).

Lors de la survenance de l'un des événements prévus (expiration d'un délai de huit ans suivant le transfert de domicile fiscal ou retour en France), il déclare la nature et la date de ces événements et demande le dégrèvement ou la restitution de l'impôt calculé, **à compter du 1^{er} janvier 2013** selon les modalités du barème progressif de l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values constatées sur les titres concernés par l'un des événements prévus cités ci-dessus cf. n° 177-10 (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-I-G-3°).

Le défaut de production de la déclaration 2042 et du formulaire cités ci-dessus, ou l'omission de tout ou partie des renseignements qui doivent y figurer entraîne l'**exigibilité immédiate** de l'impôt en sursis de paiement.

Dans les deux mois suivant chaque transfert de domicile fiscal, les contribuables sont tenus d'informer l'administration fiscale de l'adresse du nouveau domicile.

Les articles 91 *undecies* à 91 *septdecies* de l'annexe II au CGI, remplacés par le décret n° 2012-457 du 6 avril 2012, fixent les conditions d'application de ce dispositif et notamment les obligations déclaratives du contribuable.

Remarque :

Dispositions en vigueur pour les transferts de domicile antérieur au 3 mars 2011.

L'article 19 de la loi de finances pour 2005 avait abrogé le 1^{er} *bis* de l'ancien article 167 et l'ancien article 167 *bis* du CGI qui prévoyaient respectivement l'imposition immédiate des plus-values de cession ou d'échange en report d'imposition et des plus-values latentes sur les participations substantielles lors du transfert par le contribuable de son domicile hors de France.

Ainsi, les transferts de domicile hors de France intervenus depuis le 1^{er} janvier 2005 n'entraînaient plus l'expiration du report d'imposition des plus-values d'échanges ou de cessions.

L'article 61 de la loi de finances rectificative pour 2005 avait mis en conformité avec le droit communautaire le régime d'imposition des plus-values en report d'imposition lors du transfert du domicile hors de France. Cet article 61 prévoyait, sous certaines conditions, le **dégrèvement d'office** de l'impôt établi sur le fondement du 1^{er} *bis* de l'ancien article 167 et le **rétablissement des reports d'imposition** existant sur ces mêmes titres.

M. CONTROLE DE L'ADMINISTRATION

177-13

Depuis le 3 mars 2011, même si les délais de reprise prévus au premier alinéa de l'article L. 169 du LPF sont écoulés, l'administration dispose, pour le contrôle de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux afférents à chaque gain, plus-value ou créance mentionné à l'article 167 *bis* du CGI, d'un nouveau droit de reprise qui s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle de la réalisation de l'événement prévu cité ci-dessus cf. n° 177-10 qui affecte ledit gain, plus-value ou créance (LPF, art. L. 171-0 A instauré par l'article 22-II de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

N. MESURE TRANSITOIRE POUR CONSTITUTION DE GARANTIE AU TITRE DE L'ANNEE 2012

177-14

Les contribuables qui ont transféré leur domicile fiscal hors de France **entre le 28 septembre et le 31 décembre 2012** et ont demandé à bénéficier du sursis de paiement prévu à l'article 167 *bis-V* du CGI sont tenus, le cas échéant, de **constituer, avant le 31 mars 2013**, un **complément de garantie** pour assurer le recouvrement de l'impôt calculé au taux de **24 %** en application de l'article 10-IV-B de la loi de finances pour 2013 à hauteur de la différence entre ce montant d'impôt et le montant de la garantie constituée pour assurer le recouvrement de l'impôt calculé initialement au taux de **19 %** (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-III).

178

179

chapitre 7

taxation forfaitaire en fonction de certains éléments
du train de vie du contribuable

(CGI, art. 168 ; LPF, art. L. 63 ; BOI-CF-IOR)

180

En cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, l'administration est en droit de substituer au régime de droit commun de détermination du revenu imposable, une taxation forfaitaire de la base d'imposition d'après certains éléments de ce train de vie.

A. DÉCLARATION DES ÉLÉMENTS DU TRAIN DE VIE

181

L'obligation de mentionner les éléments du train de vie dans la déclaration d'ensemble des revenus a été supprimée.

Toutefois, le service peut demander au contribuable des renseignements dans le cadre de son pouvoir de contrôle. Il utilise à cet effet l'imprimé 2060.

B. CHAMP D'APPLICATION DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 168 DU CGI**I. CONTRIBUABLES CONCERNÉS**

182

Les dispositions de l'article 168 du CGI ont une portée générale. Elles peuvent s'appliquer à tout contribuable, quelles que soient la nature ou l'origine de ses revenus, et les modalités de leur évaluation.

Par exemple, peuvent faire l'objet de cette taxation : les contribuables disposant de revenus agricoles fixés forfaitairement, de revenus d'exploitations forestières, ainsi que les contribuables dont les déclarations ont fait l'objet de vérifications non suivies de rehaussements (déclarations de revenus professionnels) ou dont la déclaration fait état de revenus déclarés par des tiers (salaires, honoraires, droits d'auteur, redevances, etc...).

Toutefois, l'administration admet que les dispositions de l'article 168 du CGI ne soient pas mises en œuvre en ce qui concerne, notamment, les contribuables âgés dont les revenus ont diminué sans qu'ils aient pour autant réduit certains éléments de leur train de vie, dès lors que ce dernier était compatible avec leurs revenus, ainsi que les propriétaires d'immeubles, lorsque l'écart constaté entre le revenu net global déclaré et la base forfaitaire d'imposition, au cours de la deuxième année de la période de référence, tient seulement à la déduction de dépenses d'amélioration à caractère non répétitif.

II. CONDITIONS D'APPLICATION

183

La mise en œuvre des dispositions de l'article 168 du CGI n'est possible que si les trois conditions suivantes sont satisfaites :

1. La somme forfaitaire résultant de l'application du barème (cf. n° 189), doit atteindre un certain montant, soit : **44 772 € pour 2012** (44 772 € pour 2011 et 2010).

2. Il doit exister une disproportion marquée entre le train de vie du contribuable et ses revenus, c'est-à-dire ceux qui résultent de sa déclaration. En cas d'absence de déclaration, ils sont comptés pour zéro.

La disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus est établie lorsque la base forfaitaire d'imposition résultant de l'application du barème et de la majoration excède **d'au moins un tiers** le montant du revenu global net déclaré, y compris les revenus exonérés ou taxés selon un taux proportionnel ou libérés de l'impôt par l'application d'un prélèvement.

Ces revenus sont notamment les suivants :

• **Revenus exonérés :**

- **allocations familiales ;**

- **pensions servies** en vertu des dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre ;

- **retraites mutuelles servies** aux anciens combattants et victimes de la guerre ;

- **intérêts des sommes inscrites** sur le premier livret de caisse d'épargne (depuis le 1^{er} janvier 2009, intérêts des sommes inscrites sur les livrets A ainsi que ceux des sommes inscrites sur les comptes spéciaux sur livret du Crédit mutuel ouverts avant le 1^{er} janvier 2009) et de celles déposées sur les livrets d'épargne populaire ;

- **intérêts d'emprunts d'État** dans la mesure où ils sont exonérés d'impôt sur le revenu ;

- **revenu échappant à l'impôt sur le revenu** par le jeu d'un abattement (abattement de 10 % pour les pensions, abattement dégressif sur les rentes viagères constituées à titre onéreux, abattement sur certains revenus de valeurs mobilières, par exemple) ;

- **produits des locations et sous-locations en meublé** d'une ou plusieurs pièces de l'habitation principale visées à l'article 35 *bis* du CGI ;

- **revenus dont l'imposition est réservée à un pays étranger** par une convention internationale.

En revanche, ne constituent pas des revenus exonérés les produits situés hors du champ d'application de l'impôt sur le revenu (revenus que pourraient produire les logements dont les propriétaires se réservent la jouissance, par exemple).

• **Revenus taxés selon un taux proportionnel.**

Ils comprennent, notamment, les gains nets retirés des cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux visés à l'article 150-0 A du CGI, les plus-values immobilières et les plus-values à long terme réalisées en matière de bénéfices professionnels.

• **Revenus libérés de l'impôt par application d'un prélèvement.**

Ce sont les revenus ayant supporté une taxation les libérant définitivement de l'impôt sur le revenu : prélèvements sur les intérêts, arrrages et produits de fonds d'État, etc.

3. La disproportion doit avoir été constatée l'année de l'imposition.

C. BASE D'IMPOSITION FORFAITAIRE

Elle résulte essentiellement de l'application à certains éléments du train de vie d'un barème fixant pour chacun d'eux un revenu forfaitaire minimum.

I. BARÈME

184 Le barème à utiliser pour déterminer la base forfaitaire d'imposition de l'année **2012** est reproduit ci-après au n° 189.

Les éléments dont il doit être fait état pour la détermination de la base d'imposition sont ceux dont les membres du foyer fiscal ont disposé pendant l'année d'imposition, en quelque lieu que ce soit, en France ou à l'étranger, et à quelque titre que ce soit.

Dans l'hypothèse où les contribuables n'ont disposé d'un élément donné que pendant une partie de l'année, le revenu forfaitaire y afférent est réduit au prorata du nombre de mois compris dans cette période (toute fraction de mois étant négligée).

Toutefois, il y a lieu de faire abstraction des éléments dont les contribuables n'ont eu la disposition que durant une période de faible durée (un mois), sauf dans le cas où, à la suite de fréquents changements, les intéressés se trouvent, en fait, avoir disposé au cours de l'année, d'éléments de même nature pendant une durée supérieure à un mois.

Pour déterminer la base forfaitaire d'imposition, il convient **de réduire** celle-ci lorsque le contribuable **justifie** le financement d'une partie de son train de vie, CE arrêt du 27 octobre 2008 n° 294160.

II. PRÉCISIONS SUR CERTAINS ÉLÉMENTS DU BARÈME

185 1. Résidences.

Il convient de retenir leur **valeur locative cadastrale brute**.

La valeur locative cadastrale des locaux à caractère professionnel n'est pas prise en considération pour déterminer la base d'imposition forfaitaire, même si l'affectation n'est pas exclusive.

2. Employés de maison.

Pour être retenus parmi les éléments du train de vie, les employés de maison doivent être attachés au service personnel de l'employeur d'une façon exclusive et permanente.

Sont exclus de ce fait : les femmes de ménage, les extra, les domestiques agricoles, les jardiniers chargés exclusivement de cultiver un jardin potager, les infirmières au service des médecins, le personnel d'entretien des châteaux ayant un caractère historique ou artistique particulier.

3. Voitures automobiles.

Les voitures automobiles destinées au transport des personnes, à l'exclusion des voitures commerciales (fourgonnettes, camionnettes) sont retenues, même si elles sont utilisées en partie à des fins professionnelles. La base forfaitaire est, cependant, réduite de moitié pour les voitures qui sont affectées principalement à un usage professionnel. Cette réduction est limitée à un seul véhicule. Les voitures automobiles exclusivement réservées à un usage professionnel ne sont pas retenues.

4. Chevaux de selle.

La destination des chevaux de selle peut être extrêmement variée : promenade, chasse, sport (polo, concours hippiques). Les chevaux de selle que les agriculteurs donnent habituellement en location à des touristes ne sont pas pris en considération pour la détermination de la base forfaitaire d'imposition.

III. APPLICATION D'UNE MAJORATION

186 La somme forfaitaire déterminée en application du barème était majorée de 50 % lorsqu'elle était supérieure ou égale à deux fois le montant indiqué au n° 183 ci-dessus.

Par décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, le Conseil constitutionnel a estimé que les dispositions du 2 de l'article 168 du CGI **étaient contraires** à la Constitution, elles ont donc été **abrogées**.

D. PROCÉDURE

187 Lorsque le contribuable est en situation d'être taxé selon les dispositions de l'article 168 du CGI, en fonction des éléments de son train de vie, la base d'imposition retenue doit lui être notifiée, qu'il ait ou non souscrit la déclaration de son revenu global.

La notification comporte les éléments de calcul de la base forfaitaire tant pour l'année d'imposition que pour l'année précédente.

Toutefois, la décision de mise en œuvre de ces dispositions est prise par un agent ayant au moins le grade **d'inspecteur départemental** qui vise à cet effet la proposition de rectification (LPF, art. R* 63-1). Cette mesure a pour but d'assurer, dans chaque cas, une application équitable des dispositions de cet article.

Le contribuable dispose d'un délai de **trente jours** à compter de la notification pour présenter ses observations.

Le contribuable peut apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts contractés lui ont permis d'assurer son train de vie.

De même, lorsqu'un contribuable justifie de ressources couvrant partiellement la disproportion entre la base forfaitaire déterminée selon les modalités de l'article 168 du CGI et les revenus déclarés, la base d'imposition doit être réduite à hauteur des sommes justifiées (CE, arrêt du 27 octobre 2008 n° 294160).

Il peut aussi démontrer que l'évaluation forfaitaire notifiée repose, soit sur une détermination inexacte du nombre d'éléments à sa disposition, soit sur une évaluation excessive.

E. PÉNALITÉS

188

L'article 168 du CGI ne donne lieu normalement à l'application **d'aucune pénalité** : il s'agit, en effet, d'un régime particulier qui n'implique pas nécessairement l'insuffisance du revenu déclaré.

Mais, bien entendu, si la déclaration d'ensemble des revenus n'a pas été souscrite, les pénalités prévues à l'article 1728 du CGI sont applicables (cf. RC n° 7261).

189

Voir tableau ci-après.

Barème de taxation forfaitaire d'après certains éléments du train de vie (cf. n° 184)

ÉLÉMENTS DU TRAIN DE VIE	BASE
1. Valeur locative cadastrale de la résidence principale, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel.....	Cinq fois la valeur locative cadastrale.
2. Valeur locative cadastrale des résidences secondaires, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel.....	Cinq fois la valeur locative cadastrale.
3. Employés de maison, précepteurs, préceptrices, gouvernantes :	
- pour la première personne âgée de moins de 60 ans.....	4 600 €
- pour chacune des autres personnes	5 700 €
La base ainsi déterminée est réduite de moitié en ce qui concerne les personnes employées principalement pour l'exercice d'une profession.	
Il n'est pas tenu compte du premier employé de maison.	
Il est fait abstraction du second employé de maison lorsque le nombre des personnes âgées de 65 ans ou infirmes vivant sous le même toit est de quatre au moins.	
4. Voitures automobiles destinées au transport des personnes ..	La valeur de la voiture neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage.
Toutefois, la base ainsi déterminée est réduite de moitié en ce qui concerne les voitures appartenant aux pensionnés de guerre bénéficiaires du statut des grands invalides, ainsi qu'aux aveugles et grands infirmes civils titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles.	
Elle est également réduite de moitié pour les voitures qui sont affectées principalement à un usage professionnel. Cette réduction est limitée à un seul véhicule.	
5. Motocyclettes de plus de 450 centimètres cubes	La valeur de la motocyclette neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage.
6. Yachts ou bateaux de plaisance à voiles avec ou sans moteur auxiliaire jaugeant au moins 3 tonneaux de jauge internationale :	
- pour les trois premiers tonneaux	1 140 €
- pour chaque tonneau supplémentaire :	
• de 4 à 10 tonneaux.....	340 €
• de 10 à 25 tonneaux.....	460 €
• au-dessus de 25 tonneaux.....	910 €
Ce barème est quintuplé pour les bateaux de plaisance battant pavillon d'un pays ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.	

ÉLÉMENTS DU TRAIN DE VIE	BASE
Le nombre de tonneaux à prendre en considération est égal au nombre de tonneaux correspondant à la jauge brute sous déduction, le cas échéant, d'un abattement pour vétusté égal à 25 %, 50 % ou 75 % suivant que la construction du yacht ou du bateau de plaisance a été achevée depuis plus de cinq ans, plus de quinze ans ou plus de vingt-cinq ans. Le tonnage ainsi obtenu est arrondi, s'il y a lieu, à l'unité immédiatement inférieure.	
7. Bateaux de plaisance à moteur fixe ou hors-bord d'une puissance réelle d'au moins 20 CV :	
- pour les 20 premiers chevaux	910 €
- par cheval-vapeur supplémentaire	69 €
Toutefois, la puissance n'est comptée que pour 75 %, 50 % ou 25 %, en ce qui concerne les bateaux construits respectivement depuis plus de cinq ans, quinze ans et vingt-cinq ans.	
Ce barème est quintuplé pour les bateaux de plaisance battant pavillon d'un pays ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.	
8. Avions de tourisme : par cheval-vapeur de la puissance réelle de chaque avion	69 €
9. Chevaux de course âgés au moins de deux ans au sens de la réglementation concernant les courses :	
- par cheval de pur sang	4 600 €
- par cheval autre que de pur sang et par trotteur	2 700 €
10. Chevaux de selle : par cheval âgé au moins de deux ans à compter du second cheval	1 370 €
11. Location de droits de chasse et participation dans les sociétés de chasse.	Deux fois le montant des loyers payés ou des participations versées lorsqu'il dépasse 4 600 €.
12. Clubs de golf : participation dans les clubs de golf et abonnements payés en vue de disposer de leurs installations ..	Deux fois le montant des sommes versées lorsqu'il dépasse 4 600 €.

chapitre 8

Taxation forfaitaire en fonction de certains éléments du train de vie liés à des activités occultes ou illégales du contribuable

(CGI, art. 1649 *quater-0 B ter* ; BOI-CF-IOR)

190

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, l'article 1649 *quater-0 B ter* du CGI permet à l'administration de procéder, en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, à une taxation forfaitaire de la base d'imposition d'après certains éléments de ce train de vie liés à des activités occultes ou illégales.

1. Lorsque l'administration fiscale est informée, dans le cadre de la lutte contre les activités lucratives non déclarées portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique et dans les conditions prévues aux articles L. 82 C, L. 101 ou L. 135 L du LPF, qu'un contribuable dispose d'éléments mentionnés ci-après, elle peut, **en cas de disproportion marquée** entre son train

de vie et ses revenus, porter la base d'imposition à l'impôt sur le revenu à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à ce ou ces éléments de train de vie le barème ci-après, compte tenu, le cas échéant, de la majoration prévue au 2 ci-dessous.

Éléments du train de vie	Base
1. Valeur locative cadastrale de la résidence, principale, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel	Cinq fois la valeur locative cadastrale
2. Valeur locative cadastrale des résidences secondaires, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel	Cinq fois la valeur locative cadastrale
3. Voitures automobiles destinées au transport des personnes	La valeur de la voiture neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage ou dans le cas d'une prise en location, cinq fois le prix toutes taxes comprises de cette location.
4. Motocyclettes de plus de 450 cm ³	La valeur de la motocyclette neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage
5. Clubs de sports et de loisirs	Le montant des dépenses
6. Voyages, séjours en hôtels, locations saisonnières et dépenses y afférentes	Le montant des dépenses
7. Appareils électroménagers, équipements son-hifi-vidéo, matériels informatiques	La valeur du bien neuf, lorsque celle-ci est supérieure à 1 000 €
8. Articles de joaillerie et métaux précieux	La valeur vénale du bien

Les éléments dont il est fait état pour la détermination de la base d'imposition sont ceux dont ont disposé, pendant l'année de l'imposition, les membres du foyer fiscal désignés à l'article 6-1 et 3 du CGI.

Pour les éléments dont disposent conjointement plusieurs personnes, la base est fixée proportionnellement aux droits de chacune d'entre elles.

Les revenus visés sont ceux qui résultent de la déclaration du contribuable et, en cas d'absence de déclaration, ils sont comptés pour zéro.

2. La somme forfaitaire déterminée en application du barème est **majorée de 50 %** lorsque le contribuable a disposé **de plus de quatre éléments du train de vie** figurant au barème.

Pour l'appréciation du nombre d'éléments de train de vie dont le contribuable a disposé, chaque élément des catégories 1 à 4 est décompté pour un. Pour les catégories 5 à 8, plusieurs éléments d'une même catégorie sont décomptés pour un.

3. La **disproportion marquée** entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus est établie lorsque la somme forfaitaire qui résulte de l'application du barème et de la majoration prévues aux 1 et 2 est, pour l'année d'imposition, **au moins égale au double du montant du revenu net global déclaré**, y compris les revenus exonérés ou taxés selon un taux proportionnel ou libérés de l'impôt par l'application d'un prélèvement.

4. Le contribuable **peut apporter la preuve** que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie.

chapitre 9

taxation forfaitaire des primes versées pour les jeux olympiques et paralympiques d'hiver de l'an 2010 à VANCOUVER

(Loi de finances pour 2010, art. 5)

médillés aux jeux olympiques et paralympiques d'hiver de l'an 2010 à Vancouver peut, sur **demande expresse et irrévocable** de leur bénéficiaire, **être réparti** par parts égales sur **l'année au cours** de laquelle le contribuable en a disposé et **les cinq années suivantes**.

L'exercice de cette option est incompatible avec celui de l'option prévue à l'article 163-0 A du CGI.

192

199

DEUXIÈME PARTIE

revenus fonciers

Les revenus fonciers constituent l'une des catégories (définie à l'article 14 du CGI) de revenus pris en compte pour asseoir l'impôt sur le revenu.

titre 1

champ d'application

(BOI-RFPI-CHAMP)

chapitre premier

définition des revenus fonciers

(BOI-RFPI-CHAMP)

A. REVENUS IMPOSABLES

(CGI, art. 14, 14 A, 33 *bis* et 33 *quinquies* ; BOI-RFPI-CHAMP-10)

200

Sont compris dans la catégorie des revenus fonciers, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéficiaires d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale (cf. n^{os} 204 et suiv.) :

1. Les revenus tirés de la location des propriétés bâties et des biens assimilés.

a. Revenus des locations proprement dits.

Il s'agit notamment des revenus :

- des **propriétés bâties proprement dites** (CGI, art. 14-1°), telles que maisons, usines, magasins, bureaux, locaux destinés à loger les gardiens, garages, granges, écuries, caves, étables, etc... ;
- de **l'outillage fixe des établissements industriels** (CGI, art. 14-1°-a), attaché au fonds à perpétuelle demeure ou reposant sur des fondations spéciales faisant corps avec l'immeuble ;
- **des installations commerciales ou industrielles assimilables à des constructions** (CGI, art. 14-1°-b) ;
- des **bateaux utilisés en un point fixe et aménagés pour l'habitation, le commerce ou l'industrie** (CGI, art. 14-1°-c) même s'ils sont seulement retenus par des amarres, tels que les bateaux ou péniches non destinés à la navigation et soumis à la taxe foncière ;
- des **immeubles faisant l'objet d'un bail à réhabilitation** (CGI, art. 33 *quinquies*), à l'exception du revenu représenté par la valeur des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement réalisés par le preneur conformément à l'article L. 252-1 du code de la construction et de l'habitation qui lui ne donne lieu à aucune imposition.

b. Recettes accessoires à ces locations.

Il s'agit notamment des recettes accessoires à la location de propriétés bâties ou de biens assimilés provenant :

- de **la location du droit d'affichage**, c'est à dire de toutes les redevances perçues pour l'utilisation de balcons, toitures ou pignons d'immeubles en vue de l'affichage ou de la publicité lumineuse ;

- de toutes autres redevances ayant leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit et qui résultent de la mise à la disposition de tiers, par le propriétaire, de certains droits attachés aux propriétés bâties ou de biens assimilés lui appartenant (location de toit pour les antennes de téléphonie mobile, par exemple).

201 2. Les revenus tirés de la location des propriétés non bâties.

a. Revenus des locations proprement dits (CGI, art. 14-2°).

Ce sont les revenus des propriétés non bâties de toute nature provenant des locations :

- par bail à ferme des terres agricoles ;
- des terrains occupés par des carrières, ardoisières, mines ou tourbières (CGI, art. 14-2°), sans location du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation ou d'éléments incorporels du fonds précédemment exploité par le propriétaire du sol ;
- par bail de courts de tennis ou de terrains de sport non munis du matériel et du mobilier d'exploitation ;
- d'un emplacement de tente ou de caravane sur un terrain nu, non aménagé et sans service de gardiennage ;
- de terrains servant de dépôt d'ordures ;
- de terrains occupés par des étangs ou par des ballastières ;
- d'un immeuble non bâti loué par bail à construction, sous réserve des dispositions de l'article 151 *quater* du CGI (CGI, art. 33 *bis*).

b. Recettes accessoires à ces locations.

Il s'agit des recettes accessoires à la location de propriétés non bâties provenant notamment :

- de la location du droit de chasse sur des terres affermées ou sur des terres dépendant d'une propriété d'agrément dont le propriétaire se réserve la jouissance et qu'il conserve dans son patrimoine privé ;
- de la concession du droit d'exploitation de carrières lorsque la location ne porte que sur le gisement ;
- de redevances tréfoncières ;
- de la concession du droit d'exploitation d'une source thermale faisant partie du patrimoine privé du propriétaire.

201-1 3. Sont également compris dans les revenus fonciers :

- Les revenus des propriétés dont le propriétaire ou un membre du foyer fiscal se réserve la disposition, sauf cas d'exonération prévu par la loi (cf. n° 201 et 233) ;
- Les revenus distribués par un fonds de placement immobilier (« OPCIF-FPI ») mentionné à l'article 239 *nonies* du CGI sur le fondement de l'article 14 A du même code.

Remarque : en principe, il n'y a pas lieu de distinguer selon que les immeubles sont situés en France ou à l'étranger ; toutefois de nombreuses conventions internationales réservent le droit d'imposer les revenus fonciers à l'État sur le sol duquel se trouve l'immeuble.

B. EXONÉRATIONS

(CGI, art. 15-II et 30 ; BOI-RFPI-CHAMP-20-20)

202 1. Logements dont le propriétaire se réserve la jouissance (CGI, art. 15-II).

a. Principe.

Les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu au titre des revenus fonciers.

L'exonération vise les **locaux d'habitation et leurs dépendances immédiates bâties et non bâties** telles que garages, jardins, etc. sans qu'il y ait à distinguer suivant que ces logements constituent pour leur propriétaire une habitation principale ou une résidence secondaire.

Sont donc **exclus du bénéfice de l'exonération :**

- les revenus des propriétés dont le contribuable se réserve la jouissance, mais qui ne sont **pas affectées à l'habitation** (terrains non cultivés, lacs, étangs, locaux commerciaux mis gratuitement à la disposition d'un tiers, par exemple) ;
- les revenus des immeubles ou parties d'immeubles qui sont inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, d'une exploitation agricole ou de titulaires de bénéfices non commerciaux (cf. n° 204).

En revanche, l'exonération s'applique aux locaux compris dans des exploitations agricoles et affectés à l'habitation des propriétaires exploitants (CGI, art. 15-II, al. 2).

b. Application.

L'exonération est accordée aux propriétaires proprement dits, aux indivisaires, usufruitiers, membres des sociétés dotées de la transparence fiscale, à certains titulaires d'un contrat de location-attribution ou de location-vente ainsi qu'aux sociétés immobilières non transparentes pour les logements mis gratuitement à la disposition de leurs membres (cf. FI, n° 3720).

Elle s'applique également lorsque les personnes énumérées ci-dessus n'occupent pas personnellement le logement, mais le mettent **gratuitement à la disposition d'un tiers** sans y être tenues par un contrat régulier de location (en ce sens, voir RES N° 2008/7). Elle s'applique également aux logements volontairement laissés vacants ou loués fictivement.

L'exonération ne couvre que le revenu en nature correspondant à la disposition du logement. Elle ne s'étend pas aux **revenus accessoires** qui sont imposables au titre des revenus fonciers dans les conditions de droit commun (cf. n° 200).

L'exonération a pour contrepartie **l'impossibilité de déduire les charges** afférentes à ces immeubles. Toutefois, les personnes physiques propriétaires peuvent, à raison de certaines dépenses, bénéficier de réduction ou de crédit d'impôt (cf. n°s 105 et suiv.). Par ailleurs, les propriétaires de monuments historiques peuvent déduire tout ou partie des charges foncières qu'ils supportent (cf. n° 77).

203

2. Droit de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance (CGI, art. 30).

Cf. n° 233 ci-après.

C. LIMITES AVEC LES AUTRES CATÉGORIES DE REVENUS

I. LIMITES AVEC LES BÉNÉFICIAIRES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

(BOI-RFPI-CHAMP-10-30 n° 10)

204

Relèvent de la catégorie des **bénéficiaires industriels et commerciaux** (CGI, art. 34 et 35) :

1. Les revenus des propriétés inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale.

Ces revenus sont inclus dans les résultats de l'entreprise ou de l'exploitation.

Toutefois, pour une société exerçant plusieurs activités relevant de catégories distinctes pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, il convient, en principe de considérer séparément chaque secteur d'activité.

2. Les revenus de la location simultanée d'immeubles et de meubles ou qui s'accompagne de certaines prestations.

Il s'agit en principe de la location :

- d'établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation (CGI, art. 35-I-5°) ;
- d'immeubles nus ayant pour effet de faire participer le bailleur à la gestion ou aux résultats de l'entreprise commerciale exploitée par le preneur ;
- du fonds de commerce et des locaux où il est exploité ;
- de garages ou de remises comportant des services ou prestations : lavage, distribution de carburant, etc... ;
- en meublé présentant un caractère habituel ou de la sous-location également en meublé.

De même, les revenus perçus en échange de la mise à disposition d'un logement pour le tournage de films (même s'il s'agit de l'habitation principale du propriétaire) sont imposables dans la catégorie des BIC.

En revanche, lorsqu'une propriété appartenant au patrimoine privé de l'exploitant est affectée à son activité industrielle, commerciale ou artisanale, le loyer fictif qui constitue une charge du résultat professionnel est soumis à l'impôt sur le revenu de l'exploitant dans la catégorie des revenus fonciers (CE arrêt du 8 juillet 1998 n° 164657).

3. Les revenus accessoires.

Les revenus accessoires provenant d'immeubles inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale soumise à un régime de bénéfice réel (normal ou simplifié) sont inclus dans les bénéfices de l'entreprise.

Les recettes accessoires des revenus provenant d'immeubles immobilisés d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale soumise au régime micro ne sont intégrées au résultat

professionnel que lorsque les locations accessoires de ces immeubles sont elles-mêmes affectées à l'exercice de l'activité professionnelle. Dans le cas contraire, les revenus accessoires qui ne se rattachent pas directement à l'activité exercée doivent être imposés dans la catégorie des revenus fonciers.

Les produits procurés par la location du droit de chasse assortie de prestations de services (fournitures de couverts ou de gîte, revente par le bailleur des animaux abattus, etc...) sont imposables, en principe, dans la catégorie des BIC. Toutefois, dans certaines situations, ces produits peuvent être imposables dans la catégorie des bénéfiques agricoles (cf. n° 303-2).

II. LIMITES AVEC LES BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX

(BOI-RFPI-CHAMP-10-30 n° 220)

- 204-1** Relèvent de la catégorie des **bénéfices non commerciaux** (CGI, art. 92) :
- les revenus principaux et accessoires tirés de la location d'**immeubles utilisés dans le cadre de la profession des titulaires de revenus non commerciaux** et que l'exploitant a choisi d'inscrire sur le registre des immobilisations ;
 - les profits de la **sous-location** d'un immeuble ; toutefois, si la sous-location est consentie en meublé, les loyers ont le caractère de revenus commerciaux ;
 - les revenus tirés de la **sous-location** d'un immeuble pris à bail emphytéotique.

III. LIMITES AVEC LES BÉNÉFICES AGRICOLES

(BOI-RFPI-CHAMP-10-30 n° 140)

- 204-2** Sur les limites avec la catégorie des **bénéfices agricoles**, cf. n°s 303-2 et 306.

chapitre 2

personnes imposables

(BOI-RFPI-CHAMP)

204-3

I. LES PERSONNES PHYSIQUES

(BOI-RFPI-CHAMP-30-10)

Il s'agit :

- des propriétaires fonciers proprement dits ;
- des propriétaires indivis : chacun des indivisaires participe aux produits des biens indivis au prorata de ses droits dans l'indivision et, corrélativement, il n'est tenu aux charges que dans la même proportion. Il s'ensuit que chacun d'eux doit être soumis à l'impôt sur le revenu pour la quote-part correspondant à ses droits dans le revenu net total de l'indivision ;
- des usufruitiers : en cas de démembrement du droit de propriété, l'usufruitier est seul bénéficiaire des fruits que l'immeuble peut produire. Les revenus procurés par la location de cet immeuble sont donc imposables à son nom.

II. LES SOCIÉTÉS

(BOI-RFPI-CHAMP-30-20)

Lorsqu'un immeuble appartient à une société, les modalités d'imposition des revenus de la location diffèrent selon que cette personne morale bénéficie ou non du régime dit de la transparence fiscale.

- 204-4 1. les sociétés transparentes** (CGI, art. 1655 *ter*).

Les membres des sociétés dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 *ter* du CGI sont considérés, sur le plan fiscal, comme personnellement propriétaires des locaux à la jouissance desquels leurs actions ou parts sociales leur donnent vocation.

a. Sociétés concernées.

Il convient de se reporter aux n°s 3700 et suiv.

b. Situation des associés.

Les associés des sociétés dotées de la transparence fiscale sont considérés, sur le plan fiscal, comme personnellement propriétaires des locaux à la jouissance desquels leurs actions ou parts sociales leur donnent vocation.

L'imposition des revenus des immeubles construits, acquis ou gérés par les sociétés transparentes est donc établie au nom des associés eux-mêmes en tenant compte exclusivement du régime fiscal auquel ceux-ci sont personnellement soumis. Ainsi, pour un associé, personne physique, le revenu imposable est déterminé selon les modalités prévues pour les revenus fonciers. Si l'associé s'en réserve la jouissance, le revenu en nature correspondant est imposable, sous réserve de l'exonération prévue à l'article 15-II du CGI (cf. n° 201).

c. Obligations déclaratives.**1° Déclaration d'existence des sociétés transparentes**

Il convient de se reporter cf. n° 3712.

2° Déclaration de résultats par la société

Il convient de se reporter cf. n° 3713.

3° Déclaration de revenus fonciers par l'associé.

Lorsque les locaux représentés par les actions ou parts sociales de l'associé sont donnés en location, l'associé est tenu de les déclarer chaque année :

- soit selon le régime micro-foncier, directement sur la déclaration des revenus 2042 ;
- soit selon le régime réel d'imposition des revenus fonciers, sur la déclaration des revenus fonciers 2044 ou 2044 S, annexe à la déclaration des revenus 2042.

Remarque : L'associé est dispensé de déclaration lorsqu'il se réserve la jouissance des locaux d'habitation représentés par ses actions ou parts sociales.

204-5 2. les sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu (sociétés dites translucides ou non transparentes) [CGI, art. 8].

Il s'agit des sociétés **non soumises à l'impôt sur les sociétés** qui ne remplissent pas les conditions pour bénéficier du régime dit de la transparence fiscale prévu à l'article 1655 *ter* du CGI.

a. Sociétés concernées.

Il s'agit des sociétés non transparentes qui :

- ont un **objet civil** : location d'immeubles en leur nom propre, attribution en jouissance de locaux composant le patrimoine social à des associés ou à des tiers ;
- et **ne sont pas passibles de l'impôt sur les sociétés** ni en raison de leur forme ou de leur activité, ni à la suite d'une option.

Ces sociétés peuvent revêtir la forme :

- de sociétés commerciales (SNC, société en commandite simple, société en participation dont les membres sont indéfiniment responsables) ;
- de sociétés civiles y compris celles qui font publiquement appel à l'épargne (SCPI) ;
- de sociétés ou groupements tels que les groupements fonciers agricoles lorsqu'ils donnent en location les immeubles leur appartenant.

b. Associés concernés.

Le régime d'imposition des revenus locatifs réalisés par les sociétés soumises à l'impôt sur le revenu dépend de la qualité des associés.

1° Parts détenues par des associés soumis à l'impôt sur les sociétés ou soumis à l'impôt sur le revenu et relevant de plein droit d'un régime réel des BIC ou des BA (CGI, art. 238 bis K-I, al. 1).

Lorsque les parts sociales sont inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole soumise de plein droit à un régime réel d'imposition, ou d'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, la part du bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient ces droits.

2° Parts détenues par des sociétés de personnes interposées (CGI, art. 238 bis K-I, al. 2).

Lorsque les droits dans les sociétés ou groupements sont détenus directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une autre société ou d'un autre groupement de même nature, la quote-part des résultats correspondant est déterminée selon les règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés.

Toutefois, cette règle ne s'applique pas à la part de bénéfice correspondante, si le contribuable apporte la preuve qu'une fraction des droits dans cette société ou ce groupement membre est elle-même détenue directement ou indirectement par des personnes physiques ou entreprises qui entrent dans le champ d'application de l'article 238 *bis* K-II du CGI.

3° *Parts détenues par les autres associés* (CGI, art. 238 *bis* K-II).

Dans tous les autres cas, la part de bénéfice est déterminée en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société ou du groupement.

En pratique, le régime d'imposition des revenus fonciers s'applique essentiellement aux associés personnes physiques de sociétés civiles immobilières.

c. *Situation des associés.*

1° *Imposition au nom des associés.*

Conformément aux dispositions de l'article 8 du CGI, les bénéfices réalisés par les sociétés immobilières de location non transparentes sont imposés au nom de chaque associé, pour la part des résultats sociaux correspondant à leurs droits dans la société, même si ces bénéfices ne sont pas effectivement distribués mais mis en réserve.

Corrélativement, si les résultats de la société sont déficitaires, la quote-part du déficit correspondant aux droits de l'associé dans la société reste imputable sur son revenu global.

La part des résultats sociaux doit être regardée comme acquise à la clôture de chaque exercice.

La période d'imposition est toujours l'année civile, quelle que soit la date de clôture de l'exercice social.

2° *Démembrement des parts sociales.*

En cas de démembrement de la propriété de tout ou partie des parts de la société et sauf convention contraire, l'impôt est établi au nom de l'usufruitier à hauteur de ses droits sur les bénéfices courants de l'exploitation et le nu-proprétaire à hauteur des profits exceptionnels. Ce dernier peut également déduire la quote-part des déficits réalisés par la société correspondant à ses droits, dès lors qu'il est le seul à répondre des dettes de la société, en sa qualité d'associé.

Toutefois, en matière de revenus fonciers, l'imposition du nu-proprétaire sur les profits exceptionnels ne trouve pas à s'appliquer. Il en résulte que l'ensemble du **bénéfice foncier** dégagé par la société est, en l'absence de convention régulière prévoyant une répartition particulière des résultats entre usufruitier et nu-proprétaire, imposable au nom du **seul usufruitier**. En revanche, sauf convention contraire, la prise en compte des **déficits fonciers** réalisés par la société revient de droit au **nu-proprétaire**.

3° *Associé occupant.*

Les sociétés non transparentes mettant **gratuitement** à la disposition soit de leurs associés qui ne relèvent ni de l'IS, ni des BIC réels, ni des BA réels, soit de tiers, des logements dont elles sont propriétaires sont considérées comme se **réservant la jouissance** de ces logements.

Elles n'ont pas à comprendre dans leurs recettes brutes la valeur locative de ces locaux, mais en contrepartie, les charges afférentes au logement ne sont pas déductibles.

d. *Rémunérations versées aux gérants.*

La rémunération versée à l'associé administrateur ou gérant d'une SCI non soumise à l'IS n'est pas déductible du résultat de la société. Elle a le caractère de revenus fonciers pour son bénéficiaire.

e. *Obligations déclaratives.*

1° *Des sociétés immobilières non transparentes*

Il convient de se reporter aux n^{os} 3715 et suiv.

2° *Des associés.*

Les associés doivent mentionner sur la déclaration 2044 ou 2044 S le montant déclaré à leur nom par la société diminué, éventuellement, des intérêts d'emprunts qu'ils ont contracté pour financer l'acquisition de leurs parts sociales.

Sont **dispensés** de souscrire une déclaration de revenus fonciers, les contribuables qui ne perçoivent pas d'autres revenus fonciers que ceux procurés par la possession de parts de sociétés immobilières non passibles de l'IS ou de fonds de placements immobiliers mentionnés à l'article 239 *nonies* du CGI. Dans ce cas, le contribuable concerné doit indiquer directement les revenus de ses parts immobilières sur la déclaration de revenus 2042. Il doit également fournir une note annexe faisant état des coordonnées des sociétés, des revenus par société et, éventuellement, le montant des intérêts de ses emprunts personnels. Cette mesure de simplification s'applique aux parts de sociétés ou fonds détenant des immeubles ordinaires ou

spéciaux, à l'exception toutefois des parts de SCPI ouvrant droit à la déduction au titre de l'amortissement prévue à l'article 31 *bis* du CGI. En outre, cette mesure n'a pas pour effet de dispenser les associés de sociétés des obligations déclaratives particulières applicables pour le bénéfice des avantages fiscaux qu'ils demandent.

Cas particulier :

Construction édiflée sur sol d'autrui.

Le propriétaire du sol est imposable dans la catégorie des revenus fonciers à raison des redevances qui lui sont versées par le locataire du terrain.

Le propriétaire de la construction est imposable à raison des revenus tirés de la location de l'immeuble qu'il a édifié sur sol d'autrui. Il est autorisé à déduire la redevance payée au propriétaire du fonds.

titre 2

détermination du revenu net imposable

(BOI-RFPI-BASE)

205 Le revenu net foncier à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu est égal à la différence entre le montant du revenu brut et le total des charges de la propriété (CGI, art. 28).

Ce revenu est calculé suivant des modalités différentes selon qu'il s'agit de propriétés urbaines ou de propriétés rurales.

D'une manière générale, les **immeubles urbains** s'entendent de toutes les constructions, quelles que soient leur affectation et leur situation géographique, qui ne font pas partie intégrante d'une exploitation agricole, et des terrains qui constituent les dépendances de ces constructions.

Toutes les autres propriétés ont le caractère de **propriétés rurales** : parcelles non bâties - autres que les terrains à bâtir - même situées à l'intérieur d'une ville ; ensemble des bâtiments (locaux d'habitation et bâtiments ruraux) et des terrains faisant partie d'une exploitation agricole ; lacs, étangs et terrains non exploités dont le propriétaire se réserve la disposition pour son propre agrément.

205-1 Depuis l'imposition des revenus de 1997 et afin d'alléger leurs obligations déclaratives, les contribuables titulaires de revenus fonciers de faible montant bénéficient d'un régime d'imposition simplifié. Dans ce cas, le revenu foncier imposable est déterminé selon des modalités particulières prévues à l'article 32 du CGI (cf. ci-après n^{os} 241 et suiv.).

chapitre premier

immeubles urbains donnés en location

(BOI-RFPI-BASE)

A. REVENU BRUT

(CGI, art. 29 et 30 ; BOI-RFPI-BASE-10)

206 Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, le revenu brut est constitué par la somme :
- du montant des recettes brutes perçues chaque année par le propriétaire. Les recettes brutes comprennent les sommes encaissées par le bailleur (propriétaire) à quelque titre que ce soit, au cours de l'année d'imposition. Il n'est pas toutefois pas tenu compte des sommes versées par les locataires au titre des charges leur incombant ;

- du montant du loyer que les immeubles ou parties d'immeubles (autres que d'habitation : rapprocher n° 201), dont le contribuable se réserve la jouissance pourraient produire s'ils étaient donnés en location ;
- du montant des dépenses qui lui incombent normalement et qui sont mises par les conventions à la charge des locataires ;
- des subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles ;
- des recettes accessoires, notamment des recettes qui proviennent de la location du droit d'affichage ou du droit de chasse, de la concession du droit d'exploitation des carrières, de redevances tréfoncières ou autres redevances analogues ayant leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit.

I. RECETTES BRUTES

(BOI-RFPI-BASE-10-10)

207

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, les recettes brutes comprennent notamment les loyers ou fermages en principal et tous les compléments s'y rapportant.

1. Loyers ou fermages en principal.

a. *Recettes perçues en contrepartie de la mise à disposition du bien.*

1° *Loyer.*

Par loyer, il convient d'entendre l'ensemble des sommes et prestations fournies par le locataire en contrepartie de la mise à disposition du bien. Ces prestations de services peuvent être fournies par le locataire (ménage, gardiennage...) ou des dépenses incombant de droit au propriétaire et mises à la charge du locataire.

2° *Fermages.*

Le fermage s'entend du loyer stipulé dans un bail à ferme, en paiement du louage d'un domaine agricole (cf. n°s 224 et suiv.).

3° *Avantages en nature.*

Le prix du bail peut être partiellement ou totalement stipulé en nature. Dès lors que l'avantage en nature dont bénéficie le bailleur lui est attribué en contrepartie de la disposition de l'immeuble par le locataire cet avantage fait partie, en principe, des recettes brutes imposables au titre des revenus fonciers.

4° *Loyers perçus par compensation.*

Ces loyers constituent un revenu foncier imposable au même titre que ceux effectivement encaissés par le bailleur.

5° *Loyers ayant fait l'objet d'une saisie-arrêt.*

Les loyers acquis par le propriétaire doivent être regardés comme un revenu dont il a disposé alors même que ces sommes auraient fait l'objet d'une saisie-arrêt (CE arrêt du 28 juin 1968 n° 72307).

6° *Loyers perçus par un mandataire.*

Les loyers revenant à un propriétaire doivent être considérés comme étant à sa disposition dès leur perception par le mandataire de l'intéressé, sans qu'il y ait lieu de rechercher à quelle date ledit mandataire est appelé à rendre compte de sa gestion (CE arrêt du 8 février 1943 n°s 57510 à 57515 et 58093), ni quand il a effectivement reversé les loyers (CE arrêt du 4 décembre 1974 n° 87166).

7° *Abandons de loyers au profit du locataire.*

Les loyers que le bailleur a renoncé à encaisser doivent, en principe, être compris dans les recettes brutes, pour la détermination de son revenu foncier, dès lors qu'ils peuvent être regardés comme constitutifs d'un acte de disposition ou d'une libéralité au bénéfice du preneur.

8° *Abandons de loyers au profit d'un coindivisaire ou du nu-propriétaire.*

Le contribuable imposable à raison de sa part dans une indivision ne peut se soustraire à l'impôt en abandonnant cette part à un coindivisaire (CE arrêt du 24 novembre 1976 n° 94105).

En ce qui concerne l'abandon des loyers par l'usufruitier au profit du nu-propriétaire, le sort fiscal de cet abandon diffère selon qu'il s'accompagne d'une renonciation à usufruit constatée ou non par un acte. Ainsi, si l'abandon des revenus de parents usufruitiers s'accompagne d'une renonciation à usufruit constatée par un acte, donnant ouverture au droit de mutation à titre gratuit ou à titre onéreux, les loyers sont imposables entre les mains des enfants.

À défaut d'acte constatant la transmission de l'usufruit, les loyers sont imposables au nom de l'usufruitier.

9° *Loyers perçus dans le cadre d'un contrat de location-vente.*

Le fait, pour un propriétaire qui vend un appartement à son ancien locataire, d'imputer sur le prix de cession de l'immeuble les loyers perçus au titre d'années antérieures, constitue un mode de disposition des revenus fonciers qu'il a perçus. Ceci n'est pas de nature à remettre en cause les impositions antérieurement établies au titre desdits revenus fonciers.

10° *Loyers perçus dans le cadre d'un contrat de garantie de loyers.*

Les revenus de substitution à la perte de loyers que les bailleurs peuvent subir du fait de la vacance du logement ou du non-paiement des loyers par le locataire, versés par certains organismes aux propriétaires, sont imposables au titre de l'année au cours de laquelle ils sont perçus.

b. Loyers ou fermages encaissés au cours de l'année d'imposition.

1° *Loyers arriérés, reports de paiement des fermages, ou loyers dont le paiement est différé.*

Les loyers arriérés ou les reports de paiement de fermages doivent être compris dans les recettes brutes de l'année au cours de laquelle ils sont perçus.

2° *Loyers perçus d'avance.*

Les loyers perçus d'avance par un propriétaire doivent être retenus en totalité dans les recettes brutes de l'année de leur encaissement.

Exemple : lorsque le bail stipule qu'une partie du loyer sera versée en une seule fois, pour toute la durée de la location, à la signature du contrat, la somme correspondante constitue en totalité un revenu de l'année où elle a été perçue (CE arrêt du 17 janvier 1938 n° 50289).

3° *Loyers mis en dépôt.*

Les loyers dont un propriétaire a refusé d'encaisser le montant et qui ont été déposés, dès leur échéance, à la Caisse des dépôts et consignations, constituent un revenu de l'année au cours de laquelle leur dépôt a été effectué. Le refus de l'intéressé constitue un acte de disposition (CE arrêt du 14 novembre 1938 n° 58476).

4° *Loyers impayés.*

Le propriétaire n'a pas à comprendre dans ses recettes les loyers non encaissés ou restés impayés, lorsque le défaut de paiement résulte de la carence du locataire et que le bailleur a entrepris les démarches nécessaires pour obtenir le versement des sommes qui lui sont dues.

5° *Redevances de concession du droit d'exploitation de carrières.*

Les redevances perçues sont imposables au titre de l'année de leur encaissement alors même qu'elles auraient été versées d'avance, pour tout ou partie, notamment à titre de garantie, ou qu'elles auraient fait l'objet d'un versement global unique pour toute la durée d'exploitation du gisement.

6° *Remboursements de loyers par le bailleur.*

Le fait qu'un propriétaire soit condamné à reverser le montant des loyers perçus au cours d'années antérieures ne peut entraîner une réduction du revenu foncier afférent aux années au cours desquelles le bailleur a eu la disposition des sommes correspondantes. Mais les sommes restituées sont admises en déduction des recettes de l'année du reversement.

c. Bailleurs d'immeubles assujettis à la TVA.

Pour la détermination du revenu foncier imposable des personnes qui sont redevables de la TVA pour les loyers de leurs immeubles, les recettes brutes ainsi que les dépenses déductibles relatives aux immeubles sont retenues pour leur montant hors taxe (CGI, art. 33 *quater*).

Cette règle est applicable tant aux bailleurs d'immeubles qui ont opté pour leur assujettissement à la TVA (cf. n^{os} 2237 et suiv.) qu'à ceux qui sont assujettis de plein droit à cette taxe (cf. n° 2066).

Option en cours d'année : lorsque l'option pour l'assujettissement des loyers à la TVA est exercée en cours d'année, cette option prend effet au premier jour du mois duquel elle a été formulée. Seules les dépenses payées avant la date d'effet de cette option sont déductibles des revenus fonciers pour leur montant TVA comprise.

2. Compléments divers de loyers ou fermages.

Sont également comprises dans les recettes brutes imposables, d'autres sommes perçues en supplément des loyers. Il s'agit notamment des éléments ci-après.

a. Pas-de-porte et droits d'entrée.**1° Principe.**

Les pas-de-porte et droits d'entrée de toutes sortes sont considérés comme des recettes imposables dès lors qu'ils présentent le caractère de suppléments de loyers.

Ils ne sont pas imposables lorsqu'ils constituent la contrepartie de la dépréciation de l'immeuble qui procure les revenus fonciers c'est-à-dire de la diminution de sa valeur vénale.

2° Précision.

L'indemnité perçue par le nu-proprétaire d'un immeuble qui autorise l'usufruitier à consentir un bail commercial est un revenu foncier imposable lorsqu'elle correspond à un véritable droit d'entrée exigé du preneur.

En revanche, elle n'est pas imposable si elle est destinée à compenser une diminution de la valeur vénale de la construction où sont situés les locaux donnés à bail.

b. Constructions et aménagements effectués par le locataire.

En principe, les constructions et aménagements effectués par le locataire ne doivent revenir au bailleur que contre indemnité. Il n'y a donc pas lieu de tenir compte de cette opération pour la détermination du revenu foncier imposable.

Toutefois, la remise **gratuite** des dites constructions constitue un supplément de loyer pour le bailleur, imposable au titre de l'année d'expiration ou de résiliation du bail. Néanmoins, pour déterminer l'année d'imposition, la jurisprudence s'en tient moins à la date d'échéance du bail qu'à la date réelle de mise à disposition du bailleur des constructions édifiées (CE arrêt du 9 novembre 1932 n° 17774 ; arrêt du 30 novembre 1973 n° 86977 ; CAA Lyon arrêt du 1^{er} juillet 2004 n° 99LY03025). Le profit est alors égal à la valeur réelle des constructions à la date de leur transfert au bailleur.

c. Autres sommes versées en sus du loyer.

En principe, toutes les indemnités et sommes diverses versées au bailleur en sus du loyer et qui interviennent en contrepartie de la mise à disposition du bien pris en location doivent être comprises dans les recettes brutes imposables, pour la détermination du revenu foncier.

À titre d'exemples, sont notamment imposables :

- la somme versée en contrepartie de la réquisition de l'immeuble ;
- les sommes encaissées en contrepartie d'une promesse de bail ;
- les sommes versées entre propriétaires indivis pour occupation du bien ;
- la somme transactionnelle qui constitue la contrepartie d'une perte de recettes ou d'un accroissement des charges supportées par le bailleur, qui doit être prise en compte pour la détermination du revenu foncier imposable.

Remarque : Remboursement des charges.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, les remboursements au bailleur de charges qui incombent légalement au locataire ne sont plus imposables (cf. n° 206).

d. Dépôt de garantie.

Les sommes reçues du locataire à titre de dépôt de garantie ne constituent pas, dès leur versement, des recettes imposables (CE arrêt du 8 mai 1981 n° 19171).

Seules, les sommes conservées par le propriétaire, au départ du locataire, pour se couvrir des loyers ou des charges locatives non payés à leur échéance normale, ou pour financer des frais de remise en état des locaux, constituent des revenus imposables au titre de l'année où elles sont acquises au bailleur.

Remarque : il est toutefois admis, par mesure de simplification, que le bailleur s'abstienne de faire état des sommes correspondantes lorsque le chiffre à déclarer dans les recettes brutes est identique à celui porté en déduction. Cette condition implique notamment que les charges locatives ainsi retenues sur le dépôt de garantie n'aient pas déjà été déduites au titre d'une année antérieure.

3. Baux comportant des prix atténués et baux anormaux.

Les prix de loyer stipulés dans les baux doivent, en principe, être retenus pour la détermination du revenu brut dès lors que les immeubles font l'objet de contrats réguliers de location.

a. Baux réguliers mais consentis pour un prix minoré.

L'administration peut, sous le contrôle du juge, rectifier le revenu déclaré en majorant le prix du loyer du montant de la libéralité que le propriétaire a consentie à son locataire. Deux conditions cumulatives doivent être satisfaites :

- le prix de la location doit être nettement inférieur à la valeur locative normale de l'immeuble loué ;

- le propriétaire n'est pas en mesure d'établir que des circonstances indépendantes de sa volonté font obstacle à la location de l'immeuble à son prix normal.

b. Baux fictifs ou anormaux.

Les baux conclus dans des conditions particulières peuvent être écartés si leur caractère anormal résulte soit de clauses qui y sont inscrites soit de circonstances de fait nettement établies.

Si le bail est écarté en raison de son caractère fictif, le propriétaire doit être regardé comme s'étant réservé la jouissance de l'immeuble.

II. VALEUR LOCATIVE DES IMMEUBLES DONT LE PROPRIÉTAIRE SE RÉSERVE LA JOUISSANCE

(BOI-RFPI-BASE-10-20)

210 Sauf cas d'exonérations (cf. n^{os} 201 et 202), les propriétaires doivent, en principe, comprendre, dans leur base d'imposition, le revenu des immeubles ou parties d'immeubles dont ils se réservent la jouissance (CGI, art. 30).

Le revenu brut est évalué par comparaison ou, à défaut, par voie d'appréciation directe.

211

III. DÉPENSES INCOMBANT NORMALEMENT AU PROPRIÉTAIRE ET MISES PAR CONVENTION À LA CHARGE DES LOCATAIRES

(BOI-RFPI-BASE-10-20 n^o 40)

212 Aux recettes brutes définies ci-dessus, s'ajoute le montant des dépenses incombant de droit au propriétaire, mais dont le paiement est, par l'effet de conventions, imposé aux locataires (par exemple, réparations autres que les réparations locatives, impôts soldés en l'acquit du propriétaire, primes d'assurances contre les risques dont le propriétaire est responsable).

Deux conditions sont prévues pour que les dépenses payées par les locataires soient ajoutées aux recettes brutes :

- les dépenses doivent avoir été directement payées à des tiers par le locataire en l'acquit du propriétaire ;
- les locataires doivent être tenus au paiement de ces dépenses par **une clause expresse** de leur bail.

212-1 Cependant, dans la mesure où elles constituent des dépenses déductibles, ces sommes peuvent être ultérieurement retranchées du revenu brut pour la détermination du revenu net. Il est dès lors admis que le propriétaire ne tienne pas compte de ces sommes pour la détermination de ses recettes s'il s'abstient également de les comprendre ensuite dans ses charges déductibles. Ainsi, si le propriétaire ne connaît pas exactement le montant des dépenses payées directement pour son compte par le locataire ou s'il ne peut en fournir la justification, il peut faire purement et simplement abstraction du montant de ces sommes tant en recettes qu'en dépenses.

IV. SUBVENTIONS ET INDEMNITÉS

(BOI-RFPI-BASE-10-20 n^o 80)

Les recettes brutes imposables comprennent l'ensemble des indemnités ou subventions perçues par le contribuable. Certaines dispositions spéciales sont toutefois prévues lorsque ces subventions ou indemnités sont destinées à financer des charges déductibles.

213 **1. Indemnités destinées à compenser des pertes de recettes.**

a. l'indemnité compensant la perte de loyers.

Lorsque le propriétaire a souscrit un contrat d'assurance (directement ou par l'intermédiaire d'un professionnel de l'immobilier) dont l'objet est de couvrir les loyers impayés, l'indemnité encaissée en cas de mise en œuvre des garanties dudit contrat doit être déclarée au titre des revenus fonciers de l'année d'encaissement.

b. Les indemnités de retard dans la livraison d'un immeuble.

Dès lors qu'elles se rapportent à un immeuble donné en location nue ou destiné à être donné en location nue et qu'elles sont fixées contractuellement, les indemnités de retard pour livraison différée perçues par le propriétaire sont imposables.

c. Les sommes allouées par les tribunaux aux propriétaires en cas d'occupation sans titre de leurs logements.

Ces sommes revêtent un caractère compensatoire dès lors qu'elles constituent la contrepartie de la jouissance des locaux et peuvent accessoirement présenter un caractère indemnitaire. Elles présentent le plus souvent une nature mixte.

La partie de l'indemnité représentative du prix du loyer constitue pour le propriétaire un revenu imposable dans la catégorie des revenus fonciers. L'autre partie a le caractère de dommages et intérêts et n'est donc pas imposable.

213-1 2. Subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles.

Les **subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles** au sens des articles 13 et 31 du CGI **sont comprises dans le revenu brut du bailleur l'année de leur encaissement**. Corrélativement, les dépenses payées à l'aide de ces subventions et indemnités sont déductibles en totalité.

a. Exemples de subventions ou indemnités imposables.

- Indemnités versées pour réparer les détériorations commises par les locataires et qui financent des dépenses déductibles ;

- Subventions allouées par l'État, les collectivités territoriales, l'agence nationale de l'habitat (ANAH) ainsi que les compagnies d'assurance couvrant des dépenses déductibles (aides communales pour ravalement d'immeubles, aides communautaires pour mise en conformité des bâtiments d'une exploitation agricole, etc...).

Remarques :

Les indemnités ou subventions destinées à couvrir **partiellement** des dépenses déductibles sont imposables.

Les indemnités ou subventions **sont imposables** même si la dépense qu'elles sont destinées à couvrir n'est pas réalisée.

b. Les subventions ou indemnités non imposables.

Les subventions et indemnités perçues par le bailleur pour financer des charges non déductibles ne sont pas imposables au titre des revenus fonciers. Il en est ainsi notamment lorsque les dépenses de travaux ne sont pas déductibles en tant que telles mais ouvrent droit au bénéfice de la déduction prévue par aux f, g et h de l'article 31-I-1^o du CGI.

Les indemnités ou subventions accordées pour le financement d'une dépense en capital (construction, reconstruction, acquisition de locaux) ou destinées à financer des dépenses d'amélioration qui n'ouvrent pas droit à déduction ne sont pas comprises dans les recettes brutes.

Ne sont pas non plus à comprendre dans les recettes brutes, les indemnités ou subventions versées en exécution d'une décision de justice et destinée à compenser le préjudice subi par le propriétaire qui présente le caractère de dommages et intérêts.

213-2 3. Autres subventions et indemnités.

a. Indemnité de déspécialisation.

Est imposable pour le bailleur, l'indemnité de désécialisation du bail qui est destinée à compenser une perte de recettes (par exemple, diminution du loyer des autres locataires en compensation des troubles de jouissance qu'ils supportent du fait de la nouvelle activité exercée par le commerçant dont le bail a été modifié) ou un accroissement de charges qu'il supporte.

Quel que soit le préjudice subi, lorsque le montant de l'indemnité excède celui de ce préjudice, l'excédent doit être considéré comme un supplément de loyer imposable.

Dans les autres cas, sous réserve de l'examen de circonstances particulières, l'indemnité de désécialisation présente en principe le caractère d'un **gain** foncier non pris en compte pour la détermination du revenu foncier.

b. Primes à la construction.

Il est admis que les primes à la construction allouées en application du code de la construction ne constituent pas un revenu imposable.

c. Indemnités versées pour dépossession de surfaces habitables devant être démolies.

Attribuées du fait de la dépréciation irrémédiable ou non du capital initial, de telles indemnités ne sont pas comprises dans le revenu foncier du propriétaire bénéficiaire.

d. Indemnité pour dédommagement d'une dépréciation réelle du capital.

L'indemnité transactionnelle destinée à dédommager le bailleur d'une dépréciation réelle de son capital n'est pas imposable. En revanche, la partie de l'indemnité qui constitue la contrepartie d'une perte de recettes ou d'un accroissement de charges est imposable.

e. Indemnité pour renonciation à l'exercice du droit de reprise.

L'indemnité reçue par un propriétaire, lors du renouvellement d'un bail commercial, en contrepartie de sa renonciation à l'exercice de son droit de reprise a le caractère d'un supplément de loyer qui est imposable.

V. RECETTES ACCESSOIRES

(BOI-RFPI-CHAMP-10-10 n° 410)

213-3 Les revenus accessoires doivent être rattachés aux recettes brutes de la propriété.

L'article 29 du CGI (alinéa 2) prévoit notamment que sont comprises dans les recettes brutes de la propriété celles qui proviennent de la location du droit d'affichage ou du droit de chasse, de la concession du droit d'exploitation des carrières, de redevances tréfoncières ou autres redevances analogues ayant leur origine dans le droit de propriété. Les recettes perçues par les propriétaires de monuments historiques au titre de l'utilisation des espaces publicitaires constitués des bâches d'échafaudage installées lors de la réalisation de travaux de restauration sont ainsi considérées comme des recettes accessoires imposables dans la catégorie des revenus fonciers¹.

Il est rappelé que l'exonération permanente prévue à l'article 15-II du CGI en faveur des propriétaires qui se réservent la jouissance de leur logement (cf. n° 201) ne s'étend pas aux revenus accessoires tirés des immeubles ou parties d'immeubles exonérés.

B. CHARGES

(CGI, art. 13 et 31 ; BOI-RFPI-BASE-20)

214 Les charges de la propriété sont déduites du revenu brut des immeubles.

Sauf dérogation expresse prévue par la loi (notamment pour les déductions spécifiques), pour être déduites, ces charges doivent :

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

Pour être admises en déduction, les dépenses correspondant à des travaux déductibles doivent répondre aux conditions générales de déduction des charges.

Remarques :

1. Pour les contribuables bénéficiant du régime d'imposition simplifié visé à l'article 32 du CGI, les charges déductibles sont évaluées forfaitairement (cf. n°s 241 et suiv.).
2. Les bailleurs d'immeubles **ayant opté pour leur assujettissement à la TVA** ou **assujettis de plein droit** à cette taxe doivent obligatoirement déduire les dépenses pour leur montant **hors taxe** (voir aussi n° 223).
3. Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, pour les contribuables relevant du régime réel d'imposition, la déduction forfaitaire **est supprimée**. Elle est remplacée par la déduction pour leur montant réel des frais antérieurement déduits forfaitairement. Toutefois, les dispositifs qui prévoyaient une majoration de la déduction forfaitaire conservent le bénéfice d'une **déduction spécifique** ayant pour objet de compenser un effort de loyer ou des contraintes particulières (cf. n° 223-2 et suiv.).

Compte tenu des dispositions de l'article 31 du CGI et de la jurisprudence du Conseil d'État, les charges déductibles du revenu brut sont les suivantes.

215

¹ Corrélativement, les charges foncières financées en tout ou partie par ces recettes sont déductibles dans les conditions de droit commun, sous réserve de l'application des dispositions spécifiques aux monuments historiques.

I. FRAIS D'ADMINISTRATION ET DE GESTION

(CGI, art. 31-I-1^o-e ; BOI-RFPI-BASE-20-10)

216

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, les contribuables qui relèvent du régime réel d'imposition des revenus fonciers peuvent déduire, sous certaines conditions, les dépenses qu'ils réalisent au titre de l'administration et de la gestion de leurs immeubles.

Ainsi, est désormais autorisée la déduction des **frais de gestion** fixés à **20 € par local, majorés**, lorsque ces dépenses sont effectivement supportées par le propriétaire, des frais de rémunération des gardes et concierges, des frais de procédure et des frais de rémunération, honoraire et commission versés à un tiers pour la gestion des immeubles (CGI, art. 31-I-1^o-e).

En outre, sont déductibles certains frais de fonctionnement et de gestion supportés par un fonds de placement immobilier (« OPCI-FPI ») [cf. notamment n° 223-1].

216-1

1. Définition des frais d'administration et de gestion.

a. **Frais de rémunération des gardes et concierges.**1° *Rémunérations concernées.*

Ce sont les rémunérations allouées à raison de leurs fonctions aux personnes chargées d'assurer la garde d'un immeuble (bâti ou non, collectif ou individuel).

Sont également déductibles les rémunérations versées aux gardes ou concierges au titre de la réalisation de travaux qui entrent dans l'une des catégories de charges déductibles expressément visées par la loi (travaux de réparation et d'entretien, gestion de l'immeuble, etc...).

2° *Rémunérations exclues.*

Sont exclus les rémunérations correspondantes aux travaux effectués par les gardes ou concierges pour le compte **personnel** du propriétaire ou du locataire (travaux domestiques, jardinage, etc...).

3° *Forme des rémunérations.*

Il peut s'agir notamment :

- des rémunérations en espèces, augmentées des charges fiscales et sociales ;
- des avantages en nature (électricité, eau, gaz, chauffage et éventuellement valeur locative du logement lorsque cette valeur locative a été, par ailleurs, ajoutée aux recettes brutes).

b. **Frais de rémunérations, honoraires et commissions versés à un tiers.**1° *Rémunérations, honoraires et commissions admis en déduction.*

Sont déductibles, les rémunérations, honoraires et commissions versés à des tiers pour la gestion de l'immeuble (RES N° 2011/30).

Il s'agit notamment :

- des rémunérations des gérants d'immeubles ou d'administrateurs de biens auxquels a recours le propriétaire qui n'administre pas lui-même son bien ;
- des sommes qu'un propriétaire verse à un tiers pour la tenue de la comptabilité de ses immeubles et diverses tâches administratives ou de secrétariat ;
- des rémunérations des salariés dont l'activité concourt effectivement à l'acquisition et la conservation du revenu foncier. Il en est notamment ainsi des employés qui en tiennent la comptabilité de l'immeuble ou, dans le cas des monuments historiques, qui en tiennent la billetterie ou en assurent la promotion ou la gestion ;
- des commissions versées par un propriétaire à une agence de location (recherche d'un locataire et rédaction des contrats de location notamment) ;
- des honoraires versés à un tiers pour la rédaction de déclarations fiscales ;
- des frais occasionnés par la gestion des biens des majeurs placés sous tutelle ou sous curatelle (c'est-à-dire les majeurs « incapables ») ;
- des cotisations versées à des chambres syndicales (ou leurs fédérations) de propriétaires et de copropriétaires qui fournissent aide et information à la gestion des immeubles donnés en location.

2° *Rémunérations, honoraires et commissions non déductibles.***Ne sont pas déductibles :**

- les cotisations versées à des unions ou organismes qui ont pour objet d'assurer la défense et la représentation des adhérents sans leur fournir aucune prestation individualisée relative à la gestion de l'immeuble ;
- les frais versés à un tiers pour l'acquisition ou la cession de l'immeuble donné en location ;
- les frais versés à un tiers pour l'acquisition d'un fonds de commerce ;

- les rémunérations allouées à l'associé-gérant d'une société immobilière (il en est tenu compte seulement pour la répartition du bénéfice social imposable).

3° *Forme des rémunérations.*

Les dépenses déductibles revêtent, notamment, la forme d'honoraires.

Elles peuvent également comprendre les salaires et les charges fiscales et sociales qui s'y rapportent à condition que ces frais soient effectivement payés par le contribuable pour assurer la gestion de ses immeubles et qu'ils demeurent dans des limites normales.

c. *Frais de procédure.*

1° *Frais de procédure déductibles.*

Sont déductibles, l'ensemble des frais de procédure supportés par un propriétaire ou par son mandataire :

- pour le règlement de différends avec le locataire (paiement ou révision de loyers, etc...) ou avec un entrepreneur ou un prestataire (réalisation de travaux).
- pour le règlement de litiges portant sur la propriété de l'immeuble donné en location (limite de propriété).

2° *Forme des frais de procédure.*

Il s'agit des honoraires versés, notamment, à un notaire, un avocat, un huissier ou un expert ainsi que les autres frais de procédures (hors droits et taxes qui suivent le régime des impôts déductibles).

d. *Autres frais de gestion déductibles.*

Il s'agit des autres frais de gestion supportés pour l'administration et la gestion des immeubles donnés en location et, notamment :

- des frais de correspondance, de déplacement et de téléphone ;
- des dépenses d'acquisition de matériels, d'outillages, de mobiliers de bureau, d'équipements informatiques et de logiciels ;
- des frais éventuels d'enregistrement des baux et actes de location, dans l'hypothèse où ils sont supportés par le bailleur ;
- des frais de promotion et de publicité ;
- des cotisations et redevances autres que celles précédemment citées.

216-2 2. Caractère déductible des frais d'administration et de gestion.

a. *Principes.*

1° *Déduction pour le montant réel.*

Les frais de rémunération des gardes et concierges, les frais de rémunération, honoraire et commission versés à des tiers et les frais de procédure effectivement supportés par le propriétaire sont déductibles pour leur **montant réel**.

2° *Déduction pour un montant forfaitaire.*

Les **autres frais de gestion** (cf. d du n° 216-1) sont déductibles pour un montant forfaitaire fixé à **20 € par local**.

Ainsi, un propriétaire ne peut, en principe, pas procéder à un complément de déduction lorsque leur montant réel est supérieur au forfait.

Par local, il convient de retenir :

- chaque bien donné en location, y compris ses dépendances immédiates dès lors qu'elles sont louées au même locataire que celui du local principal, même si cette location donne lieu à plusieurs baux (exemple : par local, il convient d'entendre l'ensemble formé par un logement principal et ses annexes telles que caves et garages) ;
- l'ensemble constitué de plusieurs emplacements de stationnement ou de stockage situés à la même adresse et loués par un même bailleur à un même preneur, lorsque ces emplacements ne constituent pas les annexes d'un local d'habitation.

Il est admis d'appliquer cette déduction aux immeubles non bâtis. En présence de location de plusieurs parcelles, il convient d'apprécier le bénéfice du montant forfaitaire pour chaque location à un même preneur. Par ailleurs, en cas de location à un même preneur de plusieurs parcelles formant un lot d'un seul tenant, il y a lieu d'appliquer un seul montant forfaitaire de **20 €** (en revanche, en cas de location à un même preneur de plusieurs parcelles non adjacentes, le montant de **20 €** s'apprécie parcelle par parcelle).

b. Exceptions.

1° *Dépenses ayant fait l'objet d'une provision pour charges de copropriété* (cf. n° 218-4).

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, la déduction des provisions pour charges de copropriété est autorisée, sous réserve d'une régularisation l'année suivante (CGI, art. 31-I-1°-a *quater*). Ainsi les dépenses d'administration et de gestion couvertes par la provision ne sont pas déductibles directement mais par le biais de la provision pour charges de copropriété, sous réserve de la régularisation de cette déduction l'année suivante.

2° *Dépenses locatives* (cf. n°s 218-2).

La fraction des frais d'administration et de gestion à la charge du locataire et notamment une partie des frais de concierge ne peut, en principe, être admise en déduction.

Toutefois, ces charges sont déductibles dans deux situations :

- les dépenses locatives ont été supportées directement par le propriétaire dans la période qui séparent deux locations ;
- le propriétaire n'a pu obtenir le remboursement des dépenses supportées pour le compte du locataire au 31 décembre de l'année de départ de ce dernier (CGI, art. 31-I-1°-a *ter*).

216-3 3. Modalités de déduction.

Pour être admises en déduction, les dépenses doivent répondre aux conditions générales de déduction des charges (cf. n° 214).

Le contribuable doit être en mesure de justifier, par tous moyens de preuve en sa possession, de la nature et du montant des dépenses dont il demande la déduction pour leur montant réel.

II. PRIMES D'ASSURANCE

(CGI, art. 31-I-1°-a *bis* et 2°-a ; BOI-RFPI-BASE-20-60)

217 Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, pour les propriétaires bailleurs qui relèvent du régime réel d'imposition des revenus fonciers, l'ensemble **des primes d'assurance** sont déductibles pour leur montant réel et justifié (CGI, art. 31-I-1°-a *bis* et 2°-a).

Ces dispositions s'appliquent aux **primes payées** depuis le 1^{er} janvier 2006, quelle que soit la date de souscription du contrat d'assurance. Ainsi, les primes payées avant le 1^{er} janvier 2006 ne bénéficient pas de ces dispositions, même pour la fraction se rapportant à la période courant après cette date.

217-1 1. Primes d'assurance concernées.

Sont admises en déduction les primes d'assurance qui concernent les immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers (CGI, art. 31-I-1°-a *bis* et 2°-a).

Cette déduction s'applique aux immeubles donnés en location ou dont le contribuable se réserve la jouissance, à l'exception des locaux d'habitation qui bénéficient de l'exonération prévue à l'article 15-II du CGI.

Sont déductibles l'ensemble des primes d'assurance afférents à des contrats, individuels ou de groupe, souscrits par les contribuables bailleurs directement auprès d'une compagnie d'assurance ou par un intermédiaire (agents immobiliers, administrateurs de biens, notaires, etc...) et couvrant les risques susceptibles d'affecter les immeubles.

Les primes d'assurance doivent nécessairement être souscrites en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu mais leur déduction n'est pas subordonnée à une condition tenant à la nature des risques couverts.

Ouvrent donc notamment droit à déduction les primes d'assurance qui couvrent les risques suivants : risque d'incendie et risques annexes ; dégâts des eaux ; bris de glace ; dégâts causés par la tempête, la grêle ou la neige ; dommages causés par le vol ou le vandalisme ; dommages causés par une catastrophe naturelle ; responsabilité civile du bailleur, notamment les dommages que le bien causerait au locataire ou à un tiers (prime d'assurance « propriétaire non-occupant »).

217-2 2. Conditions de déduction des primes d'assurance.**a. Conditions générales.**

Pour être admises en déduction, les dépenses correspondant aux primes d'assurance doivent répondre aux conditions générales de déduction des charges (cf. n° 214).

Le contribuable doit être en mesure de produire, sur demande de l'administration, une copie du contrat d'assurance et de la quittance fournie par l'assureur, ainsi que tous les éléments attestant de la date de paiement de la dépense. En cas d'assurance collective des logements,

le propriétaire doit pouvoir fournir, sur demande de l'administration, un relevé des frais de gérance ainsi que tous éléments attestant de la date du paiement de la dépense et des modalités de détermination de la quote-part qu'il a supportée.

b. Non-cumul.

Le contribuable ne peut pas bénéficier, pour un même contrat d'assurance, du crédit d'impôt, prévu à l'article 200 *nonies* du CGI, et de la déduction des primes d'assurance versées en garantie du risque des loyers impayés prévue à l'article 31-I-1°-a *bis* dudit code.

Ce non-cumul s'apprécie au regard d'un même contrat d'assurance et non au titre d'un même logement.

En pratique, le contribuable dispose, au titre de chaque année d'imposition, d'une option entre le crédit d'impôt et la déduction des revenus fonciers :

- s'il demande le bénéfice du crédit d'impôt, il ne peut déduire la fraction de primes garantissant le risque d'impayés de loyer ;
- s'il n'opte pas pour le crédit d'impôt, il peut déduire toutes les primes d'assurance souscrites qui remplissent les conditions de déduction, y compris celles qui couvrent le risque de loyers impayés.

III. DÉPENSES DE RÉPARATION ET D'ENTRETIEN

(BOI-RFPI-BASE-20-30-10 ; CAA LYON arrêt n° 04LYO1583 du 20 février 2008)

218

Ces dépenses s'entendent de celles incombant au propriétaire qui correspondent à des travaux ayant pour objet de maintenir ou de remettre un immeuble en bon état et d'en permettre un usage normal, conforme à sa destination, sans en modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial.

1. Nature des dépenses.

Les **dépenses d'entretien** s'apparentent généralement aux dépenses de maintien en l'état de l'immeuble.

Les **dépenses de réparation** sont celles qui dépassent les opérations courantes d'entretien et qui consistent en la remise en état, la réfection ou le remplacement d'équipements essentiels pour maintenir l'immeuble en mesure d'être utilisé conformément à sa destination.

Présentent, notamment, ce caractère les travaux ayant pour objet :

- la remise en état du gros-œuvre (toiture, façades), des canalisations ou de l'installation électrique ;
- la remise en état de l'installation ou le remplacement de la chaudière de chauffage central ;
- la remise en état d'une cuisine aménagée existante (hors remplacement des appareils électroménagers) ;
- la remise en état du mur d'une propriété ;
- le remplacement d'un ascenseur vétuste, la part de la dépense payée au titre d'un contrat d'entretien d'un ascenseur restant à la charge du propriétaire ou encore les dépenses effectuées pour rendre une installation d'ascenseur conforme aux normes réglementaires de sécurité ;
- le traitement des bois contre les insectes xylophages ;
- les dépenses de recherche et d'analyse de la nocivité de l'amiante ;
- les autres dépenses de recherche et d'analyse rendues obligatoires par la réglementation tels que les diagnostics relatifs aux risques d'exposition au plomb ou l'information des locataires sur les risques naturels et technologiques majeurs ;
- les travaux de réparation des plafonds, des planchers, de l'escalier, des enduits extérieurs ;
- la remise en état de la toiture de l'immeuble, d'une partie de la construction suite à des malfaçons, de la loge d'un concierge.

218-1

2. Modalités de déduction.

a. Principe.

Les dépenses de réparation et d'entretien relatives à des immeubles donnés en location sont déductibles pour la détermination du revenu net des propriétés urbaines et rurales.

b. Exceptions.

1° Les dépenses locatives de réparation et d'entretien.

Les charges supportées par le propriétaire au titre des dépenses d'entretien ou de réparations **locatives** ne sont pas, en principe, admises en déduction du revenu brut foncier. Par dépense d'entretien ou de réparation locative, on entend celle dont le locataire est tenu par

application de l'article 1754 du code civil (cf. liste indicative figurant au décret n° 87-713 du 26 août 1987).

Toutefois, les dépenses locatives de réparation et d'entretien peuvent être déduites lorsque ces dépenses :

- sont occasionnées par la vétusté ou la force majeure ;
- ou sont engagées en vue de faciliter la location ou la relocation ;
- ou n'ont pas pu être récupérées au 31 décembre de l'année de départ du locataire (cf. n° 218-2).

2° *Les dépenses relatives à des travaux de réparation indissociables de travaux de reconstruction ou d'agrandissement.*

Les dépenses relatives aux travaux de réparation réalisés à l'occasion de travaux de reconstruction ou d'agrandissement ne sont pas déductibles lorsqu'ils sont **indissociables** de ces derniers. Dans cette hypothèse, le caractère déductible ou non des dépenses doit s'apprécier globalement. À titre d'exemple, ont été jugés indissociables des travaux de construction et donc non déductibles les dépenses relatives à la réfection complète de la toiture d'un immeuble exécutés à la suite de la construction d'un étage supplémentaire (CE arrêt du 15 octobre 1980 n° 16782).

3° *Distinction entre les dépenses de réparation et les dépenses d'amélioration.*

Lorsque les dépenses de réparation et d'entretien s'accompagnent de l'adjonction d'éléments ou d'équipements nouveaux, l'ensemble de cette opération présente le caractère de dépenses d'amélioration (cf. n° 219).

Remarque : En ce qui concerne le régime particulier applicable aux **nus-propriétaires** d'immeubles loués (cf. n° 251).

IV. DÉPENSES LOCATIVES SUPPORTÉES PAR LE PROPRIÉTAIRE ET NON REMBOURSÉES

(CGI, art. 31-I-1°-a *ter* ; BOI-RFPI-BASE-20-40)

218-2

Depuis de l'imposition des revenus de l'année 2004, les propriétaires peuvent déduire de leurs revenus fonciers, le montant des dépenses supportées pour le compte de leurs locataires dont ils n'ont pu obtenir le remboursement, au 31 décembre de l'année du départ desdits locataires.

Pour plus de précisions sur les dépenses éligibles.

Remarque : le montant des dépenses supportées pour le compte du locataire par le propriétaire, dont il n'a pu obtenir le remboursement à la date du départ du locataire et qui a été pris en compte pour la détermination des revenus fonciers au titre des années antérieures à 2004 n'est pas admis en déduction.

V. DÉPENSES EXCEPTIONNELLES SUPPORTÉES PAR LE PROPRIÉTAIRE

(BOI-RFPI-BASE-20-20)

218-3

Sont déductibles les dépenses exceptionnelles supportées par les propriétaires lorsqu'elles sont **engagées en vue de l'acquisition** ou **de la conservation** du revenu et résulte d'une **gestion normale**.

Il s'agit notamment :

- de l'**indemnité d'éviction**, versée par le propriétaire au locataire sortant, ayant pour objet la libération des locaux pour les relouer dans de meilleures conditions (CE arrêt du 8 juillet 2005 n° 253291). En revanche, elle n'est pas déductible si son versement résulte d'un caractère personnel ou en vue de la réalisation d'un gain en capital ;
- des **frais de relogement** d'un locataire durant les travaux réalisés dans le logement loué (RM Tibéri, JO AN du 19 août 1991, p. 3299).

Remarque : les intérêts d'emprunts contractés par un propriétaire en vue de verser une indemnité d'éviction déductibles sont également admis en déduction.

VI. PROVISIONS POUR CHARGES DE COPROPRIÉTÉ

(CGI, art. 31-I-1°-a *quater* ; BOI-RFPI-BASE-20-70)

218-4

Depuis de l'imposition des revenus de l'année 2004, les propriétaires peuvent déduire les provisions pour dépenses, de la copropriété l'année de leur versement au syndic, diminuées du montant des provisions déduites l'année précédente qui correspond à des charges qui ne sont pas déductibles.

VII. DÉPENSES D'AMÉLIORATION

(CGI, art. 31-I-1^o-b, b *bis*, f, g et h ; BOI-RFPI-BASE-20-30-10 n^o 70)

Les dépenses **d'amélioration** s'entendent, de manière générale, de celles qui ont pour objet d'apporter à un immeuble un équipement ou un élément de confort nouveau ou mieux adapté aux conditions modernes de vie, sans modifier la structure de cet immeuble. Le versement d'une subvention par l'agence nationale de l'habitat (ANAH) ne préjuge pas du caractère déductible ou non déductible des travaux subventionnés, y compris lorsqu'ils sont réalisés dans le cadre d'une opération programmée de l'habitat (OPAH).

Elles doivent être distinguées des dépenses de construction, de reconstruction ou d'agrandissement alors même que ces dernières seraient rendues nécessaires par la rénovation ou la modernisation d'un immeuble ancien.

Les dépenses **d'amélioration** effectuées sur les immeubles donnés en location **sont** en principe des dépenses d'investissement **non déductibles**. Le législateur a toutefois prévu **trois exceptions** en faveur des locaux d'habitation, des locaux professionnels et commerciaux et des propriétés rurales (pour ces dernières, cf. n^o 226 et 227).

219 1. Principe de non-déductibilité.

Les dépenses **d'amélioration** effectuées sur les immeubles donnés en location constituent des dépenses d'investissement qui **ne sont pas**, en principe, **admissibles en déduction** dans le cadre de la détermination du revenu net foncier.

Les dépenses d'amélioration non dissociables de travaux de construction, reconstruction et d'agrandissement ne sont pas admises en déduction.

219-1 2. Exception en faveur des immeubles d'habitation.

Afin d'encourager la modernisation de l'habitat, les dépenses d'amélioration réalisées sur des immeubles d'habitation sont déductibles, sous la forme :

- soit d'une **déduction immédiate**, dans la généralité des cas ;

- soit d'une **déduction au titre de l'amortissement obligatoire**, lorsque le contribuable a opté, pour le logement concerné, pour l'une des déductions au titre de l'amortissement « Périssol », « Besson-neuf », « Robien » ou « Robien-recentré » (ou encore, « Borloo-neuf » dans la mesure où pour bénéficiaire de ce dispositif le contribuable doit avoir opté pour le dispositif « Robien-recentré »).

Remarque : les dépenses d'installation d'une cuisine aménagée et équipée effectuées dans un logement qui en était dépourvu sont, sous certaines conditions, considérées comme des dépenses d'amélioration, y compris pour la part correspondant à l'acquisition des équipements électroménagers intégrés à cette installation (RES N^o 2008/14).

a. Déduction immédiate.

Les dépenses d'amélioration réalisées sur un immeuble affecté à l'habitation sont déductibles immédiatement, à l'exclusion des frais correspondant aux travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement ainsi que des dépenses **payées** depuis le 1^{er} janvier 2009, au titre desquelles le propriétaire bénéficie du crédit d'impôt sur le revenu prévu à l'article 200 *quater* du CGI ou à compter des dépenses **payées du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2014**, celui prévu à l'article 200 *quater* A dudit code (CGI, art. 31-I-1^o-b modifié par l'article 7 de la loi de finances pour 2013).

La condition d'affectation de l'immeuble à usage d'habitation doit être appréciée **lors de l'exécution des travaux**. Il est par ailleurs admis que les dépenses d'amélioration réalisées sur une dépendance immédiate d'un immeuble d'habitation soient également déductibles.

Par ailleurs, lorsque l'occupation temporaire à un autre usage que l'habitation ne s'est pas accompagnée de travaux modifiant la conception, l'aménagement ou les équipements d'un immeuble destiné originellement à l'habitation, elle n'a pas eu pour effet de changer la destination initiale de l'immeuble concerné. Dès lors, et une fois que l'occupation temporaire à un autre usage a pris fin, la déduction des dépenses d'amélioration réalisées en vue de la relocation à un usage d'habitation est autorisée (CE arrêt du 20 juin 1997 n^o 137749 ; CAA Nantes arrêt n^o 07NT00743 du 23 avril 2008). Lorsque les travaux ont eu pour effet de modifier la conception, l'aménagement ou les équipements de l'immeuble destiné originellement à l'habitation, les travaux liés au retour à l'habitation des locaux demeurent non déductibles des revenus fonciers. Dans cette circonstance, le dispositif « Robien » est le cas échéant, applicable, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

b. Déduction au titre de l'amortissement.

Lorsque le contribuable a opté pour le dispositif « Périssol », « Besson-neuf » ou « Robien » ou « Robien-recentré » prévu par les f, g et h du 1^o du I de l'article 31 du CGI, la **déduction immédiate** des dépenses d'amélioration **n'est pas applicable**.

En effet, les dépenses d'amélioration ouvrent droit à une déduction au titre de l'amortissement égale à 10 % du montant de la dépense pendant dix ans.

Il en est de même pour les logements ouvrant droit à la déduction spécifique prévue à l'article 31-I-1°-I du CGI (dispositif « Borloo-neuf » en faveur du logement intermédiaire), dès lors qu'il convient pour le bénéficiaire de ces dernières dispositions que le contribuable ait opté pour le dispositif « Robien-recentré ».

219-2 3. Exception en faveur des locaux professionnels et commerciaux.

Sont **déductibles** les dépenses **d'amélioration** afférentes aux locaux professionnels et commerciaux destinés (CGI, art. 31-I-1°-b *bis*) :

- à protéger les locaux de l'amiante ;
- à faciliter l'accueil des personnes handicapées.

a. *Dépenses d'amélioration destinées à faciliter l'accueil des personnes handicapées.*

Sont admis en déduction les travaux destinés à faciliter l'accueil des personnes handicapées s'ils sont dissociables de travaux de construction, reconstruction ou agrandissement.

La notion d'accueil doit être entendue au sens large. Il s'agit aussi bien de la présence continue (salariés) que de l'accueil temporaire de ces personnes handicapées (visiteurs, clients, usagers, etc...).

b. *Protection des locaux contre les effets de l'amiante.*

Les dépenses d'amélioration déductibles sont celles destinées à protéger les locaux des effets de l'amiante, à l'exclusion des frais correspondant à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement.

Il s'agit notamment des dépenses de travaux d'enlèvement de l'amiante ou des matériaux contenant de l'amiante tels que flocage, calorifugeage ou faux plafonds, ou de confinement de ces matériaux par fixation ou encoffrement.

VIII. DÉPENSES DE CONSTRUCTION, RECONSTRUCTION OU D'AGRANDISSEMENT

(BOI-RFPI-BASE-20-30-10 n° 110)

Les dépenses de construction, reconstruction ou d'agrandissement s'entendent notamment de celles qui ont pour effet d'apporter une modification importante au gros-œuvre de locaux existants, des travaux d'aménagement interne qui par leur importance équivalent à une reconstruction ou encore de ceux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants.

Ces dépenses **ne sont pas**, en principe, **admises en déduction** du revenu foncier. Toutefois, le législateur a prévu deux exceptions : l'une en faveur des logements pour lesquels l'option pour l'une des déductions au titre de l'amortissement a été exercée et l'autre à l'égard des propriétés rurales (pour cette dernière exception, cf. n° 228).

219-3 1. Principe de non-déductibilité.

Ne sont pas admises en charges déductibles dans le cadre de la détermination du revenu net foncier, les dépenses de construction, reconstruction ou d'agrandissement effectuées dans les immeubles donnés en location qui constituent des dépenses d'investissement susceptibles d'entraîner une augmentation de la valeur d'immeuble.

Sont ainsi non déductibles, les travaux :

- comportant soit la démolition complète d'un immeuble suivie de sa reconstruction, soit des modifications importantes apportées au gros-œuvre de locaux existants ;
- ayant pour objet l'aménagement à usage d'habitation de locaux qui constituaient des dépendances d'un local d'habitation sans être eux-mêmes habitables (combles, garages, remises...);
- d'aménagement interne qui, par leur importance, équivalent à une reconstruction ;
- qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants.

L'exclusion des charges déductibles vise non seulement les travaux de construction proprement dits, mais également les dépenses d'installation d'équipements réalisés à cette occasion et indissociables des travaux de construction.

219-4 2. Exception : déduction au titre de l'amortissement.

Le contribuable qui a opté pour le dispositif « Périssol », « Besson-neuf » ou « Robien » peut sur option et pour les dépenses réalisées sur le logement concerné, demander la déduction au titre de l'amortissement des dépenses de reconstruction ou d'agrandissement (CGI, art. 31-I-1°-f, g et h).

L'option est subordonnée à un nouvel engagement de location de neuf ans. La déduction est calculée sur le montant des travaux et celui des frais accessoires. Le taux applicable au titre de l'amortissement est le même que celui applicable à l'investissement initial.

220

IX. AMORTISSEMENT DES LOGEMENTS NEUFS OU ASSIMILÉS DONNÉS EN LOCATION (AMORTISSEMENT DIT « PÉRISSEOL »)

(CGI, art. 31-I-1^o-f ; BOI-RFPI-SPEC-20-10-10 ; CE arrêt du 30 décembre 2010 n° 314086)

221

Le régime de l'amortissement dit « Périssol » en faveur des propriétaires de logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement, donnés en location dans les conditions et limites prévues à l'article 31-I-1^o f du CGI s'est initialement appliqué aux acquisitions réalisées entre le 1^{er} janvier 1996 et le 31 décembre 1998. Il a été ultérieurement prorogé aux acquisitions effectuées jusqu'au 31 août 1999 pour les permis de construire délivrés avant le 1^{er} janvier 1999 sous réserve que la construction soit achevée avant le 1^{er} janvier 2001. Enfin, afin de permettre aux entreprises du bâtiment de terminer leurs chantiers dans des conditions favorables, l'article 95 de la loi de finances pour 2000 a prolongé le délai de construction en portant la date limite d'achèvement des constructions au 1^{er} juillet 2001.

Ce dispositif, qui a été remplacé par le dispositif dit « Besson-neuf », ne peut plus être demandé.

X. AMORTISSEMENT DES LOGEMENTS NEUFS DU SECTEUR LOCATIF INTERMÉDIAIRE (AMORTISSEMENT DIT « BESSON-NEUF »)

(CGI, art. 31-I-1^o-g ; ann. III, art. 2 *terdecies* et 2 *sexdecies* ; BOI-RFPI-SPEC-20-10-20)

222

1. Investissements concernés.

Les propriétaires de logements **acquis neufs** ou en **l'état futur d'achèvement**, entre le 1^{er} janvier 1999 et le 2 avril 2003, pouvaient demander à bénéficier d'une déduction au titre de l'amortissement dans les conditions et limites prévues à l'article 31-I-1^o-g du CGI (dispositif dit « Besson – neuf »).

Pour les investissements réalisés depuis le 3 avril 2003, l'article 91 de la loi du 2 juillet 2003 relative à l'urbanisme et l'habitat **a supprimé** le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement des logements neufs donnés en location dans le secteur intermédiaire prévue à l'article 31-I-1^o-g du CGI.

Ce dispositif ne peut donc plus être demandé mais reste toutefois applicable aux investissements pour lesquels une option a déjà été exercée.

2. Plafonds de ressources.

a. Règles d'indexation des plafonds des ressources (révision et arrondi).

Le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010 a modifié les règles d'indexation des plafonds de ressources des locataires.

Depuis le 1^{er} janvier 2011, quelque soit la date de conclusion du bail, les plafonds de ressources sont révisés au 1^{er} janvier de chaque année en tenant compte de la variation annuelle de l'indice de référence des loyers (IRL) constatée au troisième trimestre de l'année qui précède l'année de référence, selon les modalités de l'article L. 441-1 du code de la construction et de l'habitation, et arrondis à l'euro le plus proche (CGI, ann. III, art. 2 *sexdecies*).

Remarque :

Auparavant jusqu'au 31 décembre 2010, les plafonds de ressources étaient révisés en fonction de l'évolution annuelle du salaire minimum de croissance appréciée entre le 1^{er} octobre de l'avant-dernière année et le 1^{er} octobre de l'année précédente.

b. Conditions d'appréciation des ressources.

Le décret n° 2006-1005 du 10 août 2006 a modifié les conditions d'appréciation des plafonds de ressources des locataires qui ont conclu un contrat de location depuis le 12 août 2006.

Désormais, les plafonds annuels de ressources ne sont plus appréciés en tenant compte de la situation des couples mariés (ou des partenaires d'un PACS faisant l'objet d'une imposition commune), mais **en fonction de la situation de l'ensemble des couples**, c'est-à-dire y compris des couples vivant en concubinage.

Lorsque plusieurs personnes constituant des foyers fiscaux distincts sont titulaires du bail, il importe en principe que chacune d'elles satisfasse, en fonction de sa propre situation, aux conditions de ressources mentionnées ci-dessus.

Toutefois, il convient désormais d'apprécier globalement les ressources des contribuables vivant en concubinage. En d'autres termes, il y a lieu de faire masse des revenus des foyers fiscaux de chaque concubin et de comparer le montant ainsi obtenu aux plafonds de ressources applicables aux couples ou, le cas échéant, aux couples avec personnes à charge.

Les ressources du locataire s'entendent, **en principe**, du revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417-IV-1°) figurant sur l'avis de d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location (année N-2).

Par exception, il est désormais admis que les ressources du locataire peuvent être appréciées au regard du revenu fiscal de référence qui figure sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'année qui précède celle de la signature du contrat de location (année N-1) lorsque cela est plus favorable. (BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-20)..

Par ailleurs, afin de tenir compte de la jurisprudence du Conseil d'État (CE, arrêt n° 295949 du 21 novembre 2007), les conditions de ressources doivent être appréciées au regard des seules ressources du locataire, lorsque celui-ci est fiscalement à la charge de ses parents ou rattaché à leur foyer fiscal au sens des articles 196 à 196 B du CGI au titre de l'année de référence.

Pour les modalités de prise en compte de la composition du foyer du locataire ou pour le changement de sa situation fiscale, voir au BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-20.

Pour les baux reconduits ou renouvelés **2012** et en 2011, cf. BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-20.

3. Plafonds de loyers.

Le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010 a modifié les règles d'indexation des plafonds de loyers.

Désormais, **depuis le 1^{er} janvier 2011**, quelle que soit la date de conclusion du bail, les plafonds de loyer sont révisés au 1^{er} janvier de chaque année en fonction de l'indice de référence des loyers (IRL) du deuxième trimestre de l'année qui précède l'année de référence, selon les modalités prévues à l'article L. 353-9-2 du code de la construction et de l'habitation, et arrondis au centime d'euro le plus proche (CGI, ann. III, art. 2 *sexdecies*).

Pour les plafonds mensuels de loyers retenus pour l'année **2012** et 2011, voir BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-20.

Remarque :

Auparavant, jusqu'au 31 décembre 2010, le décret n° 2006-1005 du 10 août 2006 prévoyait que les plafonds de loyers étaient relevés chaque année, au 1^{er} janvier, dans la même proportion que la variation de l'indice de référence des loyers (IRL) publié par l'INSEE, prise en pourcentage et deux chiffres après la virgule, à un niveau arrondi au centime d'euro supérieur. L'indice à retenir était le dernier indice connu au 1^{er} novembre qui précédait la date de référence.

Pour plus d'informations sur cet ancien dispositif « Besson-neuf », se reporter au Précis de fiscalité 2004, paragraphes 222 à 222-6.

XI. AMORTISSEMENT DES LOGEMENTS NEUFS OU ASSIMILÉS OU ANCIENS RÉHABILITÉS DONNÉS EN LOCATION (AMORTISSEMENT DIT « ROBIEU »)

(CGI, art. 31-I-1°-h et 31 *bis* ; ann. III, art. 2 *terdecies* A et 2 *terdecies* B ; BOI-RFPI-SPEC-20-20-30)

222-1

Les propriétaires de certains logements acquis, entre le 3 avril 2003 et le 31 décembre 2009, pouvaient demander à bénéficier d'une déduction au titre de l'amortissement dans les conditions et limites prévues à l'article 31-I-1°-h du CGI.

Sous certaines conditions, les associés de certaines sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) pouvaient également bénéficier de cette même déduction pour certaines souscriptions en numéraire réalisées entre le 3 avril 2003 et le 31 décembre 2009 (CGI, art. 31 *bis*).

Ces dispositions se sont substituées au régime de l'amortissement dit « Besson-neuf » qui a pris fin le 2 avril 2003.

L'article 40 de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement a apporté des aménagements en recentrant le dispositif « Robien » et « Robien-SCPI » : ainsi, la loi a apporté divers aménagements concernant le volume global de l'avantage fiscal, la séquence de déduction et les contraintes de loyers qui y sont attachées. Les modalités du dispositif « Robien » diffère donc, en principe, selon que l'investissement a été réalisé **avant le 1^{er} septembre 2006** (dispositif dénommé « **Robien-classique** ») ou **après cette date** (dispositif dénommé « **Robien-recentré** »).

Depuis le 1^{er} janvier 2010, l'article 104 de la loi de finances pour 2009 a **réservé** l'application des dispositifs fiscaux en faveur des investissements locatifs « Robien » et « Borloo » aux seuls logements pour lesquels le contribuable justifie du respect des normes en vigueur relatives aux

caractéristiques thermiques et à la performance énergétique imposées aux logements par la législation.

L'article 31-II de la loi de finances rectificative pour 2008 a prévu l'**extinction de ce dispositif** à l'égard des logements **acquis** ou des souscriptions **réalisées** depuis le 1^{er} janvier 2010. Dans ces conditions, l'éco-conditionnalité ne devrait concerner qu'un nombre limité d'opérations dès lors qu'elle est réservée aux investissements ayant fait l'objet du dépôt d'une demande de permis de construire à compter de la date d'entrée en vigueur du décret précité et qui sont réalisés entre cette date et le 31 décembre 2009.

1. Contribuables qui réalisent les investissements directement ou par l'intermédiaire de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés (Sociétés civiles immobilières autres que les SCPI ; CGI, art. 31-I-1^o-h ; ann. III, art. 2 *terdecies* A, 2 *terdecies* B, 2 *quindécies* A, 2 *quindécies* B, 2 *quindécies* C, 2 *sexdecies*-0 A *ter*, 2 *novodécies* A et 2 *vicies* ; BOI-RFPI-SPEC-20-20-10).

a. Champ d'application.

1^o *Personnes concernées.*

222-2 Les **personnes physiques**, propriétaires de logements situés en France et dans les DOM, dont les revenus provenant de la location sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers peuvent demander à bénéficier d'une déduction au titre de l'amortissement. Ces contribuables peuvent être ou non domiciliés fiscalement en France.

Les **associés**, imposables dans la catégorie des revenus fonciers et détenteurs de parts dans le cadre de la gestion leur patrimoine privé, de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés autre qu'une SCPI peuvent également bénéficier de ce dispositif.

Remarque. Le dispositif prévu par l'article 31-I-1^o-h du CGI ne s'applique pas aux immeubles dont le droit de propriété est **démembré** (sauf exception suite au décès d'un époux ou d'un partenaire d'un PACS).

Pour un logement en indivision (BOI-RFPI-SPEC-20-20-10).

2^o *Immeubles concernés.*

222-3 Il s'agit des immeubles :

- de propriétés urbaines (sont donc exclus les logements faisant partie intégrante d'une exploitation agricole) ;
- situés en métropole, Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion ;
- à usage d'habitation.

3^o *Investissements concernés.*

222-4 La déduction au titre de l'amortissement prévue à l'article 31-I-1^o-h du CGI s'applique uniquement aux investissements qui portent sur un logement au sens des articles R. 111-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation ou sur un local transformé ensuite en un tel logement. L'immeuble doit, par conséquent, satisfaire aux conditions de volume, de surface, de confort et de sécurité définies par ces dispositions.

L'investissement doit être réalisé à titre onéreux.

Les investissements éligibles sont :

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

Pour les logements **acquis neufs, en état futur d'achèvement** ou que le contribuable **fait construire**, qui ont fait l'objet d'une demande de permis de construire déposée depuis le 1^{er} janvier 2010, la déduction au titre de l'amortissement n'est applicable qu'aux logements dont les caractéristiques thermiques et la performance énergétique sont conformes aux prescriptions de l'article L. 111-9 du code de la construction et de l'habitation. Le respect de cette condition est justifié par le contribuable selon des modalités définies par décret (CGI, art. 31-I-1^o-h).

Toutefois, cette éco-conditionnalité ne devrait concerner qu'un nombre limité d'opérations.

Pour les **acquisitions et constructions de logement** ayant fait l'objet d'un dépôt de demande de permis de construire à compter du lendemain de la date de la publication de l'arrêté du 29 avril 2009 publié au *JO* du 3 mai 2009, soit le **4 mai 2009**, le dispositif prévu au h du 1° du I de l'article 31 du CGI **ne s'applique qu'aux logements situés** dans des communes classées dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements. Cet arrêté des ministres chargés du budget et du logement, révisé au moins tous les trois ans, établit le classement des communes par zone. Il est indiqué que les logements ayant fait l'objet d'une demande de permis de construire **déposée avant le 4 mai 2009** restent soumis à l'ancien zonage défini par l'arrêté du 10 août 2006.

4° *Date de réalisation des investissements.*

222-5

• Dispositif « **Robien-classique** ».

La déduction au titre de l'amortissement dans le cadre du dispositif « **Robien-classique** » s'appliquait, en principe, aux investissements réalisés entre le 3 avril 2003 et le 31 août 2006.

Il était toutefois admis d'appliquer cet avantage fiscal aux options exercées **depuis le 1^{er} janvier 2004** qu'elles aient été afférentes à des investissements réalisés avant ou après le 3 avril 2003, toutes conditions étant par ailleurs remplies. Cette mesure est, bien entendu, soumise à la condition que le contribuable n'ait pas demandé le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement des logements neufs prévus à l'article 31-I-1°-g du CGI (dispositif « Besson-neuf »).

Sous réserve de la tolérance ci-dessus, ouvraient droit au dispositif « **Robien-classique** » :

- les logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement entre le 1^{er} janvier 2003 et le 31 août 2006 ;
- les logements que le contribuable faisait construire et qui avaient fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier avant le 1^{er} septembre 2006 ;
- les logements inachevés acquis entre le 1^{er} janvier 2003 et le 31 août 2006 ;
- les locaux affectés à un usage autre que l'habitation en vue de leur transformation en logements acquis avant le 1^{er} septembre 2006 ;
- les logements acquis avant le 1^{er} septembre 2006 que le contribuable réhabilitait en vue de leur conférer des caractéristiques techniques voisines de celles des logements neufs.

La date de mise en location effective du bien était sans incidence sur le dispositif applicable.

• Dispositif « **Robien-recentré** ».

Ouvraient droit au dispositif « **Robien-recentré** » :

- les **logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement** du 1^{er} septembre 2006 au 31 décembre 2009 ;
- les **logements** que le contribuable **faisait construire** et qui avaient fait l'objet d'une **déclaration d'ouverture de chantier** du 1^{er} septembre 2006 au 31 décembre 2009 ;
- les logements **inachevés** acquis du 1^{er} septembre 2006 au 31 décembre 2009 ;
- les locaux **affectés à un usage autre que l'habitation** acquis du 1^{er} septembre 2006 au 31 décembre 2009 et que le contribuable transforme en logement lorsque les travaux de transformation du local ont fait l'objet de la déclaration d'ouverture de chantier **avant le 31 décembre 2009** ;
- les **logements** acquis du 1^{er} septembre 2006 au 31 décembre 2009 que le contribuable **réhabilite** en vue de leur conférer des caractéristiques techniques voisines de celles des logements neufs lorsque les travaux de réhabilitation du logement ont fait l'objet de la déclaration d'ouverture de chantier **avant** le 31 décembre 2009.

Pour les logements **acquis neufs, en état futur d'achèvement** ou que le contribuable **faisait construire**, qui avaient fait l'objet d'une demande de permis de construire déposée depuis le 1^{er} janvier 2010, la déduction au titre de l'amortissement n'était applicable qu'aux logements dont les caractéristiques thermiques et la performance énergétique étaient conformes aux prescriptions de l'article L. 111-9 du code de la construction et de l'habitation. Le respect de cette condition était justifié par le contribuable selon des modalités définies par décret (CGI, art. 31-I-1-h).

Toutefois, cette éco-conditionnalité ne devrait concerner qu'un nombre limité d'opérations.

Pour les **acquisitions et constructions de logement** ayant fait l'objet d'un dépôt de demande de permis de construire à compter du lendemain de la date de la publication de l'arrêté du 29 avril 2009 publié au *JO* du 3 mai 2009, soit le 4 mai 2009, le dispositif prévu au h du 1° du I de l'article 31 du CGI **ne s'appliquait qu'aux logements situés** dans des communes classées dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements. Cet arrêté des ministres chargés du budget et du logement, révisé au moins tous les trois ans, établit le classement des communes par zone. Il était indiqué que les

logements ayant fait l'objet d'une demande de permis de construire **déposée avant le 4 mai 2009** restaient soumis à l'ancien zonage défini par l'arrêté du 10 août 2006.

b. Conditions d'application.

La déduction au titre de l'amortissement ne s'applique que si le contribuable en fait la demande. Elle est par ailleurs subordonnée à un **engagement** de location nue à usage de résidence principale du locataire **pendant une durée de neuf ans**.

1° *Affectation des logements.*

222-6

Le logement doit être :

- mis en location nu et de manière effective et continue ;
- l'habitation principale du locataire de façon continue pendant toute la période couverte par l'engagement de location.

Par exception à la règle selon laquelle la location doit être consentie à usage d'habitation principale du locataire, la location du logement consentie à un organisme public ou privé qui le donne en sous-location nue à usage d'habitation principale à une personne autre que le propriétaire du logement, son conjoint ou les membres de son foyer fiscal ne fait pas obstacle au bénéfice de la déduction à condition que cet organisme ne fournisse aucune prestation hôtelière ou parahôtelière.

2° *Plafonnement des loyers* (BOI-RFPI-SPEC-20-20-20).

222-7

• Dispositif « **Robien-classique** ».

Pour l'application du dispositif « Robien-classique » prévu par l'article 31-I-1°-h du CGI dans sa rédaction en vigueur avant la publication de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement, le loyer mensuel par mètre carré ne doit pas être supérieur, pendant toute la période couverte par l'engagement de location, à celui fixé à l'article 2 *terdecies* A de l'annexe III au CGI. Il diffère selon la zone dans laquelle se situe l'immeuble donné en location (les zones A, B et C ont été modifiées). Ainsi, pour les **baux conclus en 2012**, les plafonds mensuels de loyers par mètre carré, charges non comprises, sont fixés à **22,22 €** en zone A, **15,45 €** en zones B1 et B2, et **11,12 €** en zone C.

Pour les baux conclus en 2011, les plafonds mensuels de loyers par mètre carré, charges non comprises, sont fixés à 21,84 € en zone A, 15,19 € en zones B1 et B2, et 10,93 € en zone C.

Pour les baux conclus en 2010, les plafonds mensuels de loyers par mètre carré, charges non comprises, étaient fixés à 21,72 € en zone A, 15,10 € en zone B1 et B2, et 10,87 € en zone C.

• Dispositif « **Robien-recentré** ».

Pour l'application du dispositif « Robien-recentré » prévu par l'article 31-I-1°-h du CGI tel qu'il résulte de la publication de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement, le loyer mensuel par mètre carré ne doit pas être supérieur à celui fixé à l'article 2 *terdecies* B de l'annexe III au CGI.

Un zonage (A, B1, B2 et C) était applicable aux investissements réalisés entre le 1^{er} septembre 2006 et le 31 décembre 2009 et qui sont susceptibles de bénéficier du dispositif « **Robien-recentré** ».

Le plafond de loyer mensuel par mètre carré diffère selon la zone dans laquelle se situe l'immeuble donné en location. Ainsi, pour les **baux conclus en 2012**, les plafonds mensuels de loyers par mètre carré, charges non comprises, sont fixés à **22,22 €** en zone A, **15,45 €** en zone B1, **12,63 €** en zone B2 et **9,26 €** en zone C.

Pour les baux conclus en 2011, les plafonds mensuels de loyers par mètre carré, charges non comprises, sont fixés à 21,84 € en zone A, 15,19 € en zone B1, 12,42 € en zone B2 et 9,10 € en zone C.

Pour les baux conclus en 2010, les plafonds mensuels de loyers par mètre carré, charges non comprises, sont fixés à 21,72 € en zone A, 15,10 € en zone B1, 12,35 € en zone B2 et 9,05 € en zone C.

Lorsque la location est consentie à un organisme public ou privé qui le donne en sous-location à usage d'habitation principale, la condition tenant au montant du loyer doit être satisfaite d'une part, entre le bailleur et l'organisme locataire et d'autre part, entre l'organisme locataire et le sous-locataire.

Le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010 a modifié les règles d'indexation des plafonds de loyers (révision et arrondi).

Depuis le 1^{er} janvier 2011, quelle que soit la date de conclusion du bail, les plafonds de loyer sont révisés au 1^{er} janvier de chaque année en fonction de l'indice de référence des loyers (IRL) du deuxième trimestre de l'année qui précède l'année de référence, selon les modalités prévues à l'article L. 353-9-2 du code de la construction et de l'habitation, et arrondis au centime d'euro le plus proche (CGI, ann. III, art. 2 *sexdecies*).

Remarque :

Auparavant, jusqu'au 31 décembre 2010, le décret n° 2006-1005 du 10 août 2006 prévoyait que les plafonds de loyers étaient relevés chaque année, au 1^{er} janvier, dans la même proportion que la variation de l'indice de référence des loyers (IRL) publié par l'INSEE, prise en pourcentage et deux chiffres après la virgule, à un niveau arrondi au centime d'euro supérieur. L'indice à retenir était le dernier indice connu au 1^{er} novembre qui précédait la date de référence.

Pour la surface à prendre en compte pour l'appréciation du loyer, voir BOI-RFPI-SPEC-20-20-20.

c. Conditions d'option.**1° Personnes concernées.****222-8**

- Pour le **propriétaire direct** de l'immeuble.

S'agissant des **personnes physiques**, l'**option** doit être exercée lors du **dépôt** de la déclaration des revenus de l'année :

- **d'acquisition** du logement neuf ;
- **d'achèvement** soit du logement acquis en l'état futur d'achèvement, inachevé ou construit par le contribuable, soit **des travaux de transformation** du local affecté à un usage autre que l'habitation suivie de sa transformation en logement, soit **des travaux de réhabilitation** d'un logement ne répondant pas aux caractéristiques d'un logement décent en vue de la réhabilitation.

Pour ce qui concerne les **sociétés**, lorsque l'immeuble est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'une SCPI, la possibilité pour les associés personnes physiques imposables dans la catégorie des revenus fonciers de bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement en proportion de leurs droits dans la société, est subordonnée à un **engagement de location** souscrit par la société et remplissant les mêmes conditions que celles prévues pour les personnes physiques.

- Pour les **porteurs de parts**.

Chaque associé d'une société autre qu'une SCPI qui effectue un investissement éligible au dispositif de l'amortissement peut bénéficier de la déduction. Il doit alors s'engager à conserver les titres jusqu'à **l'expiration de la durée de neuf ans** mentionnée à l'article 31-I-1^o-h du CGI.

2° Contenu de l'option.**222-9**

L'option pour la déduction comporte l'**engagement** du propriétaire de louer le logement nu à usage d'habitation principale à une personne autre qu'elle même ou un membre de son foyer fiscal ou, si le logement appartient à une société non soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'une SCPI, à une personne autre qu'un associé ou un membre de son foyer fiscal, pendant **une durée de neuf ans**, calculée de date à date, à compter de la date de prise d'effet du bail initial.

L'engagement de location comporte en outre une mention prévoyant que le montant du loyer ne peut excéder le plafond fixé par l'article 2 *terdecies* A de l'annexe III au CGI.

La **location** doit prendre effet dans les **douze mois** qui suivent :

- la **date de l'acquisition** d'un logement neuf ;
- la **date de l'achèvement**, soit du logement acquis en l'état futur d'achèvement ou inachevé ou construit par le contribuable, soit des **travaux de transformation** du local suivie de sa transformation en logement, soit des **travaux de réhabilitation** d'un logement ne répondant pas aux caractéristiques d'un logement décent suivie de sa réhabilitation.

Mesure de tempérament : il a paru possible d'admettre que le contribuable puisse bénéficier d'une partie de l'avantage fiscal lié à l'amortissement du logement lorsque la mise en location intervient après l'expiration du délai de douze mois précité.

L'application de cette mesure de tempérament est subordonnée aux conditions cumulatives suivantes :

- le contribuable doit justifier qu'il a accompli les diligences concrètes en vue mettre le bien en location et qu'il n'a pas proposé des conditions de location dissuasives ;
- le logement n'a, depuis son achèvement, **jamais été habité, ni utilisé** jusqu'à sa mise en location effective.

Le point de départ de la période d'amortissement n'est pas modifié mais le propriétaire bailleur ne peut bénéficier de l'avantage fiscal qu'à compter du premier jour de la mise en location effective du bien. La période pendant laquelle le contribuable pourra bénéficier de l'avantage fiscal est donc d'autant plus réduite que la mise en location est tardive.

Enfin, quelque soit sa date de location, le logement doit être loué pendant une durée de neuf ans à compter de la date de sa mise en location effective.

L'option pour la déduction au titre de l'amortissement est **irrévocable** pour le logement ou les parts considérés.

d. Amortissement du prix d'acquisition (BOI-RFPI-SPEC-20-20-30).

222-10 La base de la déduction est en principe constituée par le **prix d'acquisition** ou de **revient global** du logement, y compris la fraction qui se rapporte aux dépendances immédiates et nécessaires telles que les emplacements de stationnement (CGI, ann. III, art. 2 *novodecies* et 2 *novodecies* A).

222-11 *e. Point de départ de la période d'amortissement.*

Selon le cas, il s'agit :

- soit du premier jour de l'**acquisition** du logement ;
- soit du premier jour du mois de l'**achèvement** du logement ou des travaux.

Dans le cas où la **mise en location intervient après l'expiration du délai de douze mois** (cf. n° 222-9), le point de départ de la période d'amortissement n'est pas modifié : il reste fixé au premier jour du mois de l'acquisition ou de l'achèvement du logement, mais le propriétaire ne peut bénéficier de la déduction qu'à compter de la date de mise en location effective du bien. L'avantage fiscal est donc limité à la période d'amortissement restant à courir jusqu'à la fin de la neuvième année suivant celle de l'acquisition ou de l'achèvement du logement.

222-12 *f. Taux de la déduction.*

La déduction au titre de l'amortissement est pratiquée pendant **neuf ans**.

1° *Dispositions applicables aux logements acquis jusqu'au 31 août 2006* (dispositif « **Robien-classique** »).

La déduction est égale à **8 %** de la base, les cinq premières années et à **2,5 %** de cette base les quatre années suivantes.

À l'issue de cette période de **neuf ans**, en cas de poursuite, de reconduction ou de renouvellement du contrat de location avec le même locataire ou en cas de changement de titulaire du bail, le contribuable peut continuer à bénéficier **par période de trois ans** et dans **la limite de six ans**, d'une déduction au titre de l'amortissement au taux de **2,5 %**, dès lors que la condition de loyer reste remplie.

Remarque : le total des déductions peut donc représenter 50 % ; 57,5 % ou 65 % de la valeur du logement.

2° *Dispositions applicables aux logements acquis depuis le 1^{er} septembre 2006 et jusqu'au 31 décembre 2009* (dispositif « **Robien-recentré** »).

La déduction est égale à **6 %** du prix d'acquisition ou de revient du logement pour les **sept premières années** et à **4 %** de ce prix pour les **deux années suivantes**.

À l'issue de cette période de neuf ans, le dispositif « Robien-recentré » ne **permet plus** au propriétaire de **poursuivre l'amortissement** du bien au-delà de ladite période, contrairement au dispositif « Robien-classique ».

Remarque : le total des déductions représente donc nécessairement 50 % de la valeur du logement.

222-13

g. Calcul de l'annuité déductible.

L'article 2 *vicies* de l'annexe III au CGI prévoit les modalités de calcul de l'annuité déductible.

Lorsque le point de départ de la période d'amortissement a lieu après le 31 janvier de l'année d'imposition, la première et la dernière annuité d'amortissement sont réduites **prorata temporis**. Il en est de même la sixième année compte tenu de la baisse du taux de la déduction, et le cas échéant, l'année de reprise de l'engagement par le conjoint survivant.

h. Amortissement des dépenses de reconstruction, d'agrandissement et d'amélioration (BOI-RFPI-SPEC-20-20-30).

222-14

Le propriétaire qui réalise des dépenses de **reconstruction** ou **d'agrandissement** dans un logement pour lequel il a opté pour la déduction au titre de l'amortissement peut également opter pour l'amortissement de ces dépenses. Les dépenses **d'amélioration** réalisées sur ce logement sont, dans tous les cas, **obligatoirement** prises en compte sous la forme d'une **déduction** au titre de l'amortissement égale à **10 %** du montant de la dépense pendant **dix ans**.

222-15

1° *Dépenses de reconstruction et d'agrandissement.*

• **Pour les investissements réalisés jusqu'au 31 août 2006** (dispositif « **Robien-classique** »).

Le propriétaire qui réalise des dépenses de reconstruction ou d'agrandissement dans un logement pour lequel il a opté pour la déduction au titre de l'amortissement peut opter pour l'amortissement de ces dépenses.

L'option est subordonnée à un **nouvel engagement** de location de **neuf ans indépendant** de celui pris au moment de l'option précédemment exercée mais qui doit répondre aux mêmes conditions (notamment celles relatives à l'affectation des locaux).

La période d'amortissement a pour point de départ le premier jour du mois de l'achèvement des travaux. Le taux de la déduction est le même que celui applicable à l'investissement initial soit **8 % les cinq premières années** et **2,5 % les quatre années suivantes**.

Toutefois, **la possibilité de proroger** par période de trois ans pour une durée maximale de six ans la déduction au titre de l'amortissement des travaux **est supprimée**.

Cette dernière disposition est applicable **depuis l'imposition des revenus de l'année 2006**, quelle que soit la date de l'investissement. Elle s'applique donc aux options pour la déduction au titre de l'amortissement des travaux exercées **depuis le 1^{er} janvier 2006**, même si ces dernières se rapportent à des logements pour lesquels l'option pour la déduction au titre de l'amortissement du prix de revient de ces logements a été exercée antérieurement à cette date.

• **Pour les investissements réalisés depuis le 1^{er} septembre 2006 et jusqu'au 31 décembre 2009** (dispositif « Robien-recentré »).

Les dépenses de reconstruction ou d'agrandissement bénéficient d'une déduction annuelle égale à **6 % pendant sept ans** et à **4 % pendant deux ans**.

À l'expiration de cette période, **aucune prorogation** ne peut être effectuée.

222-16

2° Dépenses d'amélioration.

Lorsqu'il a opté pour le régime de la déduction au titre de l'amortissement, le propriétaire ou l'associé ne peut, pendant la période couverte par cette option, demander la déduction immédiate des dépenses d'amélioration, quand bien même il souhaiterait céder l'immeuble ou ses parts avant la fin de la période décennale d'amortissement.

Ces dépenses ne peuvent être prises en compte que sous la forme d'une déduction au titre de l'amortissement.

La déduction de l'amortissement des dépenses d'amélioration **n'est subordonnée à aucun nouvel engagement** de location de l'immeuble ou de conservation des titres.

Les dépenses d'amélioration ouvrent droit à une déduction au titre de l'amortissement égale à **10 %** du montant de la dépense pendant **dix ans**.

Ces dispositions s'appliquent aussi bien dans le cadre du dispositif « Robien-classique » que dans celui du dispositif « Robien-recentré ».

i. *Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux.*

222-17

Pour un même logement, le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement prévue à l'article 31-I-1^o-h du CGI (« Robien-classique » ou « Robien-recentré ») est **exclusif** de celui :

- de la réduction d'impôt pour investissement outre-mer (CGI, art. 199 *undecies* A) ;
- de la déduction au titre de l'amortissement prévue à l'article 31-I-1^o-f ou g du CGI ;
- de l'imputation sur le revenu global sans limitation de montant des déficits fonciers provenant de monuments historiques ou assimilés ou d'une opération de restauration immobilière ou pour l'imposition des revenus des années 2007 à 2009, d'une opération de préservation et d'amélioration du patrimoine naturel ;
- du régime simplifié d'imposition (régime « micro-foncier ») prévu par l'article 32 du CGI.

j. *Remise en cause de l'avantage fiscal.*

222-18

1° Principe.

La rupture par le propriétaire ou l'associé de son engagement de location ou de conservation des parts entraîne la réintégration dans le revenu net foncier de l'année au cours de laquelle elle intervient, des amortissements déduits au cours de la période couverte par cet engagement.

Il pourra donc s'agir des déductions pratiquées à raison de l'investissement initial et/ou de celles pratiquées à raison de travaux ultérieurs de construction, reconstruction ou d'agrandissement.

Les modalités de remise en cause du régime de faveur diffèrent selon que celle-ci a pour origine le non-respect des conditions initiales d'application du dispositif ou le non-respect de l'engagement de location du propriétaire ou du porteur de parts.

2° Exceptions.

Aucune remise en cause de l'avantage fiscal n'est effectuée lorsque le non-respect de l'engagement de location ou de conservation des parts intervient si l'un des époux soumis à imposition commune devient invalide ou est licencié par son employeur ou décède.

2. Associés qui réalisent les investissements par l'intermédiaire d'une société civile de placement immobilier (SCPI) [dispositif « Robien-SCPI classique ou recentré » ; CGI, art. 31 *bis* ; ann. III, art. 2 *octodecies* A, 2 *octodecies* B, 2 *novodécies* B et 2 *vicies* ; BOI-RFPI-SPEC-20-20-70].

a. Personnes concernées.

222-19

1° *Personnes physiques.*

Selon les dispositions de l'article 31 *bis* du CGI, l'associé d'une SCPI, régie par les articles L. 214-50 et suivants du code monétaire et financier, dont la quote-part de revenu est, en application de l'article 8 du CGI, soumise en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers, peut bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement.

Les parts des SCPI doivent avoir été souscrites dans le cadre du patrimoine privé du contribuable.

2° *Sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés.*

Les parts de SCPI peuvent être la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'une SCPI dans la mesure où les revenus de ces immeubles sont imposés entre les mains des associés dans la catégorie des revenus fonciers. Les parts doivent être détenues dans le cadre du patrimoine privé du contribuable.

Remarque : La déduction au titre de l'amortissement n'est pas applicable aux revenus des titres de sociétés de placement immobilier dont le droit de propriété est démembré.

Pour les parts de SCPI acquises en indivision, voir BOI-RFPI-SPEC-20-20-70.

b. Souscriptions concernées.

222-20

Il s'agit des souscriptions en **numéraire** (espèces, chèques ou par virement) de parts au **capital initial** ou aux **augmentations de capital** de SCPI :

- réalisées entre **le 3 avril 2003 et le 31 août 2006** lorsque ces sociétés utilisent **95 %** de la souscription versée pour financer un investissement pour lequel les conditions d'application de la déduction « Robien-logement classique » prévue à l'article 31-I-1°-h du CGI sont réunies dans **les dix huit mois** de la souscription ;

- réalisées **depuis le 1^{er} septembre 2006 et jusqu'au 31 décembre 2009**, lorsque ces sociétés utilisent **95 %** de la souscription versée pour financer un investissement pour lequel les conditions d'application de la déduction « Robien-logement recentré » prévue à l'article 31-I-1°-h du CGI sont réunies dans les **dix huit mois** de la souscription.

La condition d'affectation de **95 %** de la souscription s'apprécie sans tenir compte des frais de collecte (CGI, ann. III, art. 2 *octodecies* B-5°).

c. Conditions d'application.

222-21

1° *Option du souscripteur.*

Le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement « Robien-SCPI classique ou recentré » ne s'applique que si le contribuable en fait la demande.

L'option doit être exercée lors du dépôt de la déclaration des revenus de l'année de souscription.

L'option résulte de l'engagement du porteur de parts de conserver la totalité de ses titres jusqu'à l'expiration de l'engagement souscrit par la SCPI. Cet engagement est constaté sur un document joint à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle les parts ont été souscrites.

L'option pour la déduction au titre de l'amortissement est **irrévocable**.

2° *Engagement de la SCPI.*

La SCPI doit prendre l'engagement de louer le logement dans les conditions et limites prévues à l'article 31-I-1°-h du CGI (« Robien-logement classique ou recentré »).

d. Amortissement de 95 % du prix de souscription des parts de SCPI.

222-22

La base de la déduction est constituée de **95 %** du montant total de la souscription en numéraire effectivement versée par le contribuable au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la souscription a été effectuée (CGI, ann. III, art. 2 *novodécies* B).

La période d'amortissement a pour point de départ le premier jour du mois qui suit celui de la souscription.

• Pour les souscriptions réalisées **avant le 1^{er} septembre 2006**, (dispositif « Robien-SCPI classique ») la déduction au titre de l'amortissement est égale à **8 %** de la base les cinq premières années et à **2,5 %** de cette base les quatre années suivantes.

- Pour les souscriptions réalisées **depuis le 1^{er} septembre 2006 et jusqu'au 31 décembre 2009** (dispositif « Robien-SCPI recentré »), la déduction au titre de l'amortissement est fixée à **6 %** pour les sept premières années et à **4 %** pour les deux années suivantes.

- Pour les souscriptions réalisées **avant le 1^{er} septembre 2006** (dispositif « Robien-SCPI classique »), à l'issue de la période de neuf ans, l'associé peut continuer à bénéficier par **période de trois ans** et dans la **limite de six ans**, d'une déduction au titre de l'amortissement au taux de **2,5 %**, tant que l'investissement financé par la souscription remplit les conditions, notamment de loyer et de ressources du locataire, pour bénéficier du dispositif « Robien-logement classique ».

- Pour les souscriptions réalisées **depuis le 1^{er} septembre 2006 et jusqu'au 31 décembre 2009** (dispositif « Robien-SCPI recentré »), à l'issue de la période de **neuf ans**, l'associé **ne peut pas proroger** le bénéfice de l'amortissement des parts de SCPI d'une ou deux périodes de trois ans. La possibilité d'un complément de déduction **est donc supprimée**.

e. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux..

222-23

Pour un même logement, le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement est exclusif de celui :

- de la réduction d'impôt pour investissement outre-mer (CGI, art. 199 *undecies* et art. 199 *undecies* A) ;
- de l'imputation sur le revenu global sans limitation de montant des déficits fonciers provenant de monuments historiques ou assimilés ou d'une opération de restauration immobilière ;
- de la déduction au titre de l'amortissement prévue aux f et g du 1^o du I de l'article 31 du CGI ;
- du régime du micro-foncier prévu à l'article 32 du CGI (cette exclusion cesse de s'appliquer au terme de la période d'engagement de location de neuf ans du dernier logement acquis au moyen de la souscription) ;
- du bénéfice de la déduction forfaitaire majorée de 40 % ou de 60 % prévue jusqu'au 31 décembre 2005 aux anciens deuxième et quatrième alinéas du e du 1^o du I de l'article 31 du CGI.

f. Remise en cause de l'avantage fiscal.

222-24

Les déductions pratiquées au titre de l'amortissement « Robien-SCPI classique ou recentré » font l'objet d'une reprise lorsque le bénéficiaire ne remplit pas son engagement.

Les déductions pratiquées au titre de l'amortissement font également l'objet d'une reprise lorsque la société ne respecte pas son engagement de location d'un logement nu **pendant neuf ans à usage d'habitation principale**.

Sur les modalités de remise en cause, voir BOI-RFPI-SPEC-20-20-70.

XII. INTÉRÊTS DES EMPRUNTS

(CGI, art. 31-I-1^o-d ; BOI-RFPI-BASE-20-80))

1. Intérêts d'emprunts admis en déduction.

222-25

a. Principes.

Les propriétaires peuvent déduire du revenu brut **les intérêts des emprunts** contractés pour l'acquisition, la (re)construction, l'agrandissement, la conservation, la réparation ou l'amélioration des immeubles donnés en location, ainsi que pour l'achat d'un terrain à bâtir sur lequel doit être édifié un bâtiment destiné à être donné en location. **La déduction n'est pas limitée**. Elle est égale au montant des sommes payées au cours de l'année d'imposition et dont le propriétaire peut justifier.

En sus des intérêts versés au cours de l'année d'imposition, les propriétaires sont autorisés à déduire les **frais d'emprunt**, tels que les frais de constitution de dossier, les frais d'inscriptions hypothécaires (dont les honoraires de notaire correspondant à un contrat de prêt garanti), les frais de mainlevée, les agios ou commissions de banque, les primes afférentes à un contrat d'assurance-vie ou d'assurance-décès souscrit pour garantir le remboursement de l'emprunt.

Les intérêts des **emprunts substitutifs** sont également déductibles dans la mesure où ils remplissent simultanément les conditions suivantes :

- le nouvel emprunt doit être souscrit pour rembourser ou se substituer à l'emprunt initial ;
- les intérêts admis en déduction n'excèdent pas ceux qui figuraient sur l'échéancier initial.

En tout état de cause, les intérêts ouvrant droit à déduction restent limités à ceux afférents au capital de l'emprunt initial restant dû, dans la limite de l'échéancier initial.

Remarque :

Depuis le 1^{er} janvier 1993, la fraction du déficit résultant des intérêts d'emprunt **est**, en toute hypothèse, **exclu** du bénéfice de l'imputation sur le revenu global (cf. n° 245).

222-26

b. Cas particuliers.

1° *Intérêts supportés par les membres de certaines sociétés immobilières ou les porteurs de parts de fonds de placements immobiliers (FPI) visés à l'article 239 nonies du CGI.*

Les membres de sociétés immobilières dotées ou non de la transparence fiscale et non passibles de l'impôt sur les sociétés qui donnent en location les locaux représentés par leurs actions ou parts sociales ainsi que les porteurs de parts de FPI peuvent déduire :

- la quote-part qui leur incombe dans les intérêts d'emprunts contractés par la société ou le FPI pour acquérir, améliorer, réparer ou conserver des immeubles ;
- les intérêts des emprunts qu'ils ont contractés personnellement pour faire leur apport à la société ou au FPI ou acquérir leurs droits sociaux ou parts.

2° Démembrement de propriété.

- les intérêts des emprunts effectivement versés par l'usufruitier de parts d'une société détenant un immeuble loué, destinés à financer l'acquisition de l'usufruit de ces parts, sont déductibles de la quote-part de bénéfice foncier de la société lui revenant. La circonstance que la société constate un déficit foncier, qui revient de droit au nu-propiétaire en l'absence de convention contraire, n'a pas pour effet de priver l'usufruitier du droit de déduire ces intérêts du revenu qu'il retire d'autres immeubles au cours de la même année ou des dix années suivantes.

- les intérêts des emprunts effectivement versés par les nus-proprétaires d'immeubles loués et destinés à financer soit l'acquisition de la nue-propriété, les dépenses de réparation, d'entretien, ou d'amélioration de ces immeubles, sont déductibles sur les revenus fonciers provenant, le cas échéant, de leurs autres propriétés (cf. RES N° 2007/49 et RES N° 2007/53).

- les intérêts des emprunts effectivement versés par les nus-proprétaires d'immeubles dont l'usufruit appartient à un organisme d'habitation à loyer modéré mentionné à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation, à une société d'économie mixte soumise aux dispositions des articles L. 481-1 à L. 481-7 dudit code ou à un organisme agréé mentionné à l'article L. 365-2 du même code sont déductibles des revenus fonciers.

222-27

2. Conditions de déduction.

Pour être admis en déduction, les intérêts d'emprunt doivent répondre aux conditions générales de déduction des charges (cf. n° 214). Il est notamment précisé que le propriétaire ne peut déduire que le montant des intérêts d'emprunts **effectivement supportés et réellement payés** au cours de l'année d'imposition et que la déduction doit être justifiée.

XIII. IMPÔTS

(CGI, art. 31-I-1^o-c ; BOI-RFPI-BASE-20-50)

223

Sont déductibles :

- les impôts dont le paiement incombe normalement au propriétaire, lorsqu'ils sont perçus au profit des collectivités locales, de certains établissements publics ou d'organismes divers (taxes foncières, taxes régionales et taxes spéciales d'équipement autres que celle visée à l'article 1599-0 B du CGI, etc...) ;

- la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux et les locaux de stockage perçue dans la région Île-de-France (cf. FI, n°s 3800 et suiv.).

En revanche, **ne sont pas admis en déduction**, l'impôt sur le revenu, les droits de mutation à titre gratuit ou à titre onéreux, les impôts incombant normalement à l'occupant (taxe d'habitation, taxe d'enlèvement des ordures ménagères¹), les impôts, taxes ou redevances qui constituent un élément du prix de revient des immeubles (cf. CGI, art. 302 *septies* B : taxe locale d'équipement, versement pour dépassement du plafond légal de densité notamment). Les contribuables dont les loyers sont soumis à la TVA, ne peuvent pas déduire l'impôt acquitté, compte tenu des modalités particulières de détermination des revenus fonciers correspondants (cf. n°s 207 et 214).

En principe, les impôts déductibles ne peuvent être pris en charge que s'ils ont été effectivement payés au cours de l'année d'imposition.

1. En revanche, le prélèvement prévu à l'article 1641 du CGI afférent à cette taxe, qui ne constitue pas une charge récupérable auprès du locataire, est admis en déduction (RM Jacques Baudot, n° 32529 ; JO Sénat du 23 août 2001, p. 2722).

Toutefois, même s'ils n'ont pas été payés dans l'année, les impôts dus peuvent être déduits pour leur montant exact dès lors que l'avis d'imposition a été reçu au moment de l'établissement de la déclaration.

En outre, les pénalités prévues en cas de paiement tardif sont admises en déduction au même titre que l'imposition à laquelle elles se rapportent.

XIV. DÉPENSES SUPPORTÉES PAR UN FONDS DE PLACEMENT IMMOBILIER (FPI)

(CGI, art. 31-I-1^o-e *bis*)

223-1

Les dépenses supportées par un fonds de placement immobilier mentionné à l'article 239 *nonies* du CGI au titre des frais de fonctionnement et de gestion à proportion des actifs mentionnés au a du 1^o du II de l'article L. 214-140 du code monétaire et financier détenus directement ou indirectement par le fonds, à l'exclusion des frais de gestion variables perçus par la société de gestion mentionnée à l'article L. 214-119 du même code en fonction des performances réalisées sont admises en déduction.

En revanche, les frais de gestion, de souscription et de transaction supportés directement par les porteurs de parts d'un fonds de placement immobilier mentionné à l'article 239 *nonies* du CGI ne sont pas compris dans les charges de la propriété admises en déduction.

XV. DÉDUCTION SPÉCIFIQUE POUR MOBILITÉ PROFESSIONNELLE DU BAILLEUR

(CGI, art. 31-I-1^o-i ; ann. III, art. 2 *unvicies* ; BOI-RFPI-SPEC-20-60)

223-2

Lorsque le contribuable, domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI, transfère son habitation principale pour des raisons professionnelles, **une déduction** fixée à **10 %** des revenus bruts annuels tirés de la location de son ancienne habitation principale est pratiquée jusqu'au 31 décembre de la **troisième année** qui suit **la date de sa mise en location ou jusqu'à la date de l'acquisition** d'une nouvelle habitation principale si elle est antérieure.

Cette mesure, à caractère expérimental, s'applique, aux contribuables débutant une nouvelle activité entre le 1^{er} juillet 2005 et le 31 décembre 2007.

1. Conditions d'application.

223-3

L'application de cette déduction est subordonnée au respect des conditions suivantes.

a. *Personnes concernées.*

Il s'agit des contribuables domiciliés en France dont les revenus de la location sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers.

Les personnes non-domiciliées ne peuvent pas bénéficier de cette déduction.

b. *Condition tenant à la nouvelle activité professionnelle du bailleur.*

La nouvelle activité professionnelle doit avoir débuté **entre le 1^{er} juillet 2005 et le 31 décembre 2007** et être exercée pendant **au moins six mois consécutifs**.

c. *Condition tenant à l'ancienne habitation principale.*

L'**ancienne habitation principale** du contribuable, pour laquelle la déduction est demandée, **doit être donnée en location nue** à titre d'**habitation principale** du locataire, immédiatement après le transfert du domicile. Ce transfert **doit** intervenir dans l'année qui suit la date du début de l'exercice de la nouvelle activité.

Remarque :

Le logement peut être donné en location à un ascendant ou descendant du contribuable. Toutefois, il ne peut y avoir de location au sens fiscal avec un membre de son foyer fiscal.

d. *Condition tenant à la nouvelle habitation principale.*

La **nouvelle habitation principale doit être prise en location**, dans l'année qui suit la date du début de l'exercice de la nouvelle activité et doit être située **à plus de 200 kilomètres** de celle précédemment occupée.

Le bailleur de cette nouvelle habitation ne peut être un membre du foyer fiscal du contribuable ou une société dont ce dernier ou l'un des membres du foyer fiscal est associé. Sous cette réserve, la location peut être consentie par un ascendant ou un descendant du contribuable.

2. Modalités d'application.

223-4

a. Application de la déduction.

1° Fait générateur.

La date du début de la nouvelle activité professionnelle marque l'entrée dans le champ d'application de la mesure.

Toutefois, la déduction **ne devient effective** que lors de la mise en location du bien, au maximum un an après la date du début de la nouvelle activité professionnelle, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies.

2° Montant de la déduction.

La déduction est fixée à **10 %** des revenus bruts annuels tirés de la location de l'ancienne habitation principale.

3° Période d'application de la déduction.

La déduction s'applique **jusqu'au 31 décembre de la troisième année** qui suit la date de mise en location de l'ancienne habitation principale du contribuable **ou jusqu'à l'acquisition d'une nouvelle habitation principale** si elle est antérieure.

La période d'application n'est pas décomptée à partir de la date du début de la nouvelle activité professionnelle afin notamment d'éviter de pénaliser les contribuables qui attendent la fin de la période d'essai pour transférer leur domicile.

Exemple : Un contribuable débute une nouvelle activité professionnelle le 1^{er} avril 2006. Il a jusqu'au 31 mars 2007 pour transférer son habitation principale. Il doit immédiatement après ce transfert donner le bien en location nue. Si le transfert de l'habitation et la location interviennent le 1^{er} août 2006, il pourra bénéficier de la déduction de **10 %**, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies, sur les revenus tirés de la location jusqu'au 31 décembre 2009 sauf s'il acquiert avant cette date une nouvelle habitation principale.

4° Fin anticipée de la période d'application de la déduction.

L'acquisition à titre onéreux ou à titre gratuit d'une nouvelle habitation principale par le contribuable met fin au bénéfice de la déduction.

Seul le revenu brut perçu jusqu'au jour de cette acquisition peut bénéficier de la déduction de 10 %.

L'acquisition d'un logement autre que l'habitation principale (investissement locatif ou résidence secondaire) n'a pas pour effet de priver le contribuable de son avantage fiscal.

b. Justificatifs à produire (CGI, ann. III, art. 2 *unvicies*).

Le contribuable doit produire en annexe à la déclaration de ses revenus fonciers de la première année d'application de cette déduction :

- une copie du contrat de bail du logement qu'il donne en location et au titre duquel la déduction est demandée ;
- une copie du contrat de bail de la nouvelle habitation principale dont il est preneur ;
- un document attestant du changement d'activité professionnelle et de la date du début de cette activité (avis de mutation ; nouveau contrat de travail faisant apparaître la date de début d'exercice de l'activité ; document de création de l'activité professionnelle, rédigé auprès du centre de formalités des entreprises compétent etc.).

c. Non-cumul.

La nouvelle déduction spécifique ne peut être accordée qu'aux contribuables qui déterminent leur revenu foncier selon le régime réel d'imposition. Les contribuables qui relèvent du régime du micro-foncier ne peuvent pas prétendre au bénéfice de la déduction (CGI, art. 32-2-f).

La nouvelle déduction spécifique n'est pas exclusive du bénéfice du crédit d'impôt prévu à l'article 200 *duodecies* du CGI en faveur de la mobilité des chômeurs de longue durée ou des salariés perdant leur emploi à la suite d'un licenciement économique.

XVI. DÉDUCTION SPÉCIFIQUE POUR LES LOGEMENTS QUI NE DONNENT PAS LIEU AUX RÉGIMES PRÉVUS AUX f, g ET h DE L'ARTICLE 31-I-1° DU CGI (DISPOSITIF « BESSON-ANCIEN » ET « LIENEMANN »)

(CGI, art. 31-I-1°-j ; ann. III, art. 2 *duodecies* et 2 *sexdecies* ; BOI-RFPI-SPEC-20-10-30)

223-5

1. Dispositif « Besson-ancien ».

Une **déduction spécifique** est applicable au titre des **six premières années de location** des logements qui ne peuvent donner lieu à l'un ou l'autre des régimes prévus au f, g et h de

l'article 31-I-1° du CGI et qui, **répondant à certaines normes d'habitabilité** définies par décret, sont loués par une personne physique ou une société non soumise à l'impôt sur les sociétés en vertu d'un bail **conclu entre le 1^{er} janvier 1999 et le 30 septembre 2006**.

Le taux de cette déduction spécifique, applicable sur les **revenus bruts fonciers** de l'immeuble considéré, était initialement fixé à 40 %.

Compte tenu de la mise en place de la réforme de l'impôt sur le revenu, ce taux a été ramené à **26 % pour l'imposition des revenus des années 2006 et suivantes**.

Le contribuable ou la société propriétaire **doit s'engager à louer le logement nu pendant une durée de six ans au moins** à des personnes qui en font leur habitation principale.

Cet engagement prévoit, en outre, que le loyer et les ressources du locataire appréciées à la date de conclusion du bail ne doivent pas excéder des plafonds fixés par décret et que la location ne peut être conclue avec un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant du contribuable, une personne occupant déjà le logement ou, si celui-ci est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, l'un de ses associés ou un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant d'un associé.

Les associés des sociétés précitées s'engagent à conserver leurs parts pendant au moins six ans.

Un contribuable **ne peut**, pour un même logement ou une même souscription de titres, **pratiquer** la réduction d'impôt mentionnée à l'article 199 *undecies* A du CGI et bénéficier de la déduction spécifique.

Lorsque la location est suspendue à l'issue d'une période d'au moins trois ans au profit d'un ascendant ou d'un descendant du contribuable, la déduction spécifique ne s'applique pas et la période de mise à disposition du logement au profit d'un ascendant ou d'un descendant n'est pas prise en compte pour la durée de location minimale de six ans. Cette période de mise à disposition du logement ne peut excéder neuf ans.

La location du logement consentie à un organisme public ou privé pour le logement à usage d'habitation principale de son personnel, à l'exclusion du propriétaire du logement, de son conjoint, de membres de son foyer fiscal ou de ses descendants ou ascendants, ne fait pas obstacle au bénéfice de la déduction spécifique.

2. Dispositif « Lienemann ».

Il est rappelé que l'article 109 de la loi n° 2005-32 du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale **a supprimé le dispositif « Lienemann »** depuis le 1^{er} janvier 2005.

Dès lors, **les contribuables** qui s'étaient engagés entre le 1^{er} janvier 2002 et le 31 décembre 2004 à louer le logement pendant trois ans **pouvaient bénéficier** de cet ancien dispositif jusqu'à l'expiration de la période triennale en cours au 1^{er} janvier 2005, soit **au plus tard jusqu'au 31 décembre 2007**.

Pour plus d'informations sur cet ancien dispositif, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2010, paragraphe 223-5.

3. Plafonds de ressources.

a. Règles d'indexation des plafonds des ressources (révision et arrondi).

Le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010 a modifié les règles d'indexation des plafonds de ressources des locataires.

Désormais, **depuis le 1^{er} janvier 2011**, quelque soit la date de conclusion du bail, les plafonds de ressources sont révisés au 1^{er} janvier de chaque année en tenant compte de la variation annuelle de l'indice de référence des loyers (IRL) constatée au troisième trimestre de l'année qui précède l'année de référence, selon les modalités de l'article L. 441-1 du code de la construction et de l'habitation, et arrondis à l'euro le plus proche (CGI, ann. III, art. 2 *sexdecies*).

Remarque :

Auparavant jusqu'au 31 décembre 2010, les plafonds de ressources étaient révisés en fonction de l'évolution annuelle du salaire minimum de croissance appréciée entre le 1^{er} octobre de l'avant-dernière année et le 1^{er} octobre de l'année précédente.

b. Conditions d'appréciation des ressources.

Pour les contrats de location conclus depuis le 12 août 2006, le décret n° 2006-1005 du 10 août 2006 a modifié les conditions d'appréciation des plafonds de ressources des locataires.

Désormais, les plafonds de ressources ne sont plus appréciés en tenant compte de la situation des couples mariés (ou des partenaires d'un PACS faisant l'objet d'une imposition commune), mais en fonction de la situation de l'ensemble des couples, c'est-à-dire y compris des couples vivant en concubinage.

Lorsque plusieurs personnes constituant des foyers fiscaux distincts sont titulaires du bail, il importe en principe que chacune d'elles satisfasse, en fonction de sa propre situation, aux conditions de ressources mentionnées ci-dessus.

Toutefois, il convient désormais d'apprécier globalement les ressources des contribuables vivant en concubinage. En d'autres termes, il y a lieu de faire masse des revenus des foyers fiscaux de chaque concubin et de comparer le montant ainsi obtenu aux plafonds de ressources applicables aux couples ou, le cas échéant, aux couples avec personnes à charge.

Les ressources du locataire s'entendent, en principe, du revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417-IV-1^o) figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location (année N-2).

Par exception, il est désormais admis que les ressources du locataire peuvent être appréciées au regard du revenu fiscal de référence qui figure sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'année qui précède celle de la signature du contrat de location (année N-1) lorsque cela est plus favorable.

Par ailleurs, afin de tenir compte de la jurisprudence du Conseil d'État (CE, arrêt n° 295949 du 21 novembre 2007), les conditions de ressources doivent être appréciées au regard des seules ressources du locataire, lorsque celui-ci est fiscalement à la charge de ses parents ou rattaché à leur foyer fiscal au sens des articles 196 à 196 B du CGI au titre de l'année de référence.

Pour les modalités de prise en compte de la composition du foyer du locataire ou pour le changement de sa situation fiscale.

c. Dispositif « Besson-ancien ».

Les ressources du locataire ne doivent pas excéder les plafonds fixés à l'article 2 *duodecies* de l'annexe III au CGI (pour les baux reconduits ou renouvelés en 2012 et 2011, cf. BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-20).

d. Dispositif « Lienemann »

En raison de la suppression du dispositif, aucun engagement de location n'était susceptible d'être reconduit ou renouvelé après le 31 décembre 2007. En conséquence, aucun plafond de ressources n'a été fixé depuis l'année 2008.

Les ressources du locataire ne devaient pas excéder les plafonds fixés à l'article 2 *duodecies* A de l'annexe III au CGI.

4. Plafonds de loyers.

Le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010 a modifié les règles d'indexation des plafonds de loyers (révision et arrondi).

Depuis le 1^{er} janvier 2011, quelle que soit la date de conclusion du bail, les plafonds de loyer sont révisés au 1^{er} janvier de chaque année en fonction de l'indice de référence des loyers (IRL) du deuxième trimestre de l'année qui précède l'année de référence, selon les modalités prévues à l'article L. 353-9-2 du code de la construction et de l'habitation, et arrondis au centime d'euro le plus proche (CGI, ann. III, art. 2 *sexdecies*).

Remarque :

Auparavant, jusqu'au 31 décembre 2010, le décret n° 2006-1005 du 10 août 2006 prévoyait que les plafonds de loyers étaient relevés chaque année, au 1^{er} janvier, dans la même proportion que la variation de l'indice de référence des loyers (IRL) publié par l'INSEE, prise en pourcentage et deux chiffres après la virgule, à un niveau arrondi au centime d'euro supérieur. L'indice à retenir était le dernier indice connu au 1^{er} novembre qui précédait la date de référence.

a. Dispositif « Besson-ancien ».

Le loyer ne doit pas excéder les plafonds fixés à l'article 2 *duodecies* de l'annexe III au CGI. (pour 2012 et 2011, cf. BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-10).

b. Dispositif « Lienemann »

En raison de la suppression du dispositif, aucun engagement de location n'était susceptible d'être reconduit ou renouvelé après le 31 décembre 2007. En conséquence, aucun plafond de ressources n'a été fixé depuis l'année 2008.

Le loyer ne devait pas excéder les plafonds fixés à l'article 2 *duodecies* A de l'annexe III au CGI (BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-20 n° 130).

XVII. DÉDUCTION SPÉCIFIQUE POUR LES LOGEMENTS SITUÉS EN ZONE DE REVITALISATION RURALE (DISPOSITIF « ROBIEEN-ZRR »)

(CGI, art. 31- I-1°-k ; BOI-RFPI-SPEC-20-20-60)

223-6

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006 et jusqu'au 31 décembre 2009, est applicable une **déduction** fixée à **26 %** des revenus bruts pour les logements situés en zone de revitalisation rurale lorsque le contribuable a exercé l'option prévue au h de l'article 31-I-1° du CGI.

Depuis le 1^{er} janvier 2009, cette déduction s'applique également pour les logements au titre desquels la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *septvicies* du CGI a été acquise, lorsque les engagements prévus à cet article sont respectés et pendant la durée de ceux-ci.

Toutefois, l'application de cette déduction devrait en pratique être marginale, dès lors que les communes situées en ZRR ne sont pas classées, sous réserve des exceptions prévues, dans une des zones éligibles à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *septvicies* du CGI.

XVIII. DÉDUCTION SPÉCIFIQUE POUR LES LOGEMENTS FAISANT L'OBJET DE L'AMORTISSEMENT DU DISPOSITIF « ROBIEEN-RECENTRÉ » (DISPOSITIF « BORLOO-NEUF »)(CGI, art. 31-I-1°-l ; ann. III, art. 2 *terdecies* C ; BOI-RFPI-SPEC-20-30)**223-7**

L'article 40-I-3° de la loi portant engagement national pour le logement a créé un dispositif « Borloo-neuf » (parfois dénommé « Borloo-populaire ») qui complète le dispositif « Robien-recentré » lorsque le logement neuf est donné en location à titre d'habitation principale dans le secteur intermédiaire.

Pour l'application du dispositif « **Borloo-neuf** », le contribuable **doit avoir opté** pour le « Robien-recentré ». Les avantages fiscaux supplémentaires prennent la forme d'une déduction spécifique au titre des revenus fonciers de **30 %** des revenus bruts et d'un complément de déduction au titre de l'amortissement. Le bailleur est tenu de respecter certaines conditions supplémentaires, sous réserve de remise en cause.

Ce dispositif est entré en vigueur, en principe, en même temps que le recentrage du dispositif « Robien », c'est à dire pour les **investissements réalisés** depuis le 1^{er} septembre 2006. Toutefois, il a pu également s'appliquer aux investissements réalisés du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2009, **à condition que le contribuable opte pour le dispositif « Robien recentré »** tel qu'il est prévu par la loi portant engagement national pour le logement.

La déduction spécifique de **30 %** s'applique également aux revenus fonciers provenant des logements au titre desquels la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *septvicies* du CGI a été acquise lorsque le contribuable respecte les engagements prévus aux I ou V de cet article et pendant la durée de ceux-ci.

Pour les logements acquis neufs, en état futur d'achèvement ou que le contribuable fait construire, qui ont fait l'objet d'une demande de permis de construire déposée depuis le 1^{er} janvier 2010, la déduction n'est applicable qu'aux logements dont les caractéristiques thermiques et la performance énergétique sont conformes aux prescriptions de l'article L. 111-9 du code de la construction et de l'habitation. Le respect de cette condition est justifié par le contribuable selon des modalités définies par décret (CGI, art. 31-I-1°-h).

Toutefois, cette éco-conditionnalité ne devrait concerner qu'un nombre limité d'opérations dès lors qu'elle est réservée aux investissements ayant fait l'objet du dépôt d'une demande de permis de construire à compter de la date d'entrée en vigueur du décret précité et qui sont réalisés entre cette date et le 31 décembre 2009.

1. Option pour le dispositif « Robien-recentré ».

Pour l'application du dispositif « Borloo-neuf », le contribuable doit avoir opté pour le « Robien-recentré ».

Les personnes concernées, les immeubles concernés, les investissements éligibles, les conditions d'application (affectation des logements ; calcul de l'amortissement ; amortissement des travaux) ainsi que les obligations déclaratives sont donc identiques à ceux prévus pour le dispositif « Robien-recentré » (cf. n^{os} 222-1 et suiv.), sous réserve des conditions supplémentaires au **3** ci-dessous.

Un dispositif spécifique s'applique aux souscripteurs de parts de SCPI.

Depuis l'intervention de l'article 31 de la loi de finances rectificative pour 2008 et pour les investissements **réalisés** depuis le 1^{er} janvier 2009, ces dispositions s'appliquent aussi au contribuable bénéficiant de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *septvicies* du CGI, sous les mêmes conditions et limites que celles prévues par cet article.

2. Avantages supplémentaires.

Le propriétaire, qui opte pour le dispositif « Borloo-neuf », bénéficie en plus de la déduction des revenus fonciers au titre de l'amortissement « Robien-recentré » égale à **6 % par an pendant sept ans et 4 % pendant deux ans**, de **deux avantages fiscaux supplémentaires** :

- une **déduction spécifique** fixée à **30 %** du montant des revenus bruts. Cet avantage supplémentaire s'applique également aux contribuables bénéficiant de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *septuagies* du CG ;
- la possibilité de bénéficier **d'un complément de déduction** des revenus fonciers **au titre de l'amortissement de 7,5 % ou 15 %** du prix de revient du logement, selon qu'est choisie, à l'issue de la période initiale de location de neuf ans, une prorogation d'engagement d'une ou de deux périodes triennales.

a. Déduction spécifique de 30 %.

La nouvelle **déduction spécifique** au titre des revenus fonciers « Borloo-neuf » est fixée à **30 %** du montant des revenus bruts (sur la notion de revenu brut, cf. n^{os} 206 et suiv.).

Elle est applicable pendant la période d'engagement de location de neuf ans, reconductible pour le contribuable bénéficiant de l'amortissement « Robien recentré », deux fois pour trois ans (soit une période d'engagement de neuf, douze ou quinze ans).

b. Complément de déduction au titre de l'amortissement.

S'il a opté pour l'amortissement « Robien recentré », le contribuable bénéficie d'un **complément de déduction** des revenus fonciers **au titre de l'amortissement égal à 7,5 % ou 15 % du prix de revient** du logement, selon qu'il choisit, **à l'issue** de la période initiale de location de **neuf ans**, de prolonger son engagement d'une ou de deux périodes triennales.

Ainsi, à l'issue de la période couverte par l'engagement de location de neuf ans, tant que les conditions de loyer et de ressources du locataire restent remplies, le propriétaire peut, par **périodes de trois ans** et pendant une **durée maximale de six ans**, bénéficier d'un **complément de déduction** au titre de l'amortissement « Robien-recentré » égal à **2,5 %** par an du prix d'acquisition ou de revient du logement en cas de poursuite, de renouvellement du bail ou de changement de titulaire du bail. En cas de non-respect des conditions de location ou de cession du logement, les compléments de déductions pratiqués pendant l'ensemble de la période triennale sont remis en cause dans les conditions de droit commun.

Le total des déductions peut donc représenter 50 % ; 57,5 % ou 65 % de la valeur du logement, selon la durée de la période d'engagement.

Précision : Le complément de déduction ne s'applique pas à la déduction au titre de l'amortissement des dépenses de reconstruction et d'agrandissement applicable en matière de revenus fonciers.

3. Conditions supplémentaires.

Pour bénéficier du dispositif « Borloo-neuf », le bailleur doit donner son bien en location sous certaines conditions de loyers plus restrictives et à des locataires qui satisfont à certaines conditions de ressources.

a. Plafonds de loyers.

1° Le zonage.

Le même zonage (zones A, B1, B2, et C) que pour le dispositif « Robien-recentré » s'applique (cf. n° 222-7).

2° Montant des plafonds de loyers.

- Contribuables ayant opté pour l'amortissement « Robien recentré ».

Le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010 a modifié les règles d'indexation des plafonds de loyers (révision et arrondi).

Les plafonds de loyer mensuel, charges non comprises, sont fixés aux quatre cinquièmes (4/5), arrondis au centime d'euro le plus proche, depuis le 1^{er} janvier 2011, de ceux applicables pour le dispositif « Robien-recentré » (CGI, ann. III, art. 2 *terdecies* C).

Depuis le 1^{er} janvier 2011, quelle que soit la date de conclusion du bail, les plafonds de loyer sont révisés au 1^{er} janvier de chaque année en fonction de l'indice de référence des loyers (IRL) du deuxième trimestre de l'année qui précède l'année de référence, selon les modalités prévues à l'article L. 353-9-2 du code de la construction et de l'habitation, et arrondis au centime d'euro le plus proche (CGI, ann. III, art. 2 *sexdecies*).

Remarque :

Auparavant, jusqu'au 31 décembre 2010, le décret n° 2006-1005 du 10 août 2006 prévoyait que les plafonds de loyers étaient relevés chaque année, au 1^{er} janvier, dans la même proportion que la variation de l'indice de référence

des loyers (IRL) publié par l'INSEE, prise en pourcentage et deux chiffres après la virgule, à un niveau arrondi au centime d'euro supérieur. L'indice à retenir était le dernier indice connu au 1^{er} novembre qui précédait la date de référence.

Pour les baux conclus en **2012**, les plafonds mensuels de loyer par mètre carré, charges non comprises, sont fixés à **17,78 €** en zone A, **12,36 €** en zone B1, **10,10 €** en zone B2 et **7,41 €** en zone C (BOI-RFPI-SPEC-20-30).

Pour les baux conclus en 2011, les plafonds de loyer mensuel par mètre carré, charges non comprises, sont fixés à 17,47 € en zone A, 12,15 € en zone B1, 9,94 € en zone B2 et 7,28 € en zone C.

Pour les baux conclus en 2010, les plafonds de loyer mensuel par mètre carré, charges non comprises, sont fixés à 17,38 € en zone A, 12,08 € en zone B1, 9,88 € en zone B2 et 7,24 € en zone C.

La surface à prendre en compte pour l'appréciation du plafond de loyer est identique à celle retenue dans le cadre des dispositifs « Robien-classique » et « Robien-recentré ».

En outre, il est rappelé que lorsque la location est consentie à un organisme public ou privé qui le sous-loue, la condition de loyer doit être satisfaite à la fois entre le propriétaire et l'organisme locataire et entre ce dernier et le sous-locataire.

- Contribuables bénéficiant de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 septuiesimes du CGI.

Le loyer ne doit pas excéder un plafond fixé par le décret prévu au 3^e alinéa de l'article 31-1-1^o-h du CGI.

b. Plafond des ressources des locataires pour les contribuables ayant opté pour l'amortissement « Robien recentré ».

Les ressources du locataire ne doivent pas excéder les plafonds fixés par l'article 2 terdecies C de l'annexe III au CGI.

1° Montant des plafonds de ressources.

Pour les baux conclus, reconduits ou renouvelés en **2012**, les plafonds annuels de ressources sont précisés au BOI-RFPI-SPEC-20-30.

2° Ressources à prendre en compte.

Les ressources du locataire ou sous-locataire s'entendent du revenu fiscal de référence au sens du 1^o du IV de l'article 1417 du CGI, figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de **l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location**. Ainsi, pour les locations conclues en 2011, le revenu fiscal de référence à retenir est celui figurant sur l'avis d'imposition établi au titre des revenus de l'année 2009.

Par exception, il est désormais admis que les ressources du locataire peuvent être appréciées au regard du revenu fiscal de référence qui figure sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'année qui précède celle de la signature du contrat de location (année N-1) lorsque cela est plus favorable.

Par ailleurs, afin de tenir compte de la jurisprudence du Conseil d'État (CE, arrêt n° 295949 du 21 novembre 2007), les conditions de **ressources doivent être appréciées au regard des seules ressources du locataire**, lorsque celui-ci est fiscalement à la charge de ses parents ou rattaché à leur foyer fiscal au sens des articles 196 à 196 B du CGI au titre de l'année de référence.

Si les ressources du locataire deviennent supérieures au plafond autorisé, entre l'année de référence et la mise en location ou au cours de la période couverte par le bail, l'avantage fiscal n'est pas remis en cause. Il en est de même en cas de reconduction tacite ou expresse du bail avec un même locataire.

3° Composition du foyer fiscal du locataire.

Le plafond à retenir s'apprécie à la date de la signature du bail en tenant compte du nombre de personnes titulaires du bail et de la composition de leurs foyers fiscaux. Ainsi, pour les locations conclues durant l'année **2012**, le revenu fiscal de référence du locataire de **2010** est à comparer avec le plafond applicable à la situation familiale du locataire en **2012**.

Lorsque plusieurs personnes, constituant des foyers fiscaux distincts, sont titulaires du bail, il importe en principe que chacune d'elles satisfasse, en fonction de sa propre situation, aux conditions de ressources mentionnées ci-dessus. Toutefois, pour l'appréciation des ressources des locataires qui concluent un contrat de location depuis le 12 août 2006, les ressources des contribuables vivant en concubinage doivent être appréciées globalement. Il convient dès lors de faire masse de l'ensemble des foyers fiscaux et de comparer le montant obtenu au plafond de ressources correspondant à la composition globale du groupe ainsi constitué.

Ainsi, par exemple, lorsque deux concubins sont titulaires du bail, il convient de faire masse de l'ensemble de leurs revenus et de comparer le montant obtenu au plafond de ressources

applicable aux couples. De même, lorsque deux concubins avec personnes à charge sont titulaires du bail, il convient de faire masse de l'ensemble de leurs revenus et de comparer le montant obtenu au plafond de ressources applicable aux couples avec personnes à charge.

En cas de changements de situation fiscale entre l'année de référence et la mise en location, il convient d'appliquer les dispositions précisées au BOI-RFPI-SPEC-20-30.

c. Interdiction de louer à un ascendant ou un descendant.

L'engagement de location doit prévoir que le locataire est une **personne autre** que l'un des ascendants ou descendants du propriétaire.

Lorsque l'immeuble est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, le locataire doit être une **personne autre** qu'un des associés ou un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant d'un associé.

Toutefois, le bailleur pourra suspendre son engagement de location à l'issue d'une période de location d'au moins trois ans, pour mettre le logement à la disposition à titre onéreux ou gratuit d'un ascendant ou descendant. Cette faculté est ouverte aux contribuables qui ont loué le logement dans les conditions prévues pour bénéficier du dispositif « Borloo-neuf » pendant une période d'au moins trois ans. Durant la période de mise à disposition du logement, qui ne peut excéder neuf ans, l'avantage fiscal n'est pas appliqué.

Le contribuable ne bénéficiera donc pas, pendant cette période, de la déduction au titre de l'amortissement et de la déduction spécifique de **30 %**. En outre, cette période de mise à disposition du logement ne sera pas prise en compte pour la durée de location minimale de neuf ans. Au terme de la période de mise à disposition, le contribuable doit remettre son bien en location dans les conditions prévues pour bénéficier de l'avantage fiscal, conformément à l'engagement qu'il a souscrit. À défaut de remise en location, les avantages fiscaux initialement accordés sont remis en cause.

d. Non-cumul.

Outre les dispositions de non-cumul applicables dans le cadre du « Robien-classique » et du « Robien-recentré », les compléments de déduction des revenus fonciers « Borloo-neuf » sont exclusifs, pour un même logement, de l'application :

- de la déduction applicable aux bailleurs qui donnent en location leur ancienne résidence principale suite à mobilité professionnelle, prévue à l'article 31-I-1^o-i du CGI ;
- des déductions spécifiques prévues à l'article 31-I-1^o-j du CGI (dispositifs « Besson-ancien » et « Lienemann ») ;
- de la déduction spécifique prévue à l'article 31-I-1^o-k du CGI (dispositif « Robien-ZRR ») ;
- des déductions spécifiques prévues à l'article 31-I-1^o-m du CGI (dispositif « Borloo-ancien ») ;
- de la déduction spécifique prévue à l'article 31-I-1^o-n du CGI (dispositif en faveur de la remise en location des logements antérieurement vacants).

e. Obligations déclaratives.

L'article 2 *quindecies* D de l'annexe III au CGI prévoit qu'en plus des obligations déclaratives applicables pour le bénéfice du dispositif « Robien-recentré », le contribuable doit fournir une copie de l'avis d'imposition ou de non-imposition du ou des locataires établi au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location.

En outre, en cas de changement de locataire au cours de la période d'engagement de location, le contribuable joint à sa déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle le changement est intervenu, une copie de l'avis d'imposition ou de non-imposition du locataire entrant dans les lieux établi au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location.

4. Remise en cause.

En cas de non-respect de l'engagement de location, les compléments de déduction sont rapportés au revenu net foncier du contribuable dans les mêmes conditions que celles applicables au dispositif « Robien-classique » et « Robien-recentré ».

Toutefois, seuls les compléments de déduction « Borloo-neuf » sont remis en cause lorsque les conditions d'application du dispositif « Robien-recentré » sont respectées.

XIX. DÉDUCTION SPÉCIFIQUE POUR LES LOGEMENTS FAISANT L'OBJET DE L'AMORTISSEMENT DU DISPOSITIF « ROBIEEN-SCPI RECENTRE » (DISPOSITIF « BORLOO-SCPI »)

(CGI, art. 31-I-1°-I et 31 *bis* ; BOI-RFPI-SPEC-20-20-70 et BOI-RFPI-SPEC-20-30)

223-8

Pour les **souscriptions en numéraire au capital initial** ou les **augmentations de capital réalisées depuis le 1^{er} septembre 2006 et jusqu'au 31 décembre 2009**, un dispositif en faveur des SCPI a été créé par l'article 40-II de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement. Celui-ci prend la forme :

- d'un **complément de déduction au titre de l'amortissement** « Robien-SCPI recentré » en autorisant, lorsque les logements détenus par la SCPI sont donnés en location dans le cadre du dispositif « Borloo-neuf », de **pouvoir proroger** d'une ou de deux périodes triennales le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement des parts pratiquée par le porteur ;
- d'une **déduction spécifique de 30 %** pratiquée par la SCPI au prorata des droits détenus par les porteurs de parts qui ont demandé le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement prévu à l'article 31 *bis* du CGI.

Pour les investissements **réalisés depuis le 1^{er} janvier 2010**, ce dispositif a été **supprimé**.

1. Complément de déduction pratiquée par le porteur de parts.

L'article 31 *bis* du CGI réserve la possibilité **de proroger**, au delà de la période initiale de neuf ans, la déduction au titre de l'amortissement des parts de SCPI (« Robien-recentré ») aux porteurs de parts de ces sociétés qui respectent les conditions d'application du dispositif « Borloo-neuf ».

Ainsi, tant que les conditions de loyer et de ressources du locataire prévues à l'article 31-I-1°-I du CGI restent remplies, l'associé peut, par **période de trois ans** et pendant une durée **maximale de six ans**, bénéficier d'une déduction annuelle des revenus fonciers au titre de l'amortissement égale à **2,5 %** de **95 %** du montant de la souscription.

Pour ce qui concerne les modalités d'appréciation des ressources du locataire (année de référence, composition du foyer du locataire, locataire rattaché à ses parents, changement de situation fiscale du locataire), il convient de se reporter au BOI-RFPI-SPEC-20-20-70.

En cas de non-respect des conditions de location ou de cession du logement ou des parts, les déductions pratiquées pendant l'ensemble de la période triennale sont remises en cause dans les conditions de droit commun.

2. Déduction spécifique pratiquée par la SCPI.

La déduction spécifique de **30 %** est applicable aux SCPI au prorata des **revenus bruts** correspondant aux droits des associés qui ont opté pour la déduction au titre de l'amortissement des parts « **Borloo-SCPI** ».

En pratique, pour que l'associé ayant opté pour le dispositif « Borloo-SCPI » dispose des éléments nécessaires à la déclaration de ses revenus fonciers sur l'imprimé 2044 spécial, la société doit lui faire connaître la quote-part correspondant à ses droits du revenu brut, des intérêts d'emprunt et des autres charges foncières parmi lesquelles la déduction spécifique de **30 %**.

Il est rappelé que les SCPI ne peuvent pratiquer la déduction au titre de l'amortissement du logement prévue par les dispositifs « Robien-classique » et « Robien-recentré », dès lors que les associés peuvent pratiquer une déduction au titre de l'amortissement de leurs parts. De même, le complément de déduction au titre de l'amortissement du logement n'est pas applicable aux SCPI dès lors que les associés peuvent pratiquer un complément de déduction au titre de l'amortissement de leurs parts.

3. Obligations déclaratives.

Les obligations déclaratives prévues aux articles 2 *octodecies* A et 2 *octodecies* B de l'annexe III au CGI sont applicables. En outre, une copie de l'avis d'imposition ou de non-imposition du locataire, établi au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location, doit être fournie.

4. Remise en cause.

Les déductions des revenus fonciers pratiquées font l'objet d'une reprise lorsque le bénéficiaire ne remplit pas son engagement.

XX. DÉDUCTION SPÉCIFIQUE POUR LES LOGEMENTS DONNÉS EN LOCATION DANS LE CADRE D'UNE CONVENTION (DISPOSITIF « BORLOO-ANCIEN »)

(CGI, art. 31-I-1^o-m ; ann. III, art. 2 *duodecies* ; BOI-RFPI-SPEC-20-40)

223-9

Pour les baux conclus depuis le 1^{er} octobre 2006, une **déduction** fixée à **30 %** des revenus bruts est applicable pour les logements donnés en location si ces logements font l'objet d'une convention « ANAH » mentionnée à l'article L. 321-4 du code de la construction et de l'habitation (loyer intermédiaire). Cette déduction est consentie à compter de la date de prise d'effet de la convention et pendant toute sa durée d'application.

Cette **déduction** est portée à **60 %**, depuis le 28 mars 2009, (45 % antérieurement) des revenus bruts des logements lorsque ces logements font l'objet d'une convention mentionnée à l'article L. 321-8 du code de la construction et de l'habitation (loyer social ou très social). Cette déduction est consentie à compter de la date de prise d'effet de la convention et pendant toute sa durée d'application.

Le décret n° 2010-122 du 6 février 2010 précise les modalités de prise d'effet de ces conventions (Code de la construction et de l'habitation, art. R. 321-24, R. 321-5, R. 321-29, R. 321-30 ; R. 321-30-1, R. 321-30-2 et R. 321-32).

Lorsque, à l'échéance de l'une des conventions « ANAH » mentionnées à l'article L. 321-4 ou L. 321-8 du code de la construction et de l'habitation, y compris après une période triennale de prorogation, le contrat de location du logement concerné est en cours de validité conformément à l'article 10 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986, le bénéfice de l'une des déductions des revenus bruts prévue est maintenu jusqu'à la date fixée pour le renouvellement ou la reconduction de ce contrat de location, tant que le même locataire reste en place et que toutes les conditions, notamment celles de loyer, sont remplies.

Lorsque les conventions « ANAH » prévues à l'article L. 321-4 du code de la construction et de l'habitation ne permettent pas l'octroi d'une aide publique mentionnée au premier alinéa de l'article L. 301-3 du même code, elles sont signées par l'Agence nationale de l'habitat (ANAH).

Le contribuable ou la société propriétaire doit louer le logement n pendant toute la durée de la convention à des personnes qui en font leur habitation principale. Pour l'application de ce dispositif, le loyer et les ressources du locataire appréciées à la date de conclusion du bail ne doivent pas excéder des plafonds fixés à des niveaux inférieurs à ceux prévus au premier alinéa du j de l'article 31-I-1^o du CGI (les plafonds de loyers et de ressources du locataire fixés pour **2012** sont exposés respectivement au BOI-RFPI-SPEC-20-40-20-30).

Pour ce qui concerne les modalités d'appréciation des ressources du locataire (année de référence, composition du foyer du locataire, locataire rattaché à ses parents, changement de situation fiscale du locataire), il convient de se reporter au BOI-RFPI-SPEC-20-40-20-30.

La location ne peut être conclue avec un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant du contribuable, une personne occupant déjà le logement, sauf à l'occasion du renouvellement d'un bail, ou si le logement est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, l'un de ses associés ou un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant d'un associé. Les associés d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés doivent conserver leurs parts pendant toute la durée de la convention.

Lorsqu'elle fait l'objet d'une convention « ANAH » mentionnée aux articles L. 321-4 ou L. 321-8 du code de la construction et de l'habitation, la location du logement consentie dans les mêmes conditions à un organisme public ou privé pour le logement ou l'hébergement de personnes physiques à usage d'habitation principale, à l'exclusion du propriétaire du logement, des membres de son foyer fiscal ou de ses descendants ou ascendants, ne fait pas obstacle au bénéfice de la déduction, à la condition que cet organisme ne fournisse aucune prestation hôtelière ou parahôtelière.

L'article 2 *sexdecies-0 A quater* de l'annexe III au CGI prévoit les conditions de cette location.

Pour les baux conclus ou renouvelés depuis le 28 mars 2009, soit depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion, cette déduction est portée à **70 %** des revenus bruts des logements donnés en location dans le cadre d'une convention « ANAH » mentionnée aux articles L. 321-4 ou L. 321-8 du code de la construction et de l'habitation (loyer intermédiaire, social ou très social), **lorsque le logement est loué à un organisme public ou privé, soit en vue de sa sous-location, meublée ou non**, à des personnes mentionnées au II de l'article L. 301-1 du même code ou aux personnes physiques dont la situation nécessite une solution locative de transition, soit en vue de l'hébergement de ces mêmes personnes. Cette déduction s'applique pendant la durée de location à l'organisme. Elle s'applique pour les logements situés dans les communes classées dans les zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements définies par l'arrêté du 29 avril 2009 publié au JO du 3 mai 2009.

Ces dispositions sont exclusives de celles prévues aux f à l de l'article 31-I-1° du CGI et aux articles 199 *decies*-I et 199 *undecies* A du même code.

XXI. DÉDUCTION SPÉCIFIQUE POUR MISE EN LOCATION DE LOGEMENTS VACANTS

(CGI, art. 31-I-1°-n ; BOI-RFPI-SPEC-20-50)

223-10

Une **déduction** spécifique temporaire était applicable aux logements qui avaient donné lieu, au titre de l'année qui précédait celle de la conclusion du bail, au versement de la taxe prévue à l'article 232 du CGI et qui étaient donnés en location entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2007. Cette déduction était égale à **30 %** des revenus bruts perçus jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de la conclusion du bail et est exclusive de l'application des dispositions prévues aux f à l de l'article 31-I-1° du CGI.

Pour plus de précisions sur cette ancienne déduction spécifique, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2010, paragraphes 223-10 et suiv.

chapitre 2

propriétés rurales données en location

(BOI-RFPI-SPEC-10)

224

Pour distinguer les propriétés urbaines des propriétés rurales, il convient de prendre seulement en considération la composition et la destination de la propriété sans retenir la situation géographique de l'immeuble.

Ainsi, les **propriétés rurales** s'entendent, le plus souvent des terrains non bâtis et des bâtiments d'exploitation agricole.

Entre notamment dans cette catégorie :

- les parcelles non bâties, même situées à l'intérieur d'une ville, autres que les terrains à bâtir ;
- l'ensemble des bâtiments et des terrains faisant partie d'une exploitation agricole (hors les bâtiments d'habitation pour lesquels le loyer est clairement distingué dans le bail) ;
- les lacs, étangs et terrains non exploités dont le propriétaire se réserve la disposition pour son propre agrément.

Précision.

En tout état de cause, même située à la campagne et sur un domaine agricole, une maison de maître constitue une propriété urbaine. Selon la jurisprudence, une maison de maître est un immeuble non directement utilisé pour les besoins de l'exploitation agricole et qui revêt par ses dimensions et sa disposition intérieure un caractère nettement résidentiel (CE arrêt du 22 décembre 1969 n° 74951).

224-1

Remarque : Le régime d'imposition simplifié prévu par l'article 32 du CGI (régime dit « micro-foncier » : cf. n^{os} 241 et suiv.) est applicable aux propriétés rurales de la même manière que les propriétés urbaines.

Les développements qui suivent ne concernent que les règles particulières aux propriétés rurales.

A. REVENU BRUT

224-2

La définition du revenu brut des propriétés rurales est identique à celle donnée pour les propriétés urbaines.

Les recettes brutes comprennent les sommes encaissées par le bailleur (loyer en principal y compris celui afférent aux bâtiments ruraux, revenus exceptionnels tels que « droits d'entrée » ou « indemnité d'expropriation destinée à compenser la perte de loyer supportée par le propriétaire-bailleur ») augmentées de la valeur des avantages en nature stipulés au bail, ainsi que, le cas échéant, des revenus accessoires. En ce qui concerne le régime d'imposition de la location du droit de chasse, cf. n^{os} 233 et suiv.

Toutefois, les sommes reçues par les bailleurs de biens ruraux au titre d'avances sur les fermages pour les baux conclus à l'occasion de l'installation d'un jeune agriculteur bénéficiant de la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs ou d'un prêt à moyen terme spécial peuvent bénéficier du système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI (cf. n° 172).

Les primes à l'amélioration de l'habitat rural ainsi que les subventions de l'Agence nationale de l'habitat rural (ex. ANAHR) doivent être comprises dans les recettes déclarées dans la mesure où les dépenses afférentes aux travaux à raison desquels lesdites primes ou subventions ont été allouées sont admises dans les charges déductibles (cf. n° 213-1).

Les aides perçues par les propriétaires, en application des dispositions nationales ou de mesures communautaires d'incitation, destinées à financer tout ou partie des dépenses de mise en conformité des bâtiments d'exploitation agricole qu'ils donnent en location constituent des recettes à prendre en compte pour la détermination des revenus bruts fonciers.

En sus du montant des loyers, les propriétaires peuvent demander à leurs fermiers le remboursement de certaines charges telles que :

- la moitié de la taxe pour frais de chambre d'agriculture (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 514-1) ;
- les dépenses de voirie ;
- les dépenses afférentes aux voies communales et aux chemins ruraux (fraction de la taxe foncière sur les propriétés bâties et celle sur les propriétés non bâties portant sur les biens pris à bail fixée, à défaut d'accord amiable, à un cinquième ; Code rural et de la pêche maritime, art. L. 415-3).

Ces remboursements de charges doivent être ajoutés aux loyers en principal. Les propriétaires peuvent toutefois s'abstenir d'en faire état dans leurs recettes brutes si elles ne sont pas retranchées au titre des dépenses payées pour le compte du locataire.

B. CHARGES

225

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, sont admis en déduction dans les mêmes conditions que pour les immeubles urbains :

- les dépenses d'entretien et de réparation ;
- les primes d'assurance ;
- le montant des dépenses locatives dont le propriétaire n'a pas obtenu le remboursement au départ du locataire ;
- les provisions pour charges de copropriété ;
- les dépenses d'amélioration se rapportant aux locaux d'habitation ;
- les dépenses d'amélioration destinées à faciliter l'accueil des personnes handicapées ou à protéger les locaux de l'amiante dans les locaux professionnels ;
- les impôts et taxes ;
- les intérêts d'emprunts ;
- les frais d'administration et de gestion.

Sous réserve des points particuliers examinés ci-après, il convient donc, pour toutes ces dépenses, de se reporter aux explications données pour les propriétés urbaines.

En revanche, les propriétés rurales ne sont pas éligibles à certaines déductions réservées aux seules propriétés urbaines, ou, au contraire, sont susceptibles de bénéficier de certaines dépenses de travaux spécifiques.

I. DÉDUCTIONS NON APPLICABLES AUX PROPRIÉTÉS RURALES

(BOI-RFPI-SPEC-10)

226

Lorsque l'immeuble est qualifié de propriété rurale, **certaines déductions ne peuvent pas** être pratiquées. Il s'agit :

- des déductions au titre de l'amortissement prévues aux f (« Périssol »), g (« Besson-neuf ») et h (« Robien ») du 1° du I de l'article 31 du CGI ;
- de la déduction spécifique prévue au i (déduction applicable aux bailleurs qui donnent en location leur ancienne résidence principale suite à mobilité professionnelle) du 1° du I de l'article 31 du CGI ;
- des déductions spécifiques prévues au j (dispositif « Besson-ancien ») du 1° du I de l'article 31 du CGI ;
- de la déduction spécifique prévue au k (dispositif « Robien-ZRR ») du 1° du I de l'article 31 du CGI ;
- de la déduction spécifique et du complément de déduction au titre de l'amortissement en faveur du logement intermédiaire prévus au l du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositif « Borloo-neuf ») ;
- de la déduction spécifique prévue au m (logements donnés en location dans le cadre d'une convention ANAH – « Borloo-ancien ») du 1° du I de l'article 31 du CGI ;
- de la déduction spécifique prévue au n (logements vacants remis en location) du 1° du I de l'article 31 du CGI, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009.

II. DÉDUCTIONS APPLICABLES UNIQUEMENT AUX PROPRIÉTÉS RURALES

(BOI-RFPI-SPEC-10)

Certaines dépenses de travaux ne sont admises en déduction que pour les seules propriétés rurales. Il s'agit des dépenses évoquées ci-après.

227 1. Dépenses d'amélioration non rentables des propriétés rurales bâties (CGI, art. 31-I-2°-c).

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, sont déductibles les dépenses d'amélioration **non rentables** afférentes aux **propriétés bâties autres que les locaux d'habitation** effectivement supportées par le propriétaire.

Sont considérées comme des dépenses d'amélioration **non rentables** les dépenses qui ne sont pas susceptibles d'entraîner une augmentation du fermage.

a. Dépenses d'amélioration.

Par **dépenses d'amélioration**, il convient d'entendre celles qui ont pour objet soit de modifier l'aménagement, soit de compléter l'équipement des immeubles existants (adjonction d'agencements, installations ou équipements de confort, en vue d'assurer une meilleure utilisation et une meilleure adaptation aux conditions de vie moderne, sans pour cela modifier la structure de l'immeuble).

b. Dépenses non susceptibles d'augmenter le fermage.

En principe, le prix du bail ne peut comprendre aucune redevance en sus du prix défini à l'article L. 411-11 du code rural et de la pêche maritime.

228 2. Dépenses d'amélioration et de construction qui s'incorporent aux bâtiments d'exploitation rurale (CGI, art. 31-I-2°-c bis).

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, sont admises en déduction, les dépenses d'amélioration et de construction qui s'incorporent aux bâtiments d'exploitation rurale, destinées à satisfaire aux obligations prévues au titre I^{er} du livre V du code de l'environnement, relatif aux installations classées pour la protection de l'environnement.

a. Dépenses relatives aux installations classées.

Seules les dépenses dont la réalisation est rendue **obligatoire** par les textes relatives aux installations « à risques » ouvrent droit à déduction selon des conditions qui ont été précisées à l'article 2 *undecies* de l'annexe III au CGI. Les investissements doivent être exclusivement affectés à la protection de l'environnement contre les nuisances qui résultent de l'activité de production agricole de l'exploitation utilisatrice.

b. Bâtiments concernés.

Sont visés, les bâtiments d'exploitation rurale affectés aux activités définies dans la nomenclature des installations classées pour la protection de l'environnement prévue à l'article 2 de la loi n° 76-663 du 19 juillet 1976 modifiée.

Sont notamment concernés les bâtiments d'élevage, ainsi que, le cas échéant, les bâtiments affectés à toutes autres activités agricoles visées à l'article 63 du CGI.

c. Dépenses de construction.

Les dépenses de construction, reconstruction ou d'agrandissement sont notamment celles qui ont pour effet d'apporter une modification importante au gros-œuvre de locaux existants, des travaux d'aménagement interne qui par leur importance équivalent à une reconstruction ou encore de ceux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface de locaux existants.

Il s'agit principalement des dépenses de réalisation de constructions annexes destinées à assurer la mise aux normes des bâtiments existants. En pratique, ce sont essentiellement les ouvrages de stockage des déjections et des effluents.

d. Dépenses d'amélioration.

Les dépenses d'amélioration sont celles qui ont pour objet l'aménagement de bâtiments existants en vue de l'amélioration du traitement des nuisances provenant de l'activité exercée par l'exploitant. Elles concernent non seulement les travaux réalisés sur les bâtiments proprement dits, mais également l'installation de matériels scellés de telle manière qu'ils ne peuvent être détachés du fonds sans être détériorés ou sans détériorer l'emplacement où ils étaient fixés.

Il s'agit notamment :

- des travaux d'installation de réseaux et matériels fixes de transfert des déjections et des effluents vers les lieux de stockage ;
- des travaux et équipements fixes ayant pour effet d'éviter d'une part, l'écoulement des eaux pluviales vers les dispositifs de stockage et, d'autre part, la dispersion des eaux souillées ;

- des travaux d'étanchéité des réseaux de collecte et des ouvrages de stockage des effluents.

e. Obligations du bailleur.

Conformément aux dispositions de l'article 2 *undecies* de l'annexe III au CGI, le propriétaire bailleur doit joindre à sa déclaration de revenus au titre de l'année au cours de laquelle est payée la dépense :

- une copie, selon le cas, de l'autorisation préfectorale prévue à l'article L. 512-1 du code de l'environnement ou de la déclaration prévue à l'article L. 512-8 du même code, accompagnée du récépissé délivré par le préfet ;
- les factures des dépenses effectuées mentionnant distinctement les travaux obligatoires, leur description précise et leur montant ainsi que la désignation des immeubles sur lesquels ils sont réalisés.

229 3. Dépenses engagées pour la construction d'un nouveau bâtiment d'exploitation rurale (CGI, art. 31-I-2°-c *ter*).

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, sont admises en déduction les dépenses de construction de bâtiments d'exploitation destinés à remplacer des bâtiments vétustes ou inadaptés aux techniques modernes de l'agriculture.

Cette déduction n'est possible que si les conditions suivantes sont **simultanément** remplies :

- il doit s'agir de dépenses de construction au sens strict du terme ;
- le nouveau bâtiment doit remplacer une construction ancienne, démolie ou mise hors service ;
- la construction nouvelle doit être de nature identique à celle qu'elle est destinée à remplacer ;
- la construction ancienne doit être vétuste ou inadaptée aux techniques modernes de l'agriculture ;
- l'édification des nouveaux bâtiments ne doit pas entraîner une augmentation effective des fermages.

230 4. Dépenses d'amélioration des propriétés rurales non bâties (CGI, art. 31-I-2°-c *quater*).

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, sont déductibles les dépenses d'amélioration afférentes aux **propriétés non bâties** et effectivement supportées par le propriétaire, que ces dépenses d'amélioration soient rentables ou non rentables.

Sont notamment déductibles :

- les travaux d'amélioration foncière (notamment, arrachage de haies, comblement de fossés, création de mares et trous d'eau pour le bétail) ;
- les dépenses afférentes à l'aménagement des rivières ou ruisseaux ;
- les travaux de défrichement ;
- les frais d'arrachage et de replantation de vignes ;
- les dépenses de drainage.

Sont également admis en déduction les frais de remembrement et les indemnités versés (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 411-69 et suiv.) au preneur sortant au titre des améliorations apportées par ce dernier.

231 5. Travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des espaces naturels spécifiques (CGI, art. 31-I-2°-c *quinquies*).

Les dépenses payées depuis le 1^{er} janvier 2006 et relatives à des travaux de restauration ou de gros entretien réalisées en vue du maintien en bon état écologique et paysager de certains espaces naturels protégés sont admises en déduction des revenus fonciers des propriétés rurales.

Les articles 2 *duovicies* et 2 *tervicies* de l'annexe III au CGI précisent les conditions d'application et notamment les obligations déclaratives et les modalités de délivrance de l'accord préalable.

a. Espaces naturels concernés.

Au sein des propriétés rurales, seuls sont concernés :

- les espaces mentionnés aux articles L. 331-2, L. 332-2, L. 341-2 du code de l'environnement (en pratique, les parcs nationaux, les réserves naturelles et les monuments naturels et sites classés) ;
- les espaces concernés par un arrêté de biotope, définis à l'article L. 411-1 du code de l'environnement ;
- les zones spéciales de conservation et les zones de protection spéciale définies à l'article L. 414-1 du code de l'environnement ;

- les espaces mentionnés à l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme (espaces terrestres et marins, sites et paysages remarquables ou caractéristiques du patrimoine naturel et culturel du littoral et les milieux nécessaires au maintien des équilibres biologiques).

b. Dépenses de travaux concernés.

Ouvrent droit à déduction les travaux de restauration et les travaux de gros entretien.

Il s'agit par exemple de travaux lourds de défrichage pour le maintien des écosystèmes ouverts ou de travaux de rétablissement d'un régime naturel des eaux.

Le contribuable qui effectue en même temps les deux types de travaux peut ne présenter qu'une seule demande. La production d'un document régulier indiquant que la propriété rurale fait partie d'un espace naturel concerné suffit à apporter la preuve que l'objectif de maintien dans un bon état écologique et paysager est rempli.

c. Accord préalable.

Les travaux doivent avoir reçu l'accord préalable de l'autorité administrative compétente.

d. Obligations de justifications.

Pour bénéficier de la déduction, le contribuable doit joindre :

- une copie de la décision administrative permettant d'établir que les parcelles concernées par les travaux de restauration ou de gros entretien sont incluses dans le périmètre d'un espace protégé ou, à défaut une attestation de l'autorité compétente ;
- les pièces justifiant de la nature et du paiement des travaux (facture de l'entreprise ayant réalisé les travaux ou facture des matériaux nécessaires à la réalisation des travaux par le propriétaire lui-même) ;
- le cas échéant, une copie de toute décision de subvention publique aux travaux éligibles.

Rappel.

Les factures doivent comporter les mentions obligatoires prévues par l'article 289 du CGI et permettre au service des impôts d'identifier et d'individualiser les matériaux acquis, pour lesquels la déduction est demandée.

232

chapitre 3

cas particuliers

(BOI-RFPI-CHAMP et BOI-RFPI-SPEC)

A. PROPRIÉTÉS RURALES DONT LE PROPRIÉTAIRE SE RÉSERVE LA JOUISSANCE

(CGI, art. 30 ; BOI-RFPI-CHAMP-10-20)

I. CONDITIONS D'IMPOSITION

233

Comme précisé au n° 210 ci-avant, les revenus des propriétés rurales dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers que dans le cas exceptionnel où ces propriétés :

- ne font pas l'objet d'une exploitation de la part du propriétaire ;
- ou sont mises gratuitement à la disposition d'un tiers, sans que le propriétaire y soit tenu par un contrat de location.

II. EXONÉRATION EN FAVEUR DU DROIT DE CHASSE DONT LE PROPRIÉTAIRE SE RÉSERVE LA JOUISSANCE

Le droit de chasse est un attribut du droit de propriété. Il appartient donc normalement au propriétaire du sol, que le propriétaire soit une personne physique ou une personne morale dont les membres sont imposables dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI. Sa jouissance constitue donc, en principe, pour son titulaire, un élément du revenu foncier imposable.

Toutefois, depuis l'imposition des revenus de l'année 2005, l'article 30 du CGI prévoit de **ne pas tenir compte** de la valeur locative du droit de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance sur ses terres.

Désormais le revenu en nature afférent au droit de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance est, en pratique, exonéré.

233-1 1. Droits de chasse exonérés.

a. Droits de chasse dont le contribuable se réserve la jouissance.

Seul le revenu en nature dont jouit le propriétaire qui se réserve le droit de chasse sur ses terres est concerné par la mesure d'exonération.

Il s'agit du revenu en nature dont jouit le propriétaire qui se réserve le droit de chasse sur ses terres, que ces immeubles soient affermés, exploités en faire valoir direct (forfait ou régime du bénéficiaire réel agricole avec option pour le maintien des terres dans le patrimoine privé) ou inexploités. Il s'agit également des droits de chasse qui sont mis gratuitement à la disposition d'un tiers.

b. Droits de chasse afférents à des immeubles faisant partie du patrimoine privé.

Le champ d'application de la mesure est limité au revenu en nature issu du droit de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance, imposable dans la catégorie des revenus fonciers.

233-2 2. Droits de chasse qui restent imposables.

a. Immeuble faisant partie du patrimoine professionnel.

La valeur locative du droit de chasse se rapportant à un immeuble qui fait partie du patrimoine professionnel du contribuable est, le cas échéant, imposable dans la catégorie des BIC, des BA ou des BNC.

b. Location totale ou partielle du droit de chasse.

Les revenus tirés de la location du droit de chasse doivent être imposés conformément aux dispositions du second alinéa de l'article 29 du CGI.

En cas de location du droit de chasse avec réserve par le bailleur de l'exercice d'une partie de ce droit à son profit (ou au profit d'un nombre déterminé d'invités), le revenu imposable est constitué du seul revenu tiré de la location d'une partie du droit de chasse. L'avantage en nature procuré au bailleur par la réserve à son profit de l'autre partie du droit de chasse n'est plus pris en compte, quelle que soit l'importance de la valeur de cet avantage.

III. DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE

234

Cf. nos 207 et suiv.

B. MONUMENTS HISTORIQUES

(CGI, art. 156-II-1° *ter* et ann. III, art. 41 E à 41 J ; BOI-RFPI-SPEC-30)

235

Par monuments historiques, on entend les immeubles classés monuments historiques, les immeubles inscrits à l'inventaire supplémentaire, les immeubles ouverts au public qui font partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique ou artistique particulier qui ont fait l'objet d'un agrément spécial accordé par le ministre du budget, ou en raison du label délivré par la Fondation du patrimoine en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine si ce label a été accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine.

L'examen du régime applicable aux propriétaires de monuments historiques nécessite de distinguer deux situations :

I. L'IMMEUBLE NE PROCURE AUCUNE RECETTE

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

236

Le propriétaire peut déduire de son revenu global tout ou partie des charges foncières qu'il supporte (cf. n° 77).

II. L'IMMEUBLE PROCURE DES RECETTES

237

1. Il n'est pas occupé par son propriétaire (immeuble donné en location, immeuble ouvert au public ; BOI-RFPI-SPEC-30-20-10).

Dans cette hypothèse, le propriétaire peut imputer, dans les conditions de droit commun, la totalité des charges foncières qu'il supporte sur le montant des recettes perçues (loyers, droits d'entrée).

Les charges foncières comprennent notamment :

- la totalité des charges résultant de l'ouverture au public dont notamment les dépenses d'acquisition de matériel informatique utilisé pour la gestion de la billetterie ou la tenue de la comptabilité¹ ;
- les travaux ouvrant droit à une subvention, celle-ci devant être ajoutée aux recettes de l'année au cours de laquelle elle a été perçue ;
- les cotisations de strict entretien versées à l'administration des affaires culturelles et les participations à des travaux exécutés par cette administration ;
- les primes d'assurances payées afférentes aux immeubles historiques ;
- les frais de promotion et de publicité (édition de dépliants publicitaires et achat d'espaces publicitaires, prospections auprès d'agences de voyage ou frais de réception et de tournées promotionnelles, rémunérations versées à un salarié affecté à l'activité promotionnelle y compris les charges sociales correspondantes).

En ce qui concerne les frais occasionnés par le **droit de visite** d'un monument historique, il est admis que les propriétaires peuvent déduire, sans justification, une somme de **1 525 €** lorsque l'immeuble ne comprend ni parc, ni jardin ouvert au public, et de **2 290 €** dans le cas contraire.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, l'imputation sur le revenu global du déficit foncier afférent aux immeubles historiques et assimilés est effectuée (CGI, art. 156 *bis* ; cf. n^{os} 77-3, 257-1 et suiv.) :

- **sans limitation de montant**, si leurs propriétaires **s'engagent à en conserver la propriété** durant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition, y compris lorsque celle-ci est **antérieure** au 1^{er} janvier 2009 ;
- **n'est plus ouverte** pour les immeubles **acquis** depuis le 1^{er} janvier 2009 par des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés, **sauf si** ces sociétés sont agréées lorsque l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien justifient le recours à un tel mode de détention **ou** s'il s'agit de sociétés civiles dont les associés sont membres d'une même famille, à la condition dans ce dernier cas que les associés prennent l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition **ou** si les associés qui sont à l'origine de la constitution de la société agréée sont des personnes morales de droit public ou des sociétés d'économie mixte ;
- **n'est plus permise** pour les immeubles ayant fait l'objet d'une **division** depuis le 1^{er} janvier 2009, sauf si cette division fait l'objet d'un agrément ministériel.

Remarques :

Jusqu'au 31 décembre 2008, les déficits (y compris les intérêts d'emprunt) provenant d'immeubles historiques et assimilés **étaient déductibles** du revenu global **sans limitation** (CGI, art. 156-I-3^o).

Pour les immeubles qui font partie du patrimoine national en raison du **label** délivré par **la Fondation du patrimoine**, cf. n^o 77.

238

2. L'immeuble est occupé en partie par son propriétaire (BOI-RFPI-30-20-30).

Les charges déductibles comprennent :

- la totalité des charges résultant de l'ouverture au public dont notamment les dépenses d'acquisition de matériel informatique utilisé pour la gestion de la billetterie ou la tenue de la comptabilité¹ ;
- la totalité des charges foncières énumérées ci-après :
 - cotisations de strict entretien versées à l'administration des affaires culturelles,
 - participations à des travaux exécutés par cette administration,
 - travaux ouvrant droit à subventions, celles-ci devant être ajoutées aux recettes de l'année au cours de laquelle elles ont été perçues ;
 - les frais de promotion et de publicité (édition de dépliants publicitaires et achat d'espaces publicitaires, prospections auprès d'agences de voyage ou frais de réception et de tournées promotionnelles, rémunérations versées à un salarié affecté à l'activité promotionnelle y compris les charges sociales correspondantes¹ ;
- la fraction des autres charges foncières correspondant aux locaux ouverts au public (cette fraction peut être évaluée forfaitairement à **75 %** du total de ces charges).

1. Pour les monuments historiques ouverts à la visite et procurant des recettes imposables uniquement, ces dépenses ne sont pas couvertes par la déduction forfaitaire de **20 €**.

- depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, la totalité des primes d'assurances des immeubles historiques concernés. Ainsi, les primes d'assurances habitation des propriétaires occupants d'un monument historique sont désormais déductibles.

Précisions :

Pour la déduction des primes d'assurances relatives aux objets classés ou inscrits à l'inventaire supplémentaire payées depuis le 1^{er} janvier 2004, cf. n° 77.

La fraction des charges foncières dont il n'a pas été tenu compte pour la détermination du revenu foncier (soit en général **25 %** du total) est déductible, en tout ou partie, du revenu global (cf. n° 77).

Les propriétaires doivent joindre à leur déclaration une note indiquant, d'une part, le montant total de chacune des catégories de dépenses dont la déduction est demandée et, d'autre part, la répartition de ces dépenses entre le revenu foncier et le revenu global.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, l'imputation sur le revenu global du déficit foncier afférent aux immeubles historiques et assimilés est effectuée (CGI, art. 156 *bis* ; cf. n°s 77-3, 257-1 et suiv.) :

- **sans limitation de montant**, si leurs propriétaires **s'engagent à en conserver la propriété** durant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition, y compris lorsque celle-ci est **antérieure au 1^{er} janvier 2009** ;

- **n'est plus ouverte** pour les immeubles **acquis depuis le 1^{er} janvier 2009** par des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés, **sauf si** ces sociétés sont agréées lorsque l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien justifient le recours à un tel mode de détention **ou** s'il s'agit de sociétés civiles dont les associés sont membres d'une même famille, à la condition dans ce dernier cas que les associés prennent l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition **ou** si les associés qui sont à l'origine de la constitution de la société agréée sont des personnes morales de droit public ou des sociétés d'économie mixte ;

- **n'est plus permise** pour les immeubles ayant fait l'objet d'une **division depuis le 1^{er} janvier 2009**, sauf si cette division fait l'objet d'un agrément ministériel.

Remarques :

Jusqu'au 31 décembre 2008, les déficits (y compris les intérêts d'emprunt) provenant d'immeubles historiques et assimilés **étaient déductibles** du revenu global **sans limitation** (CGI, art. 156-I-3°).

Pour les immeubles qui font partie du patrimoine national en raison du **label** délivré par **la Fondation du patrimoine**, cf. n° 77.

C. BAIL À CONSTRUCTION

(CGI, art. 33 *bis* et 33 *ter* ; BOI-RFPI-BASE-10-30)

239

Le bail à construction est la convention par laquelle le preneur s'engage, à titre principal, à édifier des constructions sur le terrain du bailleur et à les conserver en bon état d'entretien pendant toute la durée du bail. Le bail doit être conclu pour une durée comprise entre dix-huit et quatre-vingt-dix-neuf ans et ne peut pas être reconduit tacitement.

Les loyers et prestations de toute nature recueillis par le bailleur comme prix du bail à construction présentent le caractère de revenus fonciers¹.

Lorsque le bail à construction est assorti d'une clause prévoyant le transfert de propriété du terrain au preneur moyennant le versement d'un supplément de loyer, les sommes et prestations de toute nature reçues par le bailleur à ce titre ne sont pas imposables dans la catégorie des revenus fonciers (CGI, art. 151 *quater*, dernier alinéa ; cf. FI n° 3271).

239-1

Les loyers et prestations de toute nature sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers selon les modalités suivantes.

I. LOYERS PAYÉS EN ESPÈCES

239-2

Le revenu brut est égal au montant des loyers effectivement perçus au cours de l'année d'imposition, compte tenu, le cas échéant, des majorations résultant des coefficients de revalorisation prévus par la loi.

1. Il en est ainsi sous réserve que l'immeuble loué ne soit pas inscrit à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale, agricole ou d'une société passible de l'impôt sur les sociétés.

II. LOYERS PAYÉS, EN TOUT OU PARTIE, PAR LA REMISE D'IMMEUBLES OU DE TITRES DONNANT VOCATION À LA PROPRIÉTÉ OU À LA JOUISSANCE DE CES IMMEUBLES

- 239-3** La valeur, calculée d'après le prix de revient, des biens ainsi reçus en paiement au cours de l'année de l'imposition constitue un revenu imposable. Toutefois, le bailleur peut demander que l'imposition de ce revenu soit étalée sur l'année au cours de laquelle ces biens lui ont été attribués et les 14 années suivantes.

III. CONSTRUCTIONS REVENANT SANS INDEMNITÉ AU BAILLEUR À L'EXPIRATION DU BAIL

- 239-4** Le supplément de loyer résultant de la remise gratuite des constructions édifiées par les locataires constitue, pour le propriétaire bailleur, un revenu foncier, égal à leur prix de revient, imposable, en principe, à la fin de la période pour laquelle le bail **a été initialement conclu**, même s'il est renouvelé. Toutefois :
- si la durée du bail est au moins égale à 30 ans, la remise des constructions s'effectue en franchise d'impôt ;
 - si la durée du bail est comprise entre 18 et 30 ans, le revenu brut foncier est égal au prix de revient de ces constructions sous déduction d'une décote égale à 8 % par année de bail au-delà de la dix-huitième (CGI, ann. III, art. 2 *sexies*). Le bailleur peut demander que l'imposition de ce revenu soit étalée sur l'année au cours de laquelle les biens lui ont été attribués et les 14 années suivantes.

Remarque : lorsqu'un bail originaire est modifié par un avenant prévoyant la construction de nouveaux locaux ainsi que la prolongation dudit bail, il convient, pour calculer l'impôt dû par le bailleur à l'expiration du contrat, de déterminer le revenu foncier afférent à la remise des nouvelles constructions en fonction du nombre d'années écoulées depuis la signature de l'avenant et non par référence à la durée totale du bail.

D. BAIL À RÉHABILITATION

(CGI, art. 33 *quinquies* ; BOI-RFPI-BASE-10-30 n° 140)

I. RÉGIME JURIDIQUE DU BAIL À RÉHABILITATION

- 240** Le bail à réhabilitation¹, défini à l'article L. 252-1 du code de la construction et de l'habitation, est un contrat par lequel le preneur s'engage à réaliser dans un délai déterminé des travaux d'amélioration sur l'immeuble du bailleur et à le conserver en bon état d'entretien et de réparations de toute nature en vue de louer cet immeuble à usage d'habitation pendant la durée du bail. Celle-ci est au minimum de douze années et ne peut se prolonger par tacite reconduction. Le contrat indique la nature des travaux, leurs caractéristiques techniques et le délai de leur exécution. En fin de bail, les améliorations effectuées sur l'immeuble en cause bénéficient au bailleur sans indemnisation.

II. RÉGIME FISCAL DU LOYER ET DES PRESTATIONS DE TOUTE NATURE QUI CONSTITUENT LE PRIX DU BAIL

- 240-1** Depuis l'imposition des revenus de 1998², le revenu représenté par la valeur des travaux de **construction**, de **reconstruction** ou d'**agrandissement** réalisés par le preneur ne donne lieu à aucune imposition au nom du bailleur à l'expiration du bail.

a. Dispositions applicables au cours du bail.

- 240-2** Les loyers et recettes au sens de l'article 29 du CGI perçus par le bailleur sont imposables dans les conditions de droit commun.

b. Dispositions applicables au terme du bail.

1° *Travaux dont la valeur est exonérée d'impôt sur le revenu.*

- 240-3** L'exonération s'applique aux travaux de **construction**, de **reconstruction** et d'**agrandissement** (cf. n° 219-3), qui reviennent au bailleur au terme du bail. Ces travaux doivent être réalisés

1. Le bail à réhabilitation s'applique exclusivement à l'habitation. Cela exclut notamment de son champ d'application, les locaux commerciaux et professionnels, les immeubles à usage de bureaux ainsi que les résidences secondaires ou de tourisme.

2. Ce dispositif s'applique indifféremment aux bailleurs titulaires d'un bail à réhabilitation conclu avant ou après cette date.

par le preneur dans les conditions prévues à l'article L. 252-1 du code de la construction et de l'habitation. Notamment, le contrat doit indiquer la nature des travaux, leurs caractéristiques techniques et le délai de leur exécution.

2° *Travaux exclus du bénéfice de l'exonération.*

240-4

L'exonération ne s'applique pas au revenu correspondant à la valeur des travaux d'amélioration (cf. n° 219) réalisés par le preneur.

Dans ces conditions, l'année au cours de laquelle intervient le terme normal du bail, le prix de revient des travaux d'amélioration réalisés par le preneur vient majorer le revenu brut foncier du bailleur. Au titre de la même année, le montant de ces travaux est admis en déduction pour la détermination de son revenu net foncier. Si le bailleur ne connaît pas exactement le montant de ces dépenses, il reste admis qu'il ne les déclare ni en recettes ni en charges.

chapitre 4

régime d'imposition simplifié applicable aux contribuables titulaires de revenus fonciers de faible montant (régime dit « micro-foncier »)

(CGI, art. 32 ; BOI-RFPI-DECLA)

241

Afin d'alléger les obligations déclaratives des contribuables titulaires de revenus fonciers de faible montant, un régime d'imposition simplifié des revenus fonciers, dit « régime micro-foncier » a été créé.

Conformément aux dispositions de l'article 32 du CGI, il est applicable de **plein droit**¹ aux propriétaires d'immeubles dont le revenu brut foncier annuel total n'excède pas **15 000 €**.

Initialement réservé aux propriétaires directs, le régime micro-foncier a été étendu depuis l'imposition des revenus de l'année 2003, aux contribuables propriétaires d'au moins un immeuble donné en location nue et qui, par ailleurs, sont détenteurs de parts de FPI mentionnés à l'article 239 *nonies* du CGI ou de parts de sociétés qui donnent en location des immeubles nus et dont les résultats sont imposés dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI.

Le régime micro-foncier s'applique également aux associés de sociétés transparentes visées à l'article 1655 *ter* du CGI, à la condition que l'immeuble soit mis en location nue directe par le contribuable.

A. CHAMP D'APPLICATION DU RÉGIME MICRO-FONCIER

(BOI-RFPI-DECLA-10)

241-1

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2003, le régime micro-foncier a été étendu aux détenteurs de parts de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés et non dotées de la transparence fiscale (c'est-à-dire translucides, comme par exemple les sociétés civiles de gestion) qui donnent en location des immeubles nus. Il s'agit de sociétés qui ont un objet civil et qui ne sont pas passibles de l'impôt sur les sociétés en raison de leur forme, de leur activité ou d'une option. Les associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part leur revenant dans les résultats sociaux dans les conditions visées par l'article 8 du CGI.

Désormais, ce régime micro-foncier s'applique donc de plein droit aux détenteurs de parts :

- de sociétés translucides ;
- qui sont également directement et obligatoirement propriétaires d'au moins un immeuble donné en location nue ;
- et qui ne bénéficient pas d'un régime fiscal particulier, mentionné au n° 241-3, au titre de l'année d'imposition.

Depuis l'entrée en vigueur mentionnée à l'article 7 de l'ordonnance n° 2005-1278 du 13 octobre 2005 définissant le régime juridique des OPCI, le régime micro-foncier est également applicable, dans les mêmes conditions, aux détenteurs de parts de FPI mentionnés à l'article 239 *nonies* du CGI.

1. Les contribuables concernés peuvent néanmoins opter pour l'application du régime de droit commun des revenus fonciers visés aux articles 28 à 31 du CGI.

I. LIMITE D'APPLICATION

241-2

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2001, les contribuables peuvent bénéficier de **plein droit** du régime micro-foncier, lorsque le montant du revenu brut foncier total annuel **n'excède pas** la limite de **15 000 €**.

Pour l'appréciation de cette limite, il convient de faire masse de **l'ensemble des revenus bruts fonciers du foyer fiscal**.

La limite de **15 000 € n'a pas à être appréciée prorata temporis**. Ainsi, les contribuables pour lesquels le temps de location (ou de jouissance) d'un immeuble est inférieur à 12 mois au cours de l'année civile, bénéficient du régime micro-foncier dès lors que leur revenu brut foncier n'excède pas **15 000 €** au cours de l'année d'imposition.

1. Revenus bruts perçus par le contribuable.

Le revenu brut est constitué par le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire au cours de l'année d'imposition, y compris les recettes accessoires. Ces recettes sont augmentées, le cas échéant, du montant des dépenses incombant normalement au bailleur et mises par convention à la charge des locataires. Les subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles sont comprises dans le revenu brut. En revanche, depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, il n'est pas tenu compte des sommes versées par les locataires au titre des charges leur incombant (CGI, art. 29).

Pour les immeubles autres que les logements dont le propriétaire se réserve la jouissance, le revenu brut est constitué par le montant des loyers que ces biens pourraient produire s'ils étaient donnés en location (CGI, art. 30), majoré, s'il y a lieu, des recettes accessoires. La limite de **15 000 € s'apprécie hors TVA**, pour le propriétaire-bailleur redevable de la TVA, de plein droit ou sur option (CGI, art. 33 *quater*).

2. Quote-part de revenus bruts d'une société de personnes ou d'un FPI.**a. Quote-part du revenu brut de la société ou du fonds.**

La limite de **15 000 €** est appréciée **en tenant compte du montant du revenu brut annuel de la société** défini aux articles 29 et 30 du CGI **à proportion des droits** de l'associé. Il en est de même des porteurs de parts d'un fonds de placement immobilier (FPI) visé à l'article 239 *nonies* du même code.

Exemple : Le propriétaire-bailleur qui perçoit 10 000 € par an de loyer en direct et qui est associé d'une SCI dont le revenu brut correspondant à ses droits est de 7 000 €, ne pourra pas bénéficier du régime micro-foncier même si le revenu qu'il perçoit effectivement de la société est inférieur à 5 000 €.

b. Détermination de la quote-part.

La clé de répartition du bénéfice comptable à retenir est celle qui figure dans le pacte social à la clôture de l'exercice intervenue au cours de l'année d'imposition, à défaut d'acte ou de convention modifiant la répartition antérieure passée entre les associés avant la date de clôture de ces exercices. Il est précisé que pour être opposables à l'administration, de tels actes ou conventions doivent être régulièrement conclus et enregistrés avant la clôture de l'exercice.

II. EXCLUSIONS DE PLEIN DROIT

241-3

1. Exclusion de propriétaires de certains immeubles.

Le régime micro-foncier ne s'applique pas lorsque le contribuable ou l'un des membres du foyer fiscal est propriétaire d'un ou plusieurs biens appartenant aux catégories suivantes :

a. Monuments historiques et assimilés procurant à leurs propriétaires des recettes imposables dans la catégorie des revenus fonciers et dont le déficit est imputé sur le revenu global en application de l'article 156-I-3°, al. 1^{er} du CGI (CGI, art. 32-2-a) ;

b. Immeubles détenus en nue-propiété lorsque le démembrement résulte d'une succession ou d'une donation entre vifs, effectuée sans charge ni condition et consentie entre parents jusqu'au quatrième degré inclusivement, et dont le déficit qui résulte de gros travaux est imputé sur le revenu global, en application de l'article 156-I-3°, al. 1^{er} du CGI (CGI, art. 32-2-a) ;

c. Immeubles situés dans un secteur sauvegardé ou dans une zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager (dispositif « Malraux ») au titre desquels est demandé le bénéfice des dispositions de l'article 31-I-1°-b *ter* du CGI ou de celles de l'article 156-I-3°, al. 2 et 3 du CGI (CGI, art. 32-2-b) ;

d. Logements au titre desquels a été demandé le bénéfice de **la déduction au titre de l'amortissement** prévue au f (dispositif « Périssol ») ou au g (dispositif « Besson-neuf ») ou

au h (dispositif « **Robien** » et « **Robien-recentré** ») du 1° du I de l'article 31 du CGI. Il en est de même de logements au titre desquels est demandé le bénéfice de la déduction spécifique et du complément de déduction au titre de l'amortissement en faveur du logement intermédiaire prévus au I du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositif « **Borloo-neuf** »), dès lors qu'il convient, pour le bénéfice de ses dernières dispositions, que le contribuable ait opté pour le dispositif « **Robien** » (CGI, art. 32-2-c) ;

e. **Logements** au titre desquels a été demandé le **bénéfice de la déduction spécifique** prévue au i (déduction applicable aux bailleurs qui donnent en location leur ancienne résidence principale suite à mobilité professionnelle) du 1° du I de l'article 31 du CGI (CGI, art. 32-2-f) ;

f. **Logements** au titre desquels a été demandé le bénéfice de l'une des **déductions spécifiques** prévues au j (dispositif « **Besson-ancien** ») du 1° du I de l'article 31 du CGI (CGI, art. 32-2-c) ;

g. **Logements** au titre desquels a été demandé le bénéfice de la **déduction spécifique** prévue au k (dispositif « **Robien-ZRR** ») du 1° du I de l'article 31 du CGI (CGI, art. 32-2-c) ;

h. **Logements** au titre desquels a été demandé le bénéfice de la **déduction spécifique** prévue au m (dispositif de mise en location dans le cadre d'une convention ANH « **Borloo-ancien** ») du 1° du I de l'article 31 du CGI (CGI, art. 32-2-f) ;

i. **Logements** au titre desquels a été demandé le bénéfice de la **déduction spécifique** prévue au n (**logements vacants** remis en location) du 1° du I de l'article 31 du CGI (CGI, art. 32-2-f) en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009 ;

j. **Immeubles** pour lesquels est pratiquée la **réduction d'impôt** sur le revenu prévue à l'article 199 *decies* EA du CGI (réduction d'impôt en faveur de l'acquisition de logements faisant partie d'une résidence de tourisme dans certaines zones et qui font l'objet de travaux de réhabilitation) ou la **réduction d'impôt** prévue à l'article 199 *decies* F du même code (réduction d'impôt en faveur des travaux réalisés dans les logements touristiques).

k. **Immeubles faisant l'objet de dépenses de préservation et d'amélioration du patrimoine naturel** pour lesquels le déficit est, depuis l'imposition des revenus de l'année 2007, imputé sur le revenu global en application des dispositions de l'article 156-I-3° du CGI.

241-4 2. Exclusion de certains détenteurs de parts de sociétés immobilières ou de FPI.

Le régime micro-foncier **ne s'applique pas** lorsque le contribuable ou l'un des membres du foyer fiscal détient des parts appartenant aux catégories suivantes :

a. **Parts de sociétés**, autres que celles visées à l'article 1655 *ter* du CGI, qui donnent en location un immeuble visé au n° 241-3 et dont les résultats sont imposés dans les conditions prévues à l'article 8 dudit code (CGI, art. 32-2-e) ;

b. **Parts de sociétés**, autres que celles visées à l'article 1655 *ter* du CGI, qui font l'objet de la **déduction au titre de l'amortissement** prévue à l'article 31 *bis* du même code (« **Robien-SCPI** » et « **Borloo-SCPI** ») [CGI, art. 32-2-e] ;

c. **Parts de FPI mentionnés à l'article 239 nonies du CGI** (« OPCI-FPI ») lorsque leur détenteur **n'est pas propriétaire direct** d'un immeuble donné en location nue (CGI, art. 32-2-g)¹.

d. **Parts de sociétés**, autres que celles visées à l'article 1655 *ter* du CGI qui donnent en location des immeubles nus et dont les résultats sont imposés dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI lorsque leur détenteur **n'est pas propriétaire direct** d'un immeuble donné en location nue (CGI, art. 32-2-d)¹.

3. Portée des exclusions.

L'exclusion du régime micro-foncier ne porte que sur la période pendant laquelle le bénéfice des dispositions dérogatoires est demandé ou sur les années au titre desquelles les déductions spécifiques se trouvent applicables.

B. MODALITÉS D'APPLICATION DU RÉGIME MICRO-FONCIER

I. APPLICATION DE PLEIN DROIT

241-5

Sauf option du contribuable pour le régime réel d'imposition des revenus fonciers (cf. n° 241-6) et sous réserve des exclusions citées au n° 241-4, le régime micro-foncier s'applique de plein droit aux contribuables dont le revenu brut foncier n'excède pas **15 000 €** au titre de l'année d'imposition.

1. Dans cette situation, le contribuable déclare directement sa quote-part de revenu net sur la déclaration d'ensemble 2042.

1. Revenu brut à déclarer.

Le revenu brut à déclarer est déterminé de la même manière que pour l'appréciation de la limite de **15 000 €** (cf. n° 241-2).

2. Revenu imposable et application d'un abattement.

Le revenu net imposable est déterminé automatiquement par l'administration par application d'un abattement représentatif de **l'ensemble** des charges de la propriété.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, le taux de l'abattement applicable aux revenus bruts est fixé à **30 %**.

Les contribuables concernés portent directement le montant du revenu **brut** annuel (revenus bruts des immeubles donnés en location directement mais également la quote-part de revenu brut de la société dont ils sont associés) sur la déclaration d'ensemble des revenus 2042 et sont donc dispensés du dépôt de la déclaration 2044 ou 2044 S.

3. Sort des déficits.

Le contribuable imposé selon le régime micro-foncier ne peut, par construction, constater de déficits. Les déficits fonciers constatés **antérieurement** à l'application du régime micro-foncier et encore reportables au 1^{er} janvier de la première année d'application, peuvent continuer à être imputés sur le revenu net foncier dans les conditions de droit commun (report sur les revenus de même nature des 10 années suivantes).

4. Sortie obligatoire du régime micro-foncier.

Le régime micro-foncier cesse obligatoirement de s'appliquer :

- l'année au cours de laquelle le revenu brut excède le seuil de **15 000 €** ;
- l'année au titre de laquelle l'une des causes d'exclusions mentionnées au n° 241-4 survient.

Le revenu net foncier doit alors être obligatoirement déterminé selon le régime réel d'imposition des revenus fonciers prévu aux articles 28 et 31 du CGI et donner lieu au dépôt d'une déclaration 2044 ou 2044 S.

II. OPTION POUR LE RÉGIME RÉEL D'IMPOSITION DES REVENUS FONCIERS

(BOI-RFPI-DECLA-20)

241-6

Les contribuables placés de plein droit sous le régime micro-foncier peuvent opter pour le régime réel d'imposition des revenus fonciers.

1. Délai et modalité d'option.

L'option n'est soumise à aucun formalisme particulier et résulte de la simple souscription de la déclaration de revenus fonciers 2044. Elle doit être exercée dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus 2042 de l'année au titre de laquelle le contribuable demande à être imposé selon ce régime.

2. Portée de l'option.

L'option est globale, c'est-à-dire qu'elle s'applique à l'ensemble des revenus fonciers réalisés par le foyer fiscal.

3. Durée de l'option.

L'option est exercée pour une période de **trois ans**. Irrévocable durant cette période, elle est valable tant que le contribuable reste de manière continue dans le champ d'application du régime micro-foncier.

Exemple : lors du dépôt, en **2013**, de la déclaration d'ensemble des revenus de l'année **2012**, le contribuable peut opter pour le régime réel d'imposition en déposant une déclaration 2044. Cette option sera valable pour l'imposition des revenus **2012 à 2014**.

4. Terme de l'option.

L'option cesse de produire ses effets au terme de la période de trois ans.

Lorsque le contribuable continue de souscrire une déclaration 2044 au-delà du terme de cette période, il doit être considéré comme exerçant une option annuelle, et non plus triennale, pour le régime réel d'imposition. Le contribuable peut donc, après une période minimale de trois années d'imposition sous le régime réel, appliquer de plein droit, à tout moment, le régime micro-foncier, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies.

Après une année d'imposition de plein droit sous le régime micro-foncier, le contribuable peut exercer une nouvelle option pour le régime réel, valable trois ans.

5. Interruption de l'option.

L'option cesse de produire ses effets lorsque les contribuables sortent du champ d'application du régime du micro-foncier (cf. n° 241-5). Dès lors, le régime réel d'imposition s'applique de plein droit et non plus sur option.

L'option cesse également de produire ses effets en cas de changement de contribuable (mariage, divorce, imposition distincte de l'enfant précédemment à charge du foyer fiscal).

titre 3

modalités d'imposition

(BOI-RFPI-BASE)

A. PRISE EN COMPTE DES REVENUS FONCIERS DANS LE REVENU GLOBAL

(CGI, art. 156-I-3°)

242 Les développements qui suivent, exposent les différentes dispositions régissant actuellement la prise en compte des revenus (ou déficits) fonciers dans le revenu global.

I. DÉTERMINATION DU REVENU FONCIER NET

(BOI-RFPI-BASE-30-10)

1. Principes.

243 Le revenu net foncier est obtenu après compensation des revenus et des déficits fonciers de tous les immeubles possédés par le contribuable ou les membres du foyer fiscal.

Lorsque le résultat de cette compensation est bénéficiaire (compte tenu le cas échéant de l'imputation des déficits provenant d'années antérieures), le revenu net¹ est taxable à l'IR avec les autres revenus du foyer fiscal.

Lorsque le résultat est déficitaire, le déficit constaté est imputable, **sous certaines conditions et limites**, sur le revenu global (cf. n° 245 ci-après).

2. Cas particuliers du report des déficits fonciers en cas de mariage, divorce, séparation ou décès du conjoint.

244 Il convient de se reporter au BOI-RFPI-BASE-30-10 n° 40.

II. IMPUTATION DES DÉFICITS

(BOI-RFPI-BASE-30-20 ; RES N° 2010/35)

1. Principes.

245 *a. Modalités d'imputation des déficits fonciers sur le revenu global.*

Le déficit foncier qui résulte des dépenses déductibles autres que les intérêts d'emprunt, est déductible du revenu global, sous la condition notamment **de maintenir l'affectation de l'immeuble à la location jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit l'imputation** du déficit sur le revenu global, dans la limite annuelle de **10 700 €**.

1. Le montant net des revenus fonciers (après imputation des déficits antérieurs éventuels) supporte en sus les prélèvements sociaux.

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

Remarques :

1 - Le régime d'imputation des déficits fonciers sur le revenu global n'est pas modifié pour les contribuables qui constatent un déficit sur un logement pour lequel la déduction au titre de l'amortissement prévue au g de l'article 31-I-1° du CGI a été exercée (« Besson-neuf » ; cf. n° 222). Les déficits qui résultent des dépenses **autres que les intérêts d'emprunt** sont dans ce cas **imputables sur le revenu global** dans la limite de **10 700 €**, dans les conditions de droit commun, le surplus étant déductible des revenus fonciers des **dix** années suivantes. Cela étant, le propriétaire qui réalise, au cours d'une année donnée, un déficit sur un logement pour lequel est pratiquée la déduction au titre de l'amortissement dit « Périssol », peut imputer sur son revenu global dans la limite de **15 300 €** les déficits provenant de dépenses autres que les intérêts d'emprunts constatés au cours de la même année sur l'ensemble des immeubles qu'il donne en location, y compris les immeubles pour lesquels la déduction au titre de l'amortissement prévue au g du 1° du I de l'article 31 du CGI a été exercée.

2 - Le régime d'imputation des déficits fonciers sur le revenu global n'est pas non plus modifié pour les contribuables qui constatent un déficit sur un logement pour lequel la déduction au titre de l'amortissement prévue au h du 1° du I de l'article 31 du CGI a été exercée (« Robien » ; cf. n° 222-1). Les déficits qui résultent des dépenses **autres que les intérêts d'emprunt sont imputables** dans ce cas **sur le revenu global** dans la limite de **10 700 €** dans les conditions de droit commun, le surplus étant déductible des revenus fonciers des **dix** années suivantes. Cependant, il convient de rappeler que, pour les contribuables qui constatent un déficit sur un logement pour lequel est pratiquée la déduction au titre de l'amortissement prévue au f du 1° du I de l'article 31 du CGI (amortissement « Périssol »), la limite d'imputation des déficits fonciers est portée à **15 300 €**. Le propriétaire peut donc, lorsque pour une année donnée il réalise un déficit sur un tel logement, imputer sur son revenu global dans la limite de **15 300 €** les déficits provenant de dépenses autres que les intérêts d'emprunts constatés au cours de la même année sur l'ensemble des immeubles qu'il donne en location, y compris les immeubles pour lesquels la déduction au titre de l'amortissement prévue au h du 1° du I de l'article 31 du CGI a été exercée.

246

La fraction des déficits afférents aux immeubles urbains ou ruraux qui excède la limite annuelle de **10 700 €** ou, le cas échéant de **15 300 €** ou qui résulte des intérêts d'emprunts est exclusivement imputable sur les revenus fonciers des **dix** années suivantes.

Lorsque les revenus fonciers des dix années suivantes ne permettent pas d'absorber la fraction de déficit non imputable sur le revenu global, celle-ci ne peut plus être reportée.

247

b. Modalités de remise en cause de l'imputation des déficits sur le revenu global.

L'article 156-I-3° du CGI prévoit que lorsque le propriétaire **cesse de louer** un immeuble, le revenu foncier et le revenu global des **trois années qui précèdent** celle au cours de laquelle intervient cet événement **sont**, nonobstant toute disposition contraire, **restitués** selon les modalités applicables en cas de non-imputation sur le revenu global (RES N° 2010/35).

Cependant, lorsqu'un contribuable ayant déclaré au titre de la même année un déficit imputable en tout ou partie sur le revenu global et provenant d'immeubles différents cesse de louer l'un d'entre eux dans les trois ans qui suivent l'imputation, il convient de reconstituer la fraction du déficit imputable sur le revenu global en faisant abstraction des résultats déficitaires des immeubles cédés ou dont la location a cessé (RES N° 2010/35).

Sur les cas exceptionnels de non-remise en cause.

248

Un contribuable ne peut, pour un même logement, pratiquer la réduction d'impôt relative aux investissements outre-mer (CGI, art. 199 *undecies* A ; cf. FP n°s 109-1 et suiv.) et imputer un déficit foncier sur le revenu global. Il est admis que cette interdiction de cumul soit limitée aux cinq années postérieures à l'octroi de la réduction d'impôt.

2. Cas particuliers.

Est soumise à des conditions particulières, l'imputation des déficits fonciers subis :

249

250

a. Par les nus-propriétaires effectuant des travaux en application de l'article 605 du code civil (BOI-RFPI-BASE-30-20-20).

251

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

La fraction des dépenses excédant cette limite peut être déduite, dans les mêmes conditions, au titre des **dix années suivantes** (CGI, art. 156-II-2° *quater*).

La charge ne peut donner lieu à la constatation d'un déficit global.

À la différence du régime applicable avant le 1^{er} janvier 2009, la déduction d'une charge sur le revenu global sans référence à la notion de déficit foncier, conduit à supprimer la condition relative à l'affectation de l'immeuble à la location qui était exigée pour l'application de l'ancien régime dérogatoire, (CGI, art. 156-II-2° quater).

252

b. Par les propriétaires d'immeubles historiques et assimilés.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, l'imputation sur le revenu global du déficit foncier afférent aux immeubles historiques et assimilés est effectuée (cf. n° 257-1) :

- **sans limitation de montant**, si leurs propriétaires **s'engagent à en conserver la propriété** durant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition, y compris lorsque celle-ci est **antérieure** au 1^{er} janvier 2009 (CGI, art. 156 bis-I) ;

- **n'est plus ouverte** pour les immeubles **acquis** depuis le 1^{er} janvier 2009 par des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés, **sauf si** ces sociétés sont agréées lorsque l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien justifient le recours à un tel mode de détention **ou** s'il s'agit de sociétés civiles dont les associés sont membres d'une même famille, à la condition dans ce dernier cas que les associés prennent l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition (CGI, art. 156 bis-II) **ou** si les associés qui sont à l'origine de la constitution de la société agréée sont des personnes morales de droit public ou des sociétés d'économie mixte (cf. n° 77-3) ;

- **n'est plus permise** pour les immeubles ayant fait l'objet d'une **division** depuis le 1^{er} janvier 2009, **sauf si** cette division fait l'objet d'un agrément ministériel (CGI, art. 156 bis-V).

252-1

c. Par les propriétaires d'espaces naturels accessibles au public (CGI, art. 156-I-3°).

1° *Dispositif en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2010.*

Les déficits fonciers provenant des dépenses **exposées** depuis le 1^{er} janvier 2010 pour le maintien et la protection du patrimoine naturel sont **imputables sur le revenu global** dans la limite annuelle de **10 700 €**.

La fraction du déficit foncier supérieure à cette limite, ainsi que celle correspondant aux intérêts d'emprunts sont déductibles uniquement sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

Il est indiqué que les propriétaires d'espaces naturels accessibles au public peuvent choisir le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu, depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, prévue à l'article 199 *octovicies* du CGI au lieu et place des déductions citées ci-dessus.

Remarque :

L'imputation des dépenses inhérentes au maintien et à la protection du patrimoine naturel **sur le revenu global sans limitation de montant a été supprimée** pour les dépenses **effectuées** depuis le 1^{er} janvier 2010.

En conséquence, depuis le 1^{er} janvier 2010, le contribuable dispose du choix entre la réduction d'impôt ou la déduction normale sur les revenus fonciers.

2° *Dispositif en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009.*

Pour l'imposition des revenus des années 2007 à 2009, étaient imputables sur le revenu global, sans limitation de montant, les déficits provenant de dépenses inhérentes au maintien et à la protection du patrimoine naturel autres que les intérêts d'emprunt, ayant reçu un avis favorable du service de l'État compétent en matière d'environnement et effectuées sur des espaces naturels mentionnés aux articles L. 331-2, L. 332-2, L. 341-2, L. 411-1, L. 411-2 et L. 414-1 du code de l'environnement et des espaces mentionnés à l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme, qui bénéficiaient du label délivré par la « Fondation du patrimoine » en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine. Ce label prévoyait les conditions de l'accès au public des espaces concernés, sauf exception justifiée par la fragilité du milieu naturel.

B. OBLIGATIONS INCOMBANT AUX PROPRIÉTAIRES FONCIERS

I. OBLIGATIONS GÉNÉRALES

(BOI-RFPI-DECLA-30)

1. Propriétaires fonciers titulaires de revenus fonciers de faible montant (CGI, art. 32).

253

Le régime de déclaration simplifié des revenus fonciers qui était optionnel est devenu applicable de plein droit depuis l'imposition des revenus de l'année 2001 pour les contribuables dont le revenu brut foncier n'excède pas **15 000 €**.

Les obligations des contribuables bénéficiaires de ce régime sont exposées aux n^{os} 241 et suivants.

2. Associés de sociétés immobilières à objet civil non passibles de l'impôt sur les sociétés.

253-1 S'ils ne disposent pas d'autres revenus fonciers, les associés des sociétés immobilières à objet civil, non transparentes et non passibles de l'impôt sur les sociétés (cf. n^{os} 204-4 et suiv. ; FI n^o 3721) portent directement sur leur déclaration d'ensemble 2042 la part leur revenant dans les résultats sociaux.

3. Autres propriétaires fonciers.

253-2 Les propriétaires fonciers autres que ceux visés ci-avant et passibles de l'impôt sur le revenu sont tenus de détailler les modalités de détermination du revenu net de leurs propriétés bâties et non bâties. Ils remplissent, à cet effet, un imprimé annexe à la déclaration d'ensemble des revenus (imprimé 2044 ; cf. n^o 133).

Les personnes qui opèrent la déduction d'intérêts de dettes contractées pour l'acquisition, la construction, la conservation, la restauration et l'amélioration des propriétés doivent fournir le nom et le domicile du créancier, la date du titre constatant la créance et le montant des intérêts annuels.

De même, la déclaration comporte l'indication du détail des paiements sur travaux effectués. Ces obligations concernent également :

- les associés des sociétés immobilières de copropriété dites « transparentes », lorsque les locaux correspondant aux actions ou parts qu'ils détiennent sont donnés en location (cf. n^{os} 204-4 et suiv. ; FI n^o 3703) ;
- les associés des sociétés immobilières à objet civil, non transparentes et non passibles de l'impôt sur les sociétés (sociétés dites translucides) qui disposent de revenus fonciers autres que le revenu de leurs parts.

II. OBLIGATIONS PARTICULIÈRES DES CONTRIBUABLES QUI OPTENT POUR LA DÉDUCTION AU TITRE DE L'AMORTISSEMENT DIT « PÉRISSOL »

(BOI-RFPI-DECLA-30)

254 L'option pour ce dispositif ne peut plus être actuellement exercée mais continue de produire ses effets pour les contribuables ayant précédemment demandé le bénéfice de ce régime. Pour les obligations particulières que devaient remplir les contribuables qui optaient pour le bénéfice de ce régime.

III. OBLIGATIONS PARTICULIÈRES DES CONTRIBUABLES QUI OPTENT POUR LA DÉDUCTION AU TITRE DE L'AMORTISSEMENT DES LOGEMENTS DU SECTEUR LOCATIF INTERMÉDIAIRE DIT « BESSON-NEUF »

(BOI-RFPI-DECLA-30)

255 L'option pour ce dispositif ne peut plus être actuellement exercée mais continue de produire ses effets pour les contribuables ayant précédemment demandé le bénéfice de ce régime. Pour les obligations particulières que devaient remplir les contribuables qui optaient pour le bénéfice de ce régime.

IV. OBLIGATIONS PARTICULIÈRES DES CONTRIBUABLES QUI INVESTISSENT DANS LE LOGEMENT LOCATIF ANCIEN INTERMÉDIAIRE (DISPOSITIF « BESSON-ANCIEN »)

(BOI-RFPI-DECLA-30)

256 Ce dispositif ne peut plus actuellement être demandé mais continue de produire ses effets à l'égard des contribuables qui en ont demandé le bénéfice antérieurement.

Pour les obligations particulières des contribuables concernés, il convient de se reporter aux articles 2 *quaterdecies*, 2 *septdecies* et 2 *octodecies* de l'annexe III au CGI.

V. OBLIGATIONS PARTICULIÈRES DES CONTRIBUABLES, DES ASSOCIÉS ET DES SCPI QUI DONNENT EN LOCATION DES LOGEMENTS NEUFS OU ASSIMILÉS OU ANCIENS RÉABILITÉS (DISPOSITIF « ROBIEN »)

(CGI, art. 31-I-1^o-h et 31 *bis* ; BOI-RFPI-DECLA-30)

256-1 **1. Opérations réalisées au titre du dispositif « Robien-logement »** (CGI, art. 31-I-1^o-h).

Les obligations sont codifiées sous les articles 2 *quindecies* A, 2 *quindecies* C, 2 *sexdecies*-0 A *ter*, 2 *septdecies* et 2 *octodecies* de l'annexe III au CGI. Elles concernent tant les logements

donnés en location par une personne physique que ceux donnés en location par une société autre qu'une SCPI.

2. Opérations réalisées au titre du dispositif « Robien-SCPI » (CGI, art. 31 *bis*)

256-2

Les obligations des associés et des SCPI sont codifiées aux articles 2 *octodecies* A et 2 *octodecies* B de l'annexe III au CGI.

VI. OBLIGATIONS PARTICULIÈRES DES CONTRIBUABLES, DES ASSOCIÉS ET DES SCPI QUI BÉNÉFICIENT DES DISPOSITIONS DU I DE L'ARTICLE 31-I-1° DU CGI (DISPOSITIF « BORLOO-SCPI »)

(CGI, art. 31-I-1°-I ; BOI-RFPI-DECLA-30)

256-3

Les obligations des contribuables, associés et SCPI sont prévues aux articles 2 *quindecies* D, 2 *sexdecies*-0 A *ter*, 2 *septdecies*, 2 *octodecies*, 2 *octodecies* A et 2 *octodecies* B de l'annexe III au CGI.

VII. OBLIGATIONS PARTICULIÈRES DES CONTRIBUABLES QUI RÉALISENT DES DÉPENSES INHÉRENTES AU MAINTIEN DU PATRIMOINE NATUREL

(CGI, art. 156-I-3°, al. 2)

257

Les contribuables qui entendent bénéficier des dispositions du deuxième alinéa de l'article 156-I-3° du CGI sont tenus de détailler les charges inhérentes au maintien et à la protection du patrimoine naturel dans le cadre du respect des modalités de détermination du revenu net de leurs propriétés.

1. Documents à joindre à la déclaration annuelle de revenus.

Les propriétaires concernés doivent joindre à la déclaration annuelle de leurs revenus :

- une copie de la décision d'octroi du label de la « Fondation du patrimoine » co-signée par le président ou le directeur général ainsi que par le délégué régional de la « Fondation du patrimoine » concerné ;
- une copie de l'avis favorable délivré par la Direction Régionale de l'Environnement (DIREN) compétente pour la réalisation des dépenses inhérentes au maintien et à la protection du patrimoine naturel ;
- une note indiquant le détail des sommes pour lesquelles l'imputation sur le revenu global sans limitation de montant est demandée (date de paiement et nature des travaux, bénéficiaire des versements).

2. Justificatifs des dépenses.

Les factures des dépenses de travaux concernées n'ont pas à être jointes à la note mentionnée ci-dessus. Cela étant, les propriétaires sont tenus de les produire à l'administration fiscale sur demande de celle-ci.

Lorsque le contribuable effectue le dépôt de ses déclarations de revenus fonciers de manière dématérialisée (sur le site internet www.impots.gouv.fr), aucun document justificatif ne doit être joint à ces déclarations. Dans cette hypothèse, il est toutefois rappelé que les documents dont la production est en principe alors rendue obligatoire doivent être conservés et produits à l'administration fiscale sur demande de sa part.

VIII. OBLIGATIONS PARTICULIÈRES DES CONTRIBUABLES PROPRIÉTAIRES DES IMMEUBLES HISTORIQUES ET ASSIMILÉS

(CGI, art. 156 *bis* ; BOI-RFPI-SPEC-30-40)

257-1

Pour bénéficier des modalités dérogatoires de prise en compte des charges foncières supportées par les propriétaires de monuments historiques et assimilés, l'article 156 *bis* du CGI instaure, depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, trois nouvelles conditions entraînant des obligations pour les propriétaires concernés.

257-2

1. Condition tenant à l'engagement de conservation des immeubles.

Le bénéfice du régime applicable aux propriétaires de monuments historiques et assimilés est subordonné à leur engagement **de conserver la propriété des immeubles pendant une période d'au moins quinze années** à compter de leur acquisition, y compris lorsque celle-ci est antérieure au 1^{er} janvier 2009 (CGI, art. 156 *bis*- I).

a. Personnes concernées et mode de détention de l'immeuble.

L'engagement de conservation s'applique aux **propriétaires de monuments détenus directement** ou par personne interposée, que ce soit ou non en pleine propriété.

En cas de démembrement de propriété, l'engagement de conservation s'applique donc à l'usufruitier comme au nu-propriétaire.

En cas de détention par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'IS, la société propriétaire de l'immeuble doit s'engager à en conserver la propriété pendant une période d'au moins quinze années à compter de son acquisition, y compris lorsque celle-ci est antérieure au 1^{er} janvier 2009. En outre, les associés doivent s'engager à conserver la propriété des parts pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition.

b. Point de départ de l'engagement de conservation.

1° Cas général.

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

2° Reprise de l'engagement de conservation en cas d'acquisition à titre gratuit.

Lors de l'acquisition à titre gratuit de l'immeuble ou des parts, les donataires, héritiers ou légataires peuvent reprendre à leur compte l'engagement de conservation précédemment souscrit.

Leur engagement s'entend alors de la durée restant à courir à la date de la mutation à titre gratuit.

3° Cas des biens acquis antérieurement au 1^{er} janvier 2009.

L'engagement de conservation **s'applique** également aux biens acquis avant le 1^{er} janvier 2009.

Dans ce cas, la durée de l'engagement de conservation du bien est réduite de la durée de détention déjà écoulée depuis l'acquisition.

c. Justification de l'engagement de conservation.

L'engagement de conservation résulte de la mention de charges déductibles selon le régime dérogatoire, selon le cas, sur la déclaration d'ensemble des revenus 2042 (ligne déductions diverses) ou sur la déclaration des revenus fonciers 2044 spéciale.

Pour les repreneurs d'engagement de conservation (héritier, légataire, donataire...).

d. Majoration de la base d'imposition prévue en cas de non-respect de l'engagement de conservation des immeubles.

1° Principe.

En cas de non-respect de l'engagement de conservation des immeubles, **le revenu global ou le revenu net foncier de l'année et des deux années suivantes est majoré du tiers** du montant des charges indûment imputées (CGI, art. 156 bis-III).

Le non-respect de l'engagement de conservation est constaté **en cas de cession** de l'immeuble, d'un droit démembré de cet immeuble, d'une fraction indivise de celui-ci, de cession de parts ou de droits relatifs à ces parts au cours de la période de quinze années.

Pour les modalités pratiques de mise en œuvre de la majoration.

2° Exceptions à l'application de la majoration.

Il existe deux exceptions à l'application de la majoration prévue en cas de non-respect de l'engagement de conservation (CGI art. 156 bis-III, al. 2) :

- en cas de licenciement, d'invalidité ou de décès du contribuable ou de l'un des membres du couple (personnes mariées ou liées par un pacte civil de solidarité) soumis à une imposition commune ;

- en cas de mutation à titre gratuit de l'immeuble ou des parts de l'immeuble, à condition que les donataires, héritiers ou légataires reprennent l'engagement de conservation précédemment souscrit par leur auteur pour la durée restant à courir à la date de la mutation à titre gratuit.

257-3

2. Condition tenant au mode de détention des immeubles.

a. Principe de détention directe des immeubles

L'immeuble doit être détenu directement par le contribuable.

Lorsque l'immeuble historique ou assimilé est détenu par une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés, les associés de cette société **ne peuvent pas**, en principe, **bénéficier** du régime dérogatoire de déduction des charges afférentes à ces immeubles.

b. Exceptions à la détention directe des immeubles.**1° L'obtention d'un agrément.**

Les associés de sociétés civiles non familiales non soumises à l'IS peuvent bénéficier du régime spécial à la condition que la société propriétaire de l'immeuble obtienne, pour l'immeuble concerné, un agrément délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture.

Pour obtenir l'agrément il convient de démontrer que le recours à un tel mode de détention est justifié par l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien (CGI, art. 156 bis-II).

Pour les pièces justificatives à fournir lors de la demande d'agrément.

Sur l'engagement de conservation des parts de la société.

2° Détention par l'intermédiaire d'une société civile dont les associés sont membres d'une même famille.

Les associés de sociétés civiles non soumises à l'IS peuvent bénéficier du régime spécial à la condition qu'ils soient membres d'une même famille et qu'ils prennent l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant au moins quinze années à compter de leur acquisition.

3° Détention par l'intermédiaire d'une société civile dont les associés à l'origine de la constitution sont des personnes morales de droit public ou des sociétés d'économie mixte (cf. n° 77-3).

Les associés personnes physiques qui acquièrent des parts sociales de sociétés civiles non soumises à l'IS peuvent bénéficier du régime spécial sous réserve que :

- les associés à l'origine de la constitution de la société agréée aient été des personnes morales de droit public, notamment des collectivités locales, ou des sociétés d'économie mixte ;
- les associés personnes physiques de la société agréée prennent l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant au moins quinze années à compter de leur acquisition.

En outre, les associés personnes physiques doivent respecter certaines conditions cumulatives qui sont précisées (voir cf. n° 77-3).

257-4 3. Condition tenant à l'absence de division de la propriété des immeubles.**a. Principe.**

Le bénéfice des dispositions de l'article 156 du CGI propres aux immeubles historiques ou assimilés n'est pas ouvert aux immeubles ayant fait l'objet d'une **division** depuis le 1^{er} janvier 2009 (CGI, art. 156 bis-V).

b. Exception

Une exception est prévue lorsque la division fait l'objet d'un agrément délivré par le ministre du budget, après avis du ministre de la culture, si l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien la justifient.

La demande d'agrément doit être déposée par le propriétaire de l'immeuble auprès de la direction départementale des finances publiques du lieu de situation dudit immeuble préalablement à l'acte authentique de division, accompagnée de certaines pièces.

Pour bénéficier de l'exception à la condition d'absence de division de l'immeuble, les copropriétaires doivent prendre l'engagement de conserver la propriété de leur quote-part de l'immeuble pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition.

C. CONTRÔLES DES DÉCLARATIONS DE REVENUS FONCIERS**258**

L'administration peut, en application du deuxième alinéa de l'article L. 16 du LPF, demander au contribuable des justifications sur tous les éléments servant de base à la détermination des revenus fonciers.

Si le contribuable s'abstient de répondre, ses revenus fonciers peuvent être évalués d'office en vertu de l'article L. 73-3° du LPF.

L'ensemble de ce dispositif est exposé, cf. RC n° 7185-4 et suiv.

D. REMISE EN CAUSE DES DÉDUCTIONS PRATIQUÉES AU TITRE DE L'AMORTISSEMENT PRÉVUES À L'ARTICLE 31-I-1^o-f ET g DU CGI (DISPOSITIFS « PERISSOL » ET « BESSON-NEUF »)

259

Sauf exceptions, la rupture par le propriétaire ou l'associé de son engagement de location ou de conservation des parts entraîne la réintégration dans le revenu net foncier de l'année au cours de laquelle elle intervient, des amortissements déduits au cours de la période couverte par cet engagement.

Toutefois, afin d'atténuer les effets de la progressivité de l'impôt qui résulteraient de cette majoration, son imposition fait l'objet d'un **système de quotient**

E. REMISE EN CAUSE DES DÉDUCTIONS PRATIQUÉES AU TITRE DE L'AMORTISSEMENT PRÉVUES À L'ARTICLE 31-I-1^o-h DU CGI (DISPOSITIF « ROBIEN-LOGEMENT »)

259-1

Sauf exceptions, la rupture par le propriétaire ou l'associé de son engagement de location ou de conservation des parts entraîne la réintégration dans le revenu net foncier de l'année au cours de laquelle elle intervient, des amortissements déduits au cours de la période couverte par cet engagement.

Toutefois, afin d'atténuer les effets de la progressivité de l'impôt, cette imposition fait l'objet d'un système de quotient.

F. REMISE EN CAUSE DES DÉDUCTIONS PRATIQUÉES AU TITRE DE L'AMORTISSEMENT PRÉVUES À L'ARTICLE 31 *BIS* DU CGI (DISPOSITIF « ROBIEN-SCPI »)

259-2

Sauf exceptions, la rupture par l'associé de son engagement de conservation des parts ou par la société de son engagement de location entraîne la réintégration au titre de l'année au cours de laquelle elle intervient, des amortissements déduits au cours de la période couverte par l'engagement de l'associé dans les conditions de droit commun.

TROISIÈME PARTIE

rémunérations allouées aux gérants et aux associés de certaines sociétés

(CGI, art. 62)

260

Les rémunérations versées aux dirigeants de sociétés à raison des fonctions de direction ou de gestion qu'ils exercent ne sont pas soumises à un régime fiscal uniforme.

En effet, si d'une manière générale, ces rémunérations, qui peuvent revêtir des formes diverses, sont soumises à l'impôt sur le revenu entre les mains de leurs bénéficiaires lorsque ceux-ci sont des personnes physiques, la catégorie dans laquelle elles sont taxées varie suivant la forme juridique de la société au sein de laquelle les intéressés exercent leurs fonctions (cf. n° 272 - tableau récapitulatif).

Ainsi, l'article 62 du CGI prévoit-il que, sous certaines conditions, les sommes versées aux dirigeants de certaines sociétés de capitaux ou de personnes soumises à l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option, doivent être soumises à l'impôt sur le revenu dans une catégorie particulière.

Toutefois, depuis l'imposition des revenus de 1996, le régime fiscal des dirigeants et associés mentionnés à l'article 62 précité est aligné sur celui des dirigeants salariés (cf. n° 266).

chapitre premier

champ d'application de l'article 62 du CGI

(BOI-RSA-GER)

Le champ d'application de l'article 62 du CGI est défini en fonction de la qualité des dirigeants ou associés et de la nature des rémunérations perçues par les intéressés.

A. PERSONNES CONCERNÉES

(BOI-RSA-GER-10-10)

261

Sont imposables dans la catégorie particulière prévue à l'article 62 du CGI les rémunérations perçues par :

- les **gérants majoritaires** des **sociétés à responsabilité limitée**¹ n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes ;
- les **gérants majoritaires** des **EARL pluripersonnelles non familiales** ;

1. L'article 62 du CGI est applicable, quel que soit l'objet de la société au sein de laquelle les intéressés exercent leurs fonctions, même si cet objet est purement civil.

- les **gérants associés commandités** des **sociétés en commandite par actions**¹ ;
- les **associés des sociétés en nom collectif, des EURL**, les **associés commandités des sociétés en commandite simple**, les **membres des sociétés en participation**² et des **sociétés de fait**, lorsque ces sociétés ou entreprises ont **opté pour l'impôt sur les sociétés** ;
- les **associés** (gérants ou non) des **sociétés civiles de personnes** qui n'ayant pas une forme ou un objet commercial **ont néanmoins opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés** ; cette option n'est pas offerte aux sociétés civiles de construction vente, aux sociétés civiles immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale, aux sociétés civiles de moyens, aux SCPI, aux groupements forestiers qui remplissent les conditions prévues par les articles L. 241-1 à L. 246-2 du code forestier ;
- les **associés** (gérants ou non) **des EARL ayant opté pour l'impôt sur les sociétés**.

262

La liste des personnes imposables dans la catégorie de l'article 62 du CGI³ est **limitative. N'entrent donc pas dans cette catégorie de revenus :**

- les rémunérations allouées aux dirigeants des sociétés anonymes et des sociétés par actions simplifiées ou aux gérants minoritaires des sociétés à responsabilité limitée qui relèvent de la catégorie des traitements et salaires (cf. n° 411) ;
- les rémunérations des associés des sociétés de personnes et assimilées n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux. Ces rémunérations sont toujours rapportées au bénéfice social pour l'établissement de l'impôt dû personnellement par chaque associé, au titre de la catégorie correspondant à l'activité de la société (revenus fonciers, bénéfices agricoles, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux) ;
- les rémunérations des associés de sociétés à responsabilité limitée, qu'ils soient gérants ou non, lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes ; elles sont imposables dans la catégorie correspondant à l'activité de la société.

262-1

Remarque : le régime d'imposition des rémunérations des dirigeants de sociétés anonymes est transposable aux rémunérations des dirigeants des sociétés d'exercice libéral à forme anonyme (SELAFA). De la même manière, le régime d'imposition des rémunérations versées aux gérants ou membres du Conseil de surveillance des SARL et des sociétés en commandite par actions est transposable aux gérants ou membres du Conseil de surveillance des sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL) et des sociétés d'exercice libéral en commandite par actions (SELCA)⁴.

263

Appréciation de la qualité de gérant majoritaire de SARL. Dans les sociétés à responsabilité limitée, seules les rémunérations allouées aux **gérants majoritaires** sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie prévue à l'article 62 du CGI.

- Pour l'application de ces dispositions, il y a lieu de considérer comme gérant majoritaire :
- l'associé gérant qui détient plus de la moitié des parts sociales (**50 % plus une part au minimum**) ;
 - les associés gérants qui appartiennent à un collège de gérants possédant ou détenant plus de la moitié des parts sociales ou le droit de vote attaché à plus de la moitié des parts sociales, alors même que chacun d'eux, pris isolément, ne possède pas cette majorité⁵.

Cette définition appelle les précisions suivantes.

I. APPRÉCIATION DE LA QUALITÉ D'ASSOCIÉ

(BOI-RSA-GER-10-10-10-10)

263-1

D'une manière générale, la qualité d'associé se déduit de la propriété personnelle de parts sociales⁶.

1. Les rémunérations des gérants non associés des sociétés en commandite par actions relèvent de la catégorie des traitements et salaires.

2. Y compris les syndicats financiers.

3. Il s'agit des rémunérations perçues par les personnes physiques. Lorsque le dirigeant est une personne morale, les rémunérations n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 62 du CGI.

4. En ce qui concerne la définition des sociétés d'exercice libéral, cf. n°s 589 et suiv.

5. Dans le cas où l'associé gérant ou le collège d'associés gérants possède exactement la moitié des parts sociales, la gérance est réputée ne pas être majoritaire.

6. Pour la détermination du caractère majoritaire de la gérance, sont retenues les parts possédées en pleine propriété, les parts possédées en usufruit et les parts possédées en indivision, s'il y a accord sur l'exercice des droits relatifs à ces dernières.

Toutefois, les gérants, qui n'ont pas personnellement la propriété de parts sociales, sont considérés comme associés si leur **conjoint** ou leurs **enfants non émancipés** ont la qualité d'associé (CGI, art. 211-I, al. 3).

Dans ce cas, comme dans celui où le gérant est associé, les parts appartenant en toute propriété ou en usufruit au conjoint et aux enfants non émancipés du gérant sont considérées comme possédées par ce dernier (CGI, art. 211-I, al. 4).

Doivent également être considérées comme détenues par un gérant, les parts dont il a l'administration ou dont il dispose en fait (notamment, parts possédées par une société dont le gérant en cause a le contrôle ; parts cédées fictivement).

Remarque : les mêmes règles d'appréciation s'appliquent à l'égard des partenaires liés par un PACS et soumis à imposition commune (RM Wiltzer, *JO AN* du 9 avril 2001, n° 52514, p. 2106).

II. APPRÉCIATION DE LA QUALITÉ DE GÉRANT

(BOI-RSA-GER-10-10-20)

263-2

Les gérants, au sens de l'article 62 du CGI, sont non seulement ceux auxquels les statuts ou les décisions de l'assemblée générale ont expressément conféré cette qualité ou des pouvoirs étendus d'administration, mais aussi ceux qui exercent **en fait** de tels pouvoirs. À cet égard, la qualité de gérant de fait est, en général, reconnue à l'associé qui assume des fonctions analogues à celles du gérant statutaire ou qui exerce un contrôle effectif et constant sur la direction de l'entreprise. La qualité de gérant de fait est établie par l'administration sous le contrôle du juge de l'impôt.

B. RÉMUNÉRATIONS IMPOSABLES

(BOI-RSA-GER-10-20)

Entrent dans la catégorie des revenus visés à l'article 62 du CGI, toutes les rémunérations perçues par les gérants ou associés mentionnés audit article (cf. n° 261), dès lors qu'elles sont admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés.

I. FORME DES RÉMUNÉRATIONS

(BOI-RSA-GER-10-20 n° 10)

264

Toutes les rémunérations perçues par les intéressés entrent dans le champ d'application de l'article 62 du CGI, quelle que soit leur forme ou leur appellation.

Il en est ainsi notamment des traitements, indemnités, allocations ou remboursements forfaitaires et de toutes autres rémunérations allouées aux intéressés (appointements, indemnités fixes ou proportionnelles, rémunérations ou avantages en nature).

Sont également imposables les indemnités, primes ou allocations servies au dirigeant au moment où il quitte ses fonctions. De même, les indemnités versées au titre de la prévoyance complémentaire par les régimes éligibles au dispositif visé à l'article 154 *bis*-I, al. 2 du CGI et qui revêtent le caractère d'un revenu de remplacement sont imposables au titre de l'article 62 du CGI lorsqu'il n'y a pas cessation d'activité (CGI, art. 154 *bis* A).

En revanche, sont exclues les sommes ayant le caractère de dommages-intérêts allouées pour révocation abusive ainsi que les prestations en nature et les versements en capital effectués en cas de liquidation judiciaire ou d'invalidité dans les conditions prévues par l'article 41 modifié de la loi n° 94-126 du 11 février 1994.

II. DÉDUCTION DES RÉMUNÉRATIONS POUR L'ASSIETTE DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

(BOI-RSA-GER-10-20 n° 100)

265

Les rémunérations des associés visés à l'article 62 du CGI sont admises en déduction du bénéfice de la société pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, à la double condition que ces rémunérations correspondent à un **travail effectif** (CGI, art. 211) et **ne soient pas excessives** eu égard à l'importance du service rendu (CGI, art. 39-1-1° ; cf. FE n° 1033).

Lorsque cette dernière condition n'est pas remplie, la fraction de la rémunération des intéressés qui est considérée comme excédant la rémunération normale des fonctions effectivement exercées, est rapportée aux bases de l'impôt sur les sociétés dû par la personne morale. Corrélativement, cette fraction est considérée comme un **revenu distribué** soumis à l'impôt sur le revenu, au nom des bénéficiaires, dans la catégorie des revenus mobiliers (cf. FE n° 1576).

chapitre 2

détermination du revenu imposable et établissement de l'imposition

(BOI-RSA-GER)

266 Le dernier alinéa de l'article 62 du CGI étend aux rémunérations perçues depuis le 1^{er} janvier 1996, par les gérants et associés visés ci-dessus (cf. n° 261), les règles d'imposition prévues en matière de traitements et salaires. Cette mesure, qui n'a cependant pas pour effet de conférer aux revenus en cause le caractère de salaires, permet en pratique aux intéressés de bénéficier de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels (cf. n° 469).

A. DÉTERMINATION DU REVENU NET IMPOSABLE

267 Conformément au dernier alinéa de l'article 62, le montant imposable des rémunérations concernées est déterminé, après déduction des cotisations et primes mentionnées à l'article 154 *bis* du CGI, selon les règles prévues pour les traitements et salaires.

I. MONTANT BRUT DES RÉMUNÉRATIONS

268 Il comprend l'ensemble des sommes dont le contribuable a disposé au cours de l'année d'imposition¹, qu'elles soient effectivement versées ou créditées en compte ; la durée de l'exercice social de la personne morale versante ou la date de clôture de cet exercice sont sans influence à cet égard.

Par ailleurs, l'exonération des allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction et à l'emploi prévue à l'article 81-1^o du CGI en matière de traitements et salaires (cf. n^{os} 426 et suiv.) est susceptible de s'appliquer pour la détermination du montant imposable des rémunérations visées à l'article 62, **sous réserve toutefois que ces allocations prennent la forme d'un remboursement de frais réels.**

II. DÉDUCTIONS À OPÉRER

1. Cotisations et primes à caractère social (CGI, art. 62 et 154 *bis*).

269 Sont déductibles :

a. **Les cotisations à des régimes obligatoires :**

- * d'allocations familiales,
- * d'assurance vieillesse,
- * d'assurance maladie et maternité.

b. **Les cotisations et primes versées à des régimes facultatifs.**

• Cotisations concernées :

- les primes versées au titre des contrats d'assurance groupe, définis à l'article 154 *bis*-I, al. 2 du CGI ;
- les cotisations versées au titre de régimes facultatifs mis en place par les caisses de sécurité sociale.

• Personnes concernées :

Les contribuables doivent remplir deux conditions simultanément :

- percevoir un revenu imposable dans la catégorie définie à l'article 62 du CGI (cf. n^{os} 261 et 264) ;
- et relever du régime de sécurité sociale des non-salariés non agricoles.

Les cotisations et primes mentionnées à l'article 154 *bis* du CGI sont déductibles dans les mêmes conditions et limites que celles fixées pour les titulaires de BIC ou BNC (cf. FE n° 1042 et suiv. ; FP n° 523).

1. Il en est ainsi même si le bénéficiaire n'avait plus la qualité de dirigeant au sens de l'article 62 du CGI à la date à laquelle sa rémunération lui a été versée.

c. La contribution sociale généralisée (CSG).

269-1 Les dispositions de l'article 154 *quinquies*-I du CGI s'appliquent aux rémunérations des gérants et associés visés à l'article 62 du code précité.

Pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1^{er} janvier 2005, la **déduction** de la CSG est **admise** à hauteur de :

- **5,1 %** pour les revenus d'activité ;

- **3,8 %** pour les revenus de remplacement visés au 1^o du II et au III de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale (allocations de chômage et pensions de retraite de certaines personnes ne payant pas l'impôt sur le revenu) ;

- **4,2 %** pour les revenus de remplacement visés au 2^o du II de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale (pensions de retraite, pensions d'invalidité).

2. Les intérêts de certains emprunts visés à l'article 83-2^o quater du CGI.

269-2 Les intérêts des emprunts contractés pour la souscription au capital de sociétés nouvelles **sont déductibles** dans les conditions et limites exposées ci-après, n^o 466-1 (CGI, art. 83-2^o *quater*).

3. Déduction des autres frais professionnels.

269-3 Les règles de déduction des frais professionnels des intéressés résultent des dispositions de l'article 83-3^o du CGI.

Conformément aux règles applicables en matière de traitements et salaires, les dépenses professionnelles peuvent être prises en compte, soit forfaitairement, par application de la déduction de 10 %, soit pour leur montant réel, à condition d'en justifier.

L'**option** pour l'un ou l'autre de ces deux modes de déduction des frais professionnels est, bien entendu, **globale** et s'applique à l'ensemble des rémunérations perçues dans la catégorie de l'article 62 et, le cas échéant, dans celle des salaires.

a. Régime de la déduction forfaitaire.

La déduction à effectuer au titre des frais professionnels est normalement fixée à **10 %** du montant net des rémunérations perçues après déduction des cotisations et des intérêts d'emprunt visés aux n^{os} 269 à 269-2 ci-dessus.

Le montant de la déduction est compris entre un minimum et un maximum respectivement fixés à **421 €¹** et **12 000 €** pour l'imposition des revenus de l'année **2012** (respectivement 421 € et 14 157 € pour 2011 et 2010 ; Loi de finances pour 2013, art. 5).

Cette déduction couvre les dépenses généralement à la charge des contribuables du fait même de la fonction qu'ils exercent et pour laquelle ils sont rémunérés. Par ailleurs, elle peut se cumuler, le cas échéant, avec l'exonération prévue à l'égard des allocations spéciales pour frais d'emploi qui prennent la forme d'un remboursement de frais réels (cf. n^o 268).

b. Régime des frais réels.

Si le contribuable estime avoir engagé un montant de dépenses supérieur à celui de la déduction forfaitaire, il peut faire état de ses frais réels.

Dans ce cas, le contribuable doit réintégrer à son revenu imposable la totalité des allocations et remboursements de frais dont il a bénéficié. D'une manière générale, pour être admises en déduction les dépenses doivent répondre aux conditions suivantes :

- être inhérentes à l'exploitation sociale et à la fonction exercée ;
- être engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu ;
- être effectivement supportées par le contribuable et **payées au cours de l'année d'imposition** ;
- être justifiées.

Remarque : les gérants et associés relevant de l'article 62 du CGI, peuvent déterminer leurs dépenses d'automobile, de vélomoteurs, scooters et motos par application des barèmes forfaitaires publiés chaque année par l'administration pour les salariés (cf. n^{os} 499 et suiv.). Ces contribuables, comme les salariés, sont tenus d'apporter toutes justifications quant au véhicule utilisé, ainsi qu'à la réalité et à l'importance du kilométrage parcouru.

Sont déductibles à ce titre, notamment les frais de mission, de déplacement, les dépenses de réception de clients ou de fournisseurs.

En revanche, ne peuvent pas faire l'objet d'une déduction les dépenses d'ordre privé ou les frais liés à l'exercice d'une activité autre que celle faisant l'objet des rémunérations imposables.

1. Ce minimum est porté à **924 € en 2012** (924 € pour 2011 et 2010) pour les personnes inscrites comme demandeurs d'emploi depuis plus d'un an (cf. n^o 473).

1° Pour les frais, droits et intérêts d'emprunts payés depuis le 1^{er} janvier 2009 (CGI, art. 83-3°, al. 8).

En cas d'option pour le régime des frais réels, le salarié ou le dirigeant **peut déduire les frais, droits et intérêts d'emprunt versés** pour acquérir ou souscrire des parts ou des actions de la société dans laquelle il exerce son activité principale.

Ces dépenses **sont déductibles** sous réserve :

- d'être **utiles à l'acquisition ou à la conservation du revenu** provenant de l'activité professionnelle principale exercée par le salarié ou le dirigeant dans la société. Le dispositif est également applicable en cas de cumul de fonctions ;
- d'être **versées pour acquérir ou souscrire des parts ou des actions** d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ;
- de **correspondre à la part de l'emprunt dont le montant est proportionné** à la rémunération annuelle perçue ou escomptée au moment où l'emprunt est contracté, c'est-à-dire de la part de l'emprunt qui n'excède pas le triple de cette rémunération. La rémunération prise en compte s'entend des revenus mentionnés à l'article 79 du CGI et imposés sur le fondement de cet article.

Les frais **admis en déduction**, sur justificatifs, au titre des frais professionnels sont :

- les frais et droits supportés pour l'acquisition ou la souscription des titres (commissions, honoraires, droits d'enregistrements, frais d'actes) ;
- les **intérêts** d'emprunts payés au cours de l'année ainsi que les frais et les droits y afférents (frais de dossier pour souscrire le prêt, cotisations d'assurance, droits d'enregistrements).

2° *Non-cumul de la mesure avec d'autres avantages fiscaux.*

Les souscriptions ou les acquisitions de titres donnant lieu aux réductions d'impôt prévues aux articles 199 *terdecies*-0 A, 199 *terdecies*-0 B ou 885-0 V *bis* du CGI, ainsi que les souscriptions et acquisitions de titres figurant dans un plan d'épargne en actions défini à l'article 163 *quinquies* D dudit code ou dans un plan d'épargne salariale prévu au titre III du livre III de la troisième partie du code du travail, ne peuvent donner lieu à aucune déduction d'intérêts d'emprunt.

270

B. OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES

271

Les dirigeants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI doivent indiquer sur la déclaration d'ensemble de leurs revenus le montant brut de leur rémunération au sens du premier alinéa de l'article précité, diminué du montant des cotisations à caractère social et, éventuellement, des intérêts d'emprunts mentionnés ci-dessus (cf. n^{os} 269 à 269-2). Ils doivent joindre à leur déclaration une note indiquant le détail de ces cotisations et intérêts d'emprunts. La déduction forfaitaire de 10 % est pour sa part calculée automatiquement par le service. Lorsqu'ils demandent la déduction de leurs frais professionnels pour leur montant réel, les intéressés doivent joindre à leur déclaration un état donnant le détail de ces frais.

En ce qui concerne les obligations des parties versantes, cf. n^o 918.

272

ANNEXE

**RÉGIMES D'IMPOSITION APPLICABLES AUX RÉMUNÉRATIONS DES ASSOCIÉS
ET DIRIGEANTS DE SOCIÉTÉS**

Sociétés versantes et qualité des bénéficiaires	Nature des rémunérations ou allocations	Régime d'imposition à l'impôt sur le revenu (1)
I. Sociétés anonymes dites de type classique :		
1° Président du conseil d'administration, directeur général, administrateur provisoirement délégué.	Rémunération correspondant à leurs fonctions de direction : - traitement fixe ou proportionnel - jetons de présence spéciaux	TS (2) TS (2) (3)
2° Administrateurs ès qualités de membres du conseil d'administration.	Jetons de présence ordinaires	RCM
3° Administrateurs membre du comité d'études.	Jetons de présence spéciaux	RCM
4° Administrateurs exécutant un travail particulier non salarié.	Honoraires.....	BNC (2)
5° Administrateurs exerçant des fonctions salariées.	Salaires	TS (2)
II. Sociétés anonymes de type nouveau :		
1° Membres du directoire	Rémunérations correspondant à leurs fonctions de direction : - traitement fixe ou proportionnel - jetons de présence spéciaux	TS (2) TS (2) (3)
2° Membres du conseil de surveillance ès qualités.	Jetons de présence ordinaires Rémunérations allouées au président et au vice-président en application de l'article 138 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966	RCM RCM
3° Membres du conseil de surveillance rémunérés en contrepartie de travaux particuliers (missions ou mandats).	Honoraires..... Salaires.....	BNC (2) TS (2)
III. Sociétés anonymes simplifiées :		
(Président et autres dirigeants)	Traitement fixe ou proportionnel.....	TS (2)
IV. Sociétés à responsabilité limitée :		
1° Gérants majoritaires	Toutes rémunérations.....	Art. 62, CGI (2)
2° Gérants minoritaires	Toutes rémunérations.....	TS (2) TS (2)
3° Gérants non associés n'appartenant pas à un collège de gérance majoritaire	Toutes rémunérations.....	
4° Membres du conseil de surveillance éventuellement institué.	Rémunérations.....	BNC (2)

Sociétés versantes et qualité des bénéficiaires	Nature des rémunérations ou allocations	Régime d'imposition à l'impôt sur le revenu (1)
V. Sociétés en commandite par actions :		
1° Gérants associés commandités	Rémunérations	Art. 62, CGI (2)
2° Gérants non associés	Rémunérations	TS (2)
3° Membres du conseil de surveillance.	Rémunérations	BNC (2)
VI. Sociétés de personnes et assimilées (y compris les EURL et les EARL) :		
<i>a.</i> N'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.		
- gérants associés	Rémunérations rapportées au bénéfice social	Imposition dans la catégorie de revenus correspondant à l'activité exercée par la société (BIC, BNC, BA, RF).
- gérants non associés	Rémunérations	TS (2)
<i>b.</i> Ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.		
- associés	Toutes rémunérations	Art. 62, CGI (2)
VII. Sociétés civiles :		
<i>a.</i> Non soumises à l'impôt sur les sociétés :		
- associés	Rémunérations	Imposition dans la catégorie de revenus correspondant à l'activité exercée par la société [BIC (4), BNC, BA, RF].
- gérants salariés non associés	Rémunérations	TS (2)
<i>b.</i> Soumises à l'impôt sur les sociétés :		
- de plein droit : associés gérants .	Rémunérations	BNC (2) (5)
- sur option : associés (gérants ou non)	Rémunérations	Art. 62, CGI (2)

Sociétés versantes et qualité des bénéficiaires	Nature des rémunérations ou allocations	Régime d'imposition à l'impôt sur le revenu (1)
VIII. Sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale :		
- gérants ou dirigeants.....	Rémunérations.....	BIC

(1)

TS catégorie des traitements et salaires.

RCM catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

BNC catégorie des bénéfices non commerciaux.

BIC catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

BA catégorie des bénéfices agricoles.

RF catégorie des revenus fonciers.

(2) Sous réserve de constituer la rémunération normale d'un travail effectif et de ne pas être excessives.

(3) Sous réserve de leur non-réintégration dans les résultats imposables en vertu de la limitation du montant global des jetons de présence déductibles (CGI, art. 210 *sexies*, cf. FE n° 1037-1). Dans le cas d'une telle réintégration, les jetons de présence qu'elle concerne présentent le caractère de revenus de capitaux mobiliers.(4) Cas des sociétés de construction-vente visées à l'article 239 *ter* du CGI. Tout autre société civile exerçant une activité industrielle ou commerciale au sens des articles 34 et 35 du CGI est passible de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206-2 du même code (cf. FE n° 1403).

(5) Si la société, à objet civil, a pris la forme d'une société de capitaux, les rémunérations qu'elle alloue à ses dirigeants suivent le régime fiscal des rémunérations des dirigeants des sociétés de capitaux dont elle a pris la forme.

273

299

QUATRIÈME PARTIE

bénéfices agricoles

titre 1

champ d'application de la catégorie

(BOI-BA-CHAMP)

- 300** Sont en principe imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles tous les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure aux fermiers, métayers ou propriétaires exploitants.
Cette définition appelle les commentaires suivants tant au regard de la nature des revenus que des personnes réalisant les profits.

chapitre premier

revenus imposables

(BOI-BA-CHAMP)

- 301** Les revenus à retenir comprennent les produits de l'exploitation des biens ruraux et, le cas échéant, les revenus qui trouvent leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit établi sur de tels biens.

A. PRODUITS DE L'EXPLOITATION AGRICOLE

(CGI, art. 63 ; BOI-BA-CHAMP-10-10)

- 302** Les produits provenant de l'exploitation des biens ruraux s'entendent, d'une manière générale, des profits résultant de la **culture** et de l'**élevage**¹.
La catégorie des bénéfices agricoles comprend, notamment, les profits retirés :
- **de la production forestière** : il s'agit des revenus provenant des propriétés boisées (bois proprement dits, aulnaies, oseraies, saussaies, bois industriels) ;
 - **de l'exploitation de champignonnières**, pratiquée en galeries souterraines ou en surface² ;
 - **des exploitations apicoles** (élevage des abeilles), **avicoles** (volailles et oiseaux de toutes espèces), **piscicoles** (élevage des poissons, quelle qu'en soit la nature), **ostréicoles** (élevage des huîtres), **mytilicoles** (élevage des moules) et **conchylicoles** (élevage des coquillages) ;
 - **de la recherche et de l'obtention de nouvelles variétés végétales**, au sens des articles L. 623-1 à L. 623-35 du code de la propriété intellectuelle ;

1. L'élevage des animaux constitue en lui-même une activité de caractère agricole dont la nature n'est pas modifiée lorsque l'alimentation des animaux ne provient pas à titre principal d'une exploitation agricole appartenant au propriétaire de l'élevage.

2. Les profits, réalisés par les personnes qui procèdent au ramassage et à la vente des champignons, sont, dans la mesure où ils ont le caractère d'un revenu professionnel, rangés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

- **des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques** (chevaux, poneys, mules, mulets, bardots et ânes à l'exclusion des zèbres), **en vue de leur exploitation à l'exclusion des activités de spectacle**. Ces dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2004. Les conséquences en matière de TVA de cet élargissement du champ d'application des bénéfiques agricoles sont prévues ;

- **de la vente de bio-masse sèche ou humide** majoritairement issue de produits ou sous-produits de l'exploitation ou qui proviennent **de la production d'énergie** à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole. La prépondérance est appréciée en masse au regard de chaque produit commercialisé par l'exploitant (Disposition applicable aux exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2007).

Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2007, sont également considérés **comme bénéfiques** de l'exploitation agricole les revenus qui proviennent **de la mise à disposition de droits à paiement unique**, créés en application du règlement (CE) n° 1782/2003 du Conseil, du 29 septembre 2003.

Sont également **considérés comme bénéfiques** de l'exploitation agricole les revenus qui proviennent de la **mise à disposition de droits au paiement au titre du régime de paiement unique** prévu par le règlement (CE) n° 73/2009 du Conseil, du 19 janvier 2009, établissant des règles communes pour les régimes de soutien direct en faveur des agriculteurs dans le cadre de la politique agricole commune et établissant certains régimes de soutien en faveur des agriculteurs, modifiant les règlements (CE) n° 1290/2005, (CE) n° 247/2006 et (CE) n° 378/2007, et abrogeant le règlement (CE) n° 1782/2003.

Sont aussi **considérés comme bénéfiques** de l'exploitation agricole les revenus qui proviennent des **activités de courses en attelage, d'enseignement de la conduite et du travail avec les chiens** et de **prestations de transports en traîneaux** ou de **louage de traîneaux** quand elles sont réalisées par des conducteurs de chiens attelés titulaires du diplôme d'État de la jeunesse, de l'éducation populaire et du sport mention « attelages canins », pour la détermination des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2011 (CGI, art. 63).

De même, sont classés dans la catégorie des bénéfiques agricoles les profits réalisés par les exploitants qui vendent de **l'herbe sur pied** ou des **saillies**, les exploitants de **marais salants**, les éleveurs d'**animaux de toutes espèces** appartenant ou non à des tiers¹, **les laitiers-nourisseurs, les emboucheurs ou herbagers**.

Les sommes correspondant aux droits d'entrée demandés pour la visite d'une exploitation agricole trouvent normalement leur origine directement dans la mise en valeur de biens ruraux ou autre exploitation de nature agricole et sont en principe imposables à ce titre dans la catégorie des bénéfiques agricoles. Toutefois, les sommes en cause peuvent, dans certaines circonstances, constituer des recettes de nature commerciale imposables dans la catégorie des BIC.

Les activités de **cultures marines** sont réputées agricoles, nonobstant le statut social dont relèvent ceux qui les pratiquent (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 311-1).

L'exploitant agricole est passible de l'impôt sur le revenu à raison des profits que lui procurent, d'une part, la vente des récoltes et des produits de l'élevage et, d'autre part, la consommation de ces mêmes récoltes et produits.

L'imposition est exigible même si l'activité agricole de l'exploitant n'est pas exercée à titre principal ou si les produits de la récolte sont uniquement affectés à la consommation familiale².

B. REVENUS DE LA PROPRIÉTÉ

(BOI-BA-CHAMP-10-30)

303

Lorsque l'exploitation de biens ruraux est le fait de leur **propriétaire**, les revenus imposés dans la catégorie des bénéfiques agricoles comprennent, outre les produits de l'exploitation proprement dite (cf. n° 302), la rente du sol et, le cas échéant, les revenus accessoires.

1. Toutefois, les éleveurs peuvent relever de la catégorie des traitements et salaires lorsque le contrat conclu avec le propriétaire des animaux satisfait à l'ensemble des conditions posées par les articles L. 7412-1, L. 7412-2 et L. 7413-2 du Code du travail relatives aux travailleurs à domicile (cf. n° 413).

2. Sauf pour le revenu en nature résultant de la culture d'un jardin en vue de la production de légumes destinés à être consommés exclusivement par le contribuable et sa famille, lorsque ce dernier n'est pas exploitant agricole, ou pour les jardins de moins de cinq ares attenants à un immeuble bâti et appartenant au même propriétaire que le sol de cet immeuble dont ils constituent une dépendance immédiate et indispensable.

I. RENTE DU SOL

303-1

La mise en valeur du sol est une source de revenus dont une part échoit au **propriétaire** à titre de rémunération du capital constitué par le fonds exploité. Cette part constitue par nature un revenu foncier. Mais les revenus des propriétés bâties et non bâties ne sont imposés dans cette catégorie que s'ils ne sont pas inclus notamment dans les bénéfices de l'exploitation agricole (cf. n° 200). À cet égard, l'article 65 du CGI dispose qu'en ce qui concerne les exploitants soumis au **régime du forfait collectif**, le bénéfice agricole imposable correspondant aux propriétés appartenant à l'exploitant et affectées à l'exploitation est obtenu en ajoutant aux revenus agricoles proprement dits, une somme égale au revenu ayant servi de base à la taxe foncière établie sur ces propriétés au titre de l'année de l'imposition et représentant la « rente du sol » (cf. n° 341-2).

Remarque :

Lorsque les terres, notamment celles auxquelles sont attachées les droits à paiement unique (DPU), sont maintenues dans le patrimoine privé de l'exploitant, les revenus que procure la location de ces terres relèvent de la catégorie des revenus fonciers alors même que les revenus provenant des DPU constituent des bénéfices agricoles.

II. REVENUS ACCESSOIRES

303-2

Il s'agit des revenus qui trouvent leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit, c'est-à-dire les produits retirés notamment :

- de la location du droit de chasse¹, de pêche, de cueillette, d'affichage ;
- de la concession du droit d'exploitation de carrières lorsque les parcelles sur lesquelles elles sont situées restent affectées à l'exploitation agricole ;
- de redevances tréfoncières ou autres redevances analogues ;
- d'une autorisation temporaire d'occupation, etc.

Si l'exploitant relève du régime du **forfait agricole**, les revenus accessoires sont imposables dans la catégorie des **revenus fonciers**.

Si l'exploitant relève d'un **régime de bénéfice réel** (normal ou simplifié), les revenus accessoires sont imposables soit dans la catégorie des bénéfices agricoles lorsque les terres ou bâtiments générateurs de ces revenus sont inscrits à l'actif de l'exploitation (bilan ou tableau des immobilisations), soit dans la catégorie des revenus fonciers si les terres sont maintenues dans le patrimoine privé de l'exploitant.

C. LIMITES AVEC LES AUTRES CATÉGORIES DE REVENUS

(CGI, art. 75 et 75-A)

304

Les produits d'activités purement agricoles peuvent être imposés au titre des bénéfices industriels et commerciaux, lorsque ces activités ne constituent que l'accessoire d'opérations industrielles ou commerciales (CGI, art. 155 dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010).

D'autre part, lorsque les agriculteurs se livrent à des activités qui ne relèvent pas de l'agriculture, les bénéfices procurés par les activités extra-agricoles sont imposés, en règle générale et sauf application des dispositions des articles 75 et 75-A du CGI, dans la catégorie de revenus correspondant à la nature des opérations réalisées.

Ainsi, en application de l'article 75 du CGI, les produits d'activités accessoires commerciales, autres que ceux visés à l'article 75-A du CGI, et les produits d'activités accessoires non-commerciales réalisés par un exploitant agricole² soumis à un régime réel d'imposition peuvent être pris en compte pour la détermination du bénéfice agricole lorsque, **au titre des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice**, la moyenne annuelle des recettes accessoires commerciales et non-commerciales de ces trois années n'excède, ni **30 %** de la **moyenne annuelle des recettes tirées de l'activité agricole au titre desdites années**, ni **50 000 €** (limites applicables pour la détermination des exercices clos depuis le 29 juillet 2010).

1. Selon les circonstances, les profits tirés de la location du droit de chasse peuvent être imposés dans la catégorie des revenus fonciers ou dans celle des bénéfices agricoles ou même, le cas échéant, dans celle des bénéfices industriels et commerciaux.

2. Le dispositif de l'article 75 du CGI s'applique également aux sociétés civiles qui entrent dans le champ d'application des bénéfices agricoles définis à l'article 63 du CGI (art. 206-2 du CGI) [cf. n° 311].

Remarque : Avant la publication de la loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010, la prise en compte dans la détermination du bénéfice agricole était effectué au regard des recettes accessoires commerciales et non commerciales de **la seule année précédant la date d'ouverture de l'exercice**

Par dérogation à la règle d'appréciation sur trois ans, au titre des trois premières années d'activité, les produits des activités accessoires commerciales, autres que ceux visés à l'article 75 A du CGI, et des produits d'activités accessoires non-commerciales réalisés par un exploitant agricole débutant son activité et soumis à un régime réel d'imposition, peuvent être pris en compte pour la détermination du bénéfice agricole lorsque, **au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice**, les recettes accessoires commerciales et non commerciales n'excèdent ni **30 %** des recettes agricoles, ni **50 000 €**.

Enfin, selon les dispositions de l'article 75 A du CGI, les revenus tirés des activités de **production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne** réalisés par un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition, sur son exploitation agricole, peuvent être rattachés au bénéfice agricole, lorsque au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice, les recettes provenant de ces activités, **majorées** des recettes des activités accessoires prises en compte pour la détermination des bénéfices agricoles en application de l'article 75 du CGI, n'excèdent ni **50 %** des recettes tirées de l'activité agricole, ni **100 000 €**. Les revenus tirés de ces activités ne peuvent pas donner lieu aux déductions pour investissement et pour aléas prévues respectivement aux articles 72 D et 72 D *bis* du CGI, ni bénéficier de l'abattement prévu à l'article 73 B dudit code ou du dispositif de lissage ou d'étalement prévu à l'article 75-0 A du CGI. Les déficits provenant de l'exercice de ces mêmes activités ne peuvent pas être imputés sur le revenu global mentionné à l'article 156-I dudit code. Lorsque l'article 75 A du CGI s'applique, les dispositions de l'article 75 du même code ne s'appliquent pas à ces revenus. Ces dispositions, applicables pour la détermination du résultat des exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2007, sont précisées (RES N° 2010/14).

Les **montants** visés aux articles 75 et 75-A du CGI **s'apprécient remboursements de frais inclus et taxes comprises**. L'application de ces dispositions ne peuvent se cumuler au titre d'un même exercice avec les dispositions relatives au régime micro-entreprise BIC (cf. FE n°s 1347 et suiv.) et au régime micro-BNC (cf. n°s 548 et suiv.).

I. LIMITES AVEC LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

305 1. Profits réalisés à titre accessoire par une entreprise industrielle ou commerciale.

Lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale étend son activité à des opérations dont les résultats entrent, notamment, dans la catégorie des bénéfices agricoles, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 155 ; cf. FE n° 1022).

Exemples. - Fabricant de beurre ou fromage exploitant un domaine agricole pour la production de lait qu'il utilise dans sa fabrication comme celui qu'il achète à d'autres producteurs ; chevallard dont les ventes à la cheville sont supérieures à celles portant sur des animaux vivants venant de son propre troupeau, alors que la durée d'embouche du bétail est très courte ; fabricant d'engrais qui utilise principalement son domaine agricole à des recherches tendant à prouver l'action de certains engrais, etc...

305-1 2. Vente de produits ne provenant pas de l'exploitation.

a. Produits préalablement achetés.

Lorsque des agriculteurs vendent, en même temps que les produits de leur propre exploitation, des produits achetés, les profits réalisés sur la vente de ces derniers relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux¹.

Exemples. - Agriculteur qui achète du lait à des tiers pour compléter sa production ; horticulteur qui, en plus de sa propre production, revend des produits achetés ; pépiniériste qui revend en l'état des plants qu'il a achetés au cours de la même année, etc.

De même, les contribuables, ne participant pas eux-mêmes à la culture des produits ou à l'élevage des animaux qu'ils vendent, réalisent à raison de ces ventes des profits de nature commerciale. Il n'est fait exception à cette règle qu'à l'égard des propriétaires qui donnent leurs terres en métayage.

En ce qui concerne la revente de stocks apportés lors de la création d'une société civile, cf. ci-après n° 313.

1. Sous réserve des dispositions de l'article 75 du CGI visées au n° 304.

305-2 *b. Produits vendus dans le cadre d'un contrat de commission ou portant sur des produits en dépôt.*

Lorsque la vente est effectuée dans le cadre d'un contrat de commission, les revenus correspondants sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux¹.

Lorsque la vente porte sur des produits en dépôt, les revenus tirés de cette activité relèvent :
- de la catégorie des BIC, lorsque l'exploitant agricole agit en son nom propre¹ ;
- de la catégorie des BNC, lorsque l'exploitant agricole agit au nom d'autrui. Le chiffre d'affaires correspondant s'entend alors du montant brut des commissions et non de la totalité des sommes reçues des clients.

Les dispositions de l'article 75 du CGI (cf. n° 304) sont éventuellement applicables.

305-3 **3. Transformation de produits agricoles.**

Les profits, réalisés par les cultivateurs qui font subir des transformations aux produits qu'ils récoltent eux-mêmes, sont considérés comme des bénéfices agricoles lorsque les opérations de transformation portent sur des produits ou sous-produits destinés à l'alimentation de l'homme et des animaux ou qui peuvent être utilisés à titre de matières premières dans l'agriculture ou l'industrie.

Par suite, les agriculteurs, qui se livrent à la distillation des betteraves, des fleurs, des résines, à la fabrication de la farine, du pain, du vin, du sucre, etc. et traitent exclusivement les produits de leur exploitation, sont imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles.

305-4 **4. Activités accessoires de tourisme à la ferme ou de travaux forestiers réalisés pour le compte de tiers ou activité accessoire de nature commerciale ou artisanale.**

Les profits tirés de ces activités commerciales accessoires peuvent être imposés :

- dans les conditions de droit commun applicables aux bénéfices industriels et commerciaux pour les exploitants agricoles placés sous le régime du bénéfice agricole forfaitaire ;
- selon les dispositions prévues à l'article 75 ou à l'article 75-A du CGI, pour les exploitants agricoles soumis à un régime **réel** d'imposition (cf. n° 304).

II. LIMITES AVEC LES REVENUS FONCIERS

306 Les revenus des immeubles par nature, dépendant d'un domaine agricole, sont rangés dans la catégorie des bénéfices agricoles si le **domaine est exploité par le propriétaire** (soit directement, soit en métayage) [cf. n° 303]. En revanche, si le **domaine est donné en location**, le revenu du propriétaire est passible de l'impôt dans la catégorie des revenus fonciers.

Toutefois, lorsque les immeubles donnés en location figurent à l'actif du bilan d'un exploitant agricole soumis à un régime de bénéfice réel, le profit correspondant entre dans la catégorie des bénéfices agricoles.

Par ailleurs, lorsque le bail à ferme conclu par un particulier comprend le matériel d'exploitation, les revenus perçus relèvent pour partie de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (location du matériel) et pour le surplus de la catégorie des revenus fonciers (location des terres et des bâtiments).

Remarques :

Lorsque les terres, notamment celles auxquelles sont attachés les droits à paiement unique (DPU), sont maintenues dans le patrimoine privé de l'exploitant, les revenus que procure la location de ces terres relèvent de la catégorie des revenus fonciers alors même que les revenus provenant des DPU constituent des bénéfices agricoles.

L'exonération prévue en faveur des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance (cf. n° 201) s'applique également aux locaux compris dans des exploitations agricoles et affectés à l'habitation des propriétaires exploitants. Il en va différemment lorsque l'immeuble d'habitation est inscrit à l'actif du bilan de l'exploitation (cf. n° 353).

III. LIMITES AVEC LES BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX**307** **1. Entreprises ou exploitations intervenant dans le secteur équestre (BOI-BA-CHAMP-10-20).**

Depuis le 1^{er} janvier 2004, le régime fiscal des entreprises ou exploitations intervenant dans le secteur équestre est harmonisé. Ainsi, l'ensemble des revenus provenant des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle sont soumis au régime des bénéfices agricoles.

1. Le chiffre d'affaires correspond au montant total des transactions et non au seul profit retiré par le commissionnaire.

307-1 a. Élargissement de la notion de bénéfices agricoles.

Constituent des bénéfices agricoles les revenus des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle.

Ces dispositions ne visent que les bénéfices d'une exploitation agricole soumise à l'impôt sur le revenu. Les exploitants qui exercent une activité équestre et qui relèvent de l'impôt sur les sociétés ne sont pas concernés par ces nouvelles dispositions. Il en est notamment ainsi de certains centres équestres exploités sous la forme d'une société de capitaux ou d'une association.

Par ailleurs, seuls les équidés domestiques sont visés par les nouvelles dispositions, c'est-à-dire, les chevaux, poneys, mules, mullets, bardots et ânes à l'exclusion des zèbres.

307-2 1° Activités réputées agricoles.

Relèvent désormais des bénéfices agricoles, les activités :

- d'éleveur avec sol, de dresseurs, d'entraîneur ;
- de prise en pension et gardiennage.

307-3 2° Activités non agricoles.

- d'éleveur sans sol qui, sauf exception, relèvent des BNC ;
- de propriétaires non éleveurs non entraîneurs qui, sauf exception, relèvent des BNC ;
- des propriétaires louant la carrière d'un cheval qui relèvent soit des BIC, soit des BNC ;
- des enseignants d'équitation qui relèvent soit des BNC, soit des traitements et salaires ;
- des activités de spectacle ;
- des activités de ventes diverses, de prestations de transport, d'hébergement et de restauration qui relèvent des BIC ;
- des entraîneurs particuliers qui continuent de relever de la catégorie des traitements et salaires.

307-4 b. Modalités de changement de régime d'imposition

L'imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles des revenus retirés des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation n'est pas optionnelle. Elle s'applique de **plein droit** aux exploitants exerçant l'une et/ou l'autre de ces activités pour la détermination des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2004.

Les bénéfices réalisés par les entreprises équestres placées sous un régime réel d'imposition (simplifié ou normal) sont déterminés et imposés dans les conditions fixées pour la généralité des agriculteurs. Le II de l'article 38 *sexdecies* D de l'annexe III au CGI prévoit toutefois des modalités particulières d'inscription des chevaux à l'actif immobilisé.

307-5 1° Passage des BNC aux bénéfices agricoles.

2° Passage des BIC aux bénéfices agricoles.

307-6 2. Les associations de carrière de cheval de course.

Les associations de carrière constituées sous la forme d'une indivision conventionnelle et dont l'objet est l'exploitation et la mise à l'entraînement d'un cheval de course sans moyen propre en matériel et en personnel sont réputées transparentes sur le plan fiscal. Dès lors, chaque associé, qu'il soit simple participant, intervenant à titre professionnel ou non professionnel est placé sous un régime fiscal qui correspond à sa situation.

Ainsi, lorsque les droits dans la copropriété sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale ou d'une exploitation agricole ou sont affectés à l'exercice d'une activité non commerciale, les profits retirés de l'exploitation en course du ou des chevaux objet de l'association relèvent, selon le cas, du régime des BIC, des BA ou des BNC.

Lorsque l'associé détient les parts dans son patrimoine privé, la quote-part des gains de course qui lui revient est imposable dans la catégorie des BNC s'il peut être considéré comme exerçant une activité lucrative.

Enfin, l'associé simple apporteur de capitaux, qui ne prend aucune initiative n'est pas imposable sur la quote-part qui lui revient des gains de course réalisés par l'association.

307-7 3. Les commissions perçues dans le cadre d'un contrat de dépôt-vente.

Les commissions perçues à l'occasion d'un contrat de dépôt-vente pour la vente de produits ne provenant pas de l'exploitation, relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux lorsque l'exploitant agricole agit au nom d'autrui (cf. n° 305-2).

chapitre 2

personnes imposables

(BOI-BA-CHAMP)

308 Les profits passibles de l'impôt sur le revenu dans la **catégorie des bénéfices agricoles** sont ceux réalisés par les exploitants individuels ou par les membres de sociétés ou groupements **non soumis à l'impôt sur les sociétés**.

A. EXPLOITANTS INDIVIDUELS

(BOI-BA-CHAMP-20-10)

309 Les profits réalisés par les exploitants individuels qui mettent en valeur des biens ruraux ont le caractère de bénéfices agricoles quel que soit le mode d'exploitation.

Quatre modes d'exploitation peuvent être distingués :

309-1 1. Le faire-valoir direct par le propriétaire (propriétaire exploitant).

Soit le contribuable participe effectivement aux travaux agricoles, soit il assume la direction de l'exploitation des parcelles dont il est propriétaire, soit encore il fait exploiter ses biens ruraux par un personnel salarié.

309-2 2. Le fermage.

Aux termes du contrat de bail à ferme, le bailleur transmet au fermier la libre jouissance du fonds pour que celui-ci assure l'exploitation agricole à son profit et fournisse en retour au bailleur une rémunération en nature ou en numéraire. Le fermier en sa qualité d'exploitant est imposable dans la catégorie des bénéfices agricoles à raison des profits qu'il retire de l'exploitation. Le fermage reçu par le bailleur est, en principe, imposable dans la catégorie des revenus fonciers (cf. toutefois, n° 306) ;

309-3 3. Le métayage (ou bail à portion de fruits).

Le bail à métayage est un contrat par lequel le possesseur d'un domaine rural le remet pour un temps déterminé à un preneur qui s'engage à le cultiver moyennant un partage des fruits avec le bailleur. La rémunération du bailleur est donc représentée par une fraction des produits du domaine, étant observé qu'il participe aux dépenses d'exploitation.

Le bailleur a la qualité d'exploitant agricole comme le métayer et les profits de l'un et de l'autre entrent dans la catégorie des bénéfices agricoles : chacun d'eux est imposable suivant la part qui lui revient dans les profits réalisés, cette part étant elle-même fixée par les usages ou l'accord écrit des parties ;

309-4 4. L'exploitation familiale (exploitant travaillant avec ses enfants majeurs).

Lorsque l'exploitant et ses enfants majeurs sont copropriétaires indivis de la propriété exploitée en commun, il y a lieu de considérer qu'il s'agit d'une véritable exploitation en association et de soumettre séparément chacun des intéressés à l'impôt pour la part lui revenant dans les bénéfices de l'exploitation commune.

Dans le cas contraire, l'exploitant - propriétaire, fermier ou métayer - est, en principe, soumis à l'impôt pour la totalité des bénéfices de l'exploitation, sauf s'il établit que ses enfants majeurs, non rémunérés par un salaire, participent effectivement à la gestion et aux risques de l'exploitation.

309-5 Cas particuliers : changement d'exploitant ou décès de l'exploitant (CGI, art. 77).

Dans le cas de changement d'exploitant, le bénéfice de l'exploitation transférée est imposable au nom de l'exploitant qui a levé les récoltes au cours de l'année de l'imposition. Si l'exploitant sortant et l'exploitant entrant ont participé l'un et l'autre aux récoltes, le bénéfice forfaitaire est partagé au prorata de la durée d'exploitation de chacun d'eux au cours de l'année considérée.

Toutefois, ce bénéfice est partagé au prorata de la part des produits revenant respectivement à l'exploitant sortant et à l'exploitant entrant, sur demande expresse et conjointe des intéressés indiquant les conditions exactes dans lesquelles ces produits ont été ou seront répartis.

Les mêmes dispositions sont applicables dans le cas où le changement résulte du décès de l'exploitant.

B. MEMBRES DE SOCIÉTÉS ET GROUPEMENTS AGRICOLES N'AYANT PAS OPTÉ POUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

(CGI, art. 73 D et 206-2 ; BOI-BA-CHAMP-20-20)

310

Conformément aux dispositions de l'article 8 du CGI, chacun des associés ou chaque membre participant des **sociétés de personnes et assimilées exerçant une activité agricole** (cf. n^{os} 35 et suiv.), **n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés**, est personnellement soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles, pour la part de bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société ou le groupement.

Sont notamment concernés, les associés :

1° *des groupements fonciers agricoles, qui gèrent leurs exploitations en faire-valoir direct.*

2° *des groupements forestiers* (cf. n° 395).

3° *des groupements agricoles d'exploitation en commun* (GAEC).

4° *des sociétés civiles agricoles.*

5° *des groupements fonciers ruraux* (cf. n° 396).

Il en est de même pour :

1° *les associés d'une SARL exerçant une activité agricole et formée uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints lorsque la SARL a opté pour le régime des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI* (CGI, art. 239 bis AA).

2° *les associés des sociétés en participation et des sociétés créées de fait, dès lors qu'en application de l'article 238 bis L du CGI le régime fiscal de ces sociétés de fait est celui des sociétés en participation.*

3° *l'associé unique d'une société à responsabilité limitée lorsque cet associé est une personne physique.*

4° *les associés des EARL.*

5° *les membres des sociétés anonymes, des sociétés par actions simplifiées et des sociétés à responsabilité limitée qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI dans les conditions prévues par l'article 239 bis AB du CGI.*

En ce qui concerne les membres d'une indivision BOI-BA-CHAMP-20-20 n° 350.

I. RÉGIME DES DROITS OU PARTS DÉTENUS PAR LES ASSOCIÉS

310-1

1. Nature des droits ou parts (CGI, art. 151 *nonies*).

Lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application de l'article 8 du CGI, soumis à son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles **réels**, ses droits ou parts dans la société sont considérés comme des éléments affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 *nonies*-I ; cf. n° 45).

2. Conséquences fiscales.

Les dépenses exposées pour l'acquisition des droits sociaux ou parts, telles que notamment les frais et intérêts d'emprunts, sont déductibles de la part de bénéfices des associés.

Corrélativement, les profits résultant de la cession des droits ou parts sont imposables selon les règles des plus-values professionnelles. Toutefois, des reports d'imposition sont notamment prévus en cas de transmission à titre gratuit à une personne physique (CGI, art. 151 *nonies*-II ; cf. n° 47-1), d'assujettissement de la société de personnes à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 151 *nonies*-III ; cf. n° 48-1) ou de cessation de l'activité professionnelle par un associé (CGI, art. 151 *nonies*-IV ; cf. n° 48-2).

II. TRANSMISSION OU RACHAT DES DROITS DES ASSOCIÉS

(CGI, art. 73 D ; Ann. III, art. 38 *sexdecies* U à W).

310-2

L'article 73 D du CGI permet, sur option, aux sociétés de personnes qui exercent une activité agricole et sont soumises à un régime réel d'imposition, de déterminer un résultat fiscal intermédiaire en cas de transmission — à titre onéreux ou à titre gratuit — ou de rachat des droits ou d'une partie des droits d'un associé personne physique. Légalement réservées aux sociétés soumises à titre obligatoire à un régime réel d'imposition, il est admis de faire bénéficier de ces dispositions les associés des sociétés soumises sur option à un tel régime.

310-3 1. Personnes concernées.

Peuvent bénéficier de cette option, les associés personnes physiques :

- des sociétés de personnes mentionnées à l'article 8 du CGI qui ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option (cf. n° 310) ; ne sont pas concernées toutefois, les exploitations agricoles en indivision ou en métayage, sauf lorsque les critères permettant de constater l'existence d'une société créée de fait sont réunis ;
- imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. Ce dispositif n'est donc pas applicable lorsque l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés est une personne morale, quelle qu'en soit la forme, ou lorsque les droits sociaux sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale, ou artisanale placée de plein droit sous un régime de bénéfice réel.

310-4 2. Détermination du résultat.

Pour l'imposition de l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés, un résultat intermédiaire à la date de cette transmission ou de ce rachat est déterminé. Il prend en compte :

- les variations de l'actif net de la société constatées ;
- les plus-values professionnelles **réalisées** par la société au cours de cette période, en revanche, les plus-values latentes acquises par les éléments de l'actif social ne sont pas retenues.

La déduction pour investissement (CGI, art. 72 D ; cf. n° 376 et suiv.) peut être pratiquée. Toutefois, aucune réintégration de cette déduction ne peut être effectuée pour la détermination du résultat intermédiaire.

310-5 3. Imposition des associés.

L'associé dont les titres sont transmis ou rachetés fait l'objet d'une **imposition immédiate** dans la catégorie des bénéficiaires agricoles sur la part du résultat correspondant à ses droits et déterminé comme précisé au n° 310-4. Le régime de la moyenne triennale est éventuellement applicable.

Lorsque la transmission résulte du décès de l'associé, l'imposition est établie au nom du défunt (CGI, art. 204). Cette imposition vient en déduction du montant de l'impôt sur le revenu établi ultérieurement à raison de l'ensemble des bénéficiaires ou revenus réalisés au cours de l'année de la transmission ou du rachat, dans les conditions prévues à l'article 203 du CGI.

À la clôture de l'exercice de la transmission ou du rachat, le bénéficiaire de la transmission des titres ou, en cas de rachat, les associés présents dans la société sont alors imposables à raison de la part correspondant à leurs droits dans le bénéfice réalisé par la société au cours de l'exercice, diminuée de la part de résultat précédemment imposée au nom de l'associé dont les droits ont été transmis ou rachetés.

310-6 4. Exercice d'une option (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* U).

L'application du régime de l'article 73 D du CGI constitue une simple faculté offerte aux associés et résulte de l'exercice d'une option. La demande d'option est établie sur papier libre. Elle doit être signée conjointement :

- en cas de transmission des titres, d'une part, par l'associé dont les titres sont transmis ou, si la transmission résulte du décès de l'associé, par ses ayants cause et, d'autre part, par le (ou les) bénéficiaire(s) de la transmission ;
- en cas de rachat des titres par la société, par l'associé dont les titres sont rachetés et par les associés présents dans la société à la date du rachat.

La société doit adresser cette demande d'option, en simple exemplaire, à la direction des services fiscaux (ou direction des finances publiques) auprès de laquelle elle souscrit ses déclarations de résultats, dans un délai de **soixante jours** à compter du jour de la transmission ou du rachat des titres. L'associé dont les titres sont transmis ou rachetés doit joindre une copie de la demande d'option à la déclaration de ses revenus établie pour l'imposition immédiate. Lorsque la transmission résulte du décès du contribuable, cette copie est jointe par les ayants cause du défunt à la déclaration des revenus établies au nom de ce dernier.

310-7 5. Établissement de l'imposition immédiate (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* V et 38 *sexdecies* W).

Le résultat réalisé par la société depuis la fin de la dernière période d'imposition jusqu'à la date de la transmission ou du rachat des titres est déterminé sur les déclarations de résultats prévues pour l'application du régime réel normal (déclaration 2143) ou du régime simplifié d'imposition d'après le bénéfice réel (déclaration 2139).

La part de ce résultat revenant à l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés doit être inscrite dans le cadre prévu pour l'indication de la répartition du résultat fiscal entre les associés de la déclaration 2143 ou de l'annexe 2139 *ter* à la déclaration 2139.

Ces déclarations doivent être produites à la direction des finances publiques auprès de laquelle la société souscrit ses déclarations de résultats dans un délai de **soixante jours** à compter de la date de la transmission ou du rachat des titres.

Lorsque la transmission résulte du décès d'un associé, les déclarations de résultats sont adressées à la direction des finances publiques mentionnée ci-dessus dans le délai prévu à l'article 204-2 du CGI, fixé à **six mois** à compter de la date du décès.

Pour l'établissement de l'imposition immédiate, l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés doit déclarer sur un imprimé 2042, dans un délai de soixante jours à compter de la date de la transmission ou du rachat des titres, la part de résultat correspondant à ses droits dans la société.

Lorsque la transmission résulte du décès d'un associé, la part de résultat mentionnée ci-dessus doit être déclarée à l'impôt sur le revenu par les ayants cause du défunt dans le délai de six mois à compter de la date du décès, sur la déclaration établie au nom de ce dernier et prévue à l'article 204-2 du CGI.

III. CAS PARTICULIER DES SOCIÉTÉS CIVILES

1. Sociétés civiles exerçant principalement une activité agricole.

311 Les sociétés civiles qui réalisent des opérations de nature commerciale relèvent en principe de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble de leurs bénéfices.

312 Toutefois, les sociétés civiles soumises à un **régime réel d'imposition** qui exercent une activité agricole au sens de l'article 63 du CGI bénéficient des dispositions des articles 75 et 75 A du code précité lorsqu'elles en remplissent les conditions.

Dans le cas contraire, elles sont de droit soumises à l'impôt sur les sociétés pour la totalité de leurs activités.

Néanmoins, dans ce dernier cas, s'il n'y a pas de recettes commerciales accessoires et si les seules recettes non commerciales dépassent les limites prévues à l'article 75 susvisé, la société n'est pas soumise de droit à l'impôt sur les sociétés. Elle doit alors établir deux déclarations distinctes : une selon les règles des bénéfices agricoles, l'autre selon les règles des BNC.

312-1 En application du 2 de l'article 206 du CGI, les sociétés civiles qui relèvent du **régime du forfait agricole** ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés lorsque les recettes qu'elles réalisent au titre d'activités accessoires commerciales n'excèdent pas les seuils fixés aux articles 75 et 75 A du CGI¹ (cf. n° 304).

Ces sociétés sont donc imposées distinctement pour les recettes accessoires commerciales ou non-commerciales qu'elles réalisent d'après les règles prévues en matière de BIC ou de BNC. Du fait de la suppression des régimes du forfait BIC et de l'évaluation administrative BNC et de l'exclusion expresse de ces sociétés tant du régime micro-entreprises (BIC) que du régime micro-BNC, leurs recettes accessoires sont obligatoirement soumises à un régime réel d'imposition qu'elles soient de nature commerciale (réel simplifié ou réel BIC) ou non-commerciale (déclaration contrôlée).

Précision : Seuls les GAEC, quelle que soit leur date de création et les autres sociétés agricoles créées avant le 1^{er} janvier 1997 peuvent encore être soumis à un régime forfaitaire agricole (CGI, art. 69 D ; cf. n° 321-9).

2. Revente de stocks apportés lors de la création d'une société civile.

313 Lorsqu'une société agricole négocie les stocks qui lui ont été apportés par ses membres lors de sa constitution, les profits correspondants peuvent être considérés comme des bénéfices agricoles, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été vendus directement à des tiers par les sociétaires.

313-1 Cette solution qui s'applique également aux reventes en l'état, ne s'applique pas, en revanche, aux reventes de stocks apportés à une société civile lors d'une augmentation de son capital ou acquis par une société civile déjà constituée lors du rachat d'une exploitation agricole. Toutefois, ces reventes n'entraînent pas assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans la mesure où elles n'excèdent pas les limites mentionnées à l'article 75 du CGI (cf. n° 304).

1. L'extension à l'article 75 A du CGI s'applique aux exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2008.

titre 2

régimes d'imposition

(BOI-BA-REG)

- 314** Le bénéfice des exploitants agricoles est déterminé selon les règles correspondant au régime d'imposition (régime du bénéfice réel normal, régime simplifié du bénéfice réel, ou régime du forfait collectif) sous lequel ils sont placés de plein droit ou sur option.
- Le tableau figurant au n° 328 ci-après résume la situation des exploitants agricoles au regard des trois régimes d'imposition.
- Avant l'exposé de ces règles (cf. titre 3), seront examinés successivement le champ d'application de ces régimes d'imposition ainsi que les obligations incombant aux exploitants placés sous ces régimes.

chapitre premier

champ d'application des différents régimes d'imposition

(BOI-BA-REG)

- 315** Le régime d'imposition applicable **au titre d'une année ou d'un exercice donné**, est déterminé **en fonction de la moyenne des recettes calculée sur les deux années précédentes** (CGI, art. 69-I)¹ et, le cas échéant, de la nature de l'activité ou de la forme juridique de l'exploitation. En outre, les exploitants ont la possibilité d'opter, sous certaines conditions, pour un régime d'imposition autre que celui dont ils relèvent de plein droit.

A. RECETTES À PRENDRE EN CONSIDÉRATION

(CGI, art. 64 et 69)

I. RECETTES LIMITES DES DIVERS RÉGIMES D'IMPOSITION

(BOI-BA-REG-10-10)

- 316** Sous réserve des exclusions mentionnées aux n°s 321 à 321-9, le **régime du forfait** est applicable de plein droit aux exploitants agricoles dont la moyenne des recettes, calculée dans les conditions prévues à l'article 69-I du CGI (cf. n° 315), n'excède pas **76 300 €**.

1. En cas de transformation d'un GAEC en une autre forme de société civile ou inversement, ce régime s'applique pendant toute la durée de l'exercice au cours duquel intervient la transformation, selon les modalités propres à la société issue de la transformation.

- 316-1** Le **régime simplifié d'imposition** est applicable de plein droit :
- aux exploitants dont la moyenne des recettes annuelles, calculée dans les conditions prévues à l'article 69-I du CGI (cf. n° 315), dépasse **76 300 €** sans excéder **350 000 €** ;
 - aux exploitants exerçant une activité commerciale de négociants en bestiaux, de bouchers ou une activité similaire lorsque la moyenne de leurs recettes agricoles, calculée comme ci-dessus, n'excède pas **350 000 €** [CGI, art. 69 C ; cf. n° 321] ;
 - aux exploitants dont le forfait a été dénoncé par l'administration (cf. n° 321-1) ;
 - aux exploitants exerçant des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques, en vue de leur exploitation à l'exclusion des activités de spectacle lorsque la moyenne de leurs recettes calculée dans les conditions prévues à l'article 69-I du CGI n'excède pas **350 000 €** (CGI, art. 69 E).
- 316-2** Les exploitants sont obligatoirement placés sous le **régime normal de bénéfice réel** lorsque la moyenne des recettes annuelles, calculée dans les conditions prévues à l'article 69-I du CGI (cf. n° 315), excède **350 000 €**.

II. DÉTERMINATION DES RECETTES À RETENIR POUR L'APPRÉCIATION DU RÉGIME D'IMPOSITION APPLICABLE

(BOI-BA-REG-10-20)

- 317** **1. Principes** (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* A, al. 1 et 2 ; BOI-BA-REG-10-20-10).
- Les recettes à retenir pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition s'entendent de l'ensemble des sommes effectivement **encaissées** au cours de l'**année civile**, même si elles se rapportent à une année antérieure, augmentées de la valeur des produits prélevés dans l'exploitation et alloués soit au personnel salarié (à l'exception de la valeur des repas pris sur l'exploitation), soit au propriétaire du fonds en paiement du fermage.
- Les recettes comprennent notamment :
- les ventes de produits de l'exploitation, tous **frais et taxes compris** ;
 - les subventions et primes destinées à compenser un manque à gagner ou présentant le caractère d'un supplément de prix (versements faits par le FORMA, primes consécutives au retrait des terres arables versées en application du décret n° 88-1049 du 18 novembre 1988, etc.) ;
 - les primes d'arrachage de vignes versées par la Communauté européenne pour la partie qui compense les frais d'arrachage (cf. n° 359) ;
 - les aides communautaires compensatoires versées dans le cadre de la politique agricole commune (PAC)¹ ;
 - les indemnités d'assurance versées à la suite d'une calamité frappant les récoltes ou le bétail ;
 - le remboursement forfaitaire dont peuvent bénéficier les agriculteurs non redevables de la TVA (cf. TCA, n°s 2774 et suiv.).
- Cas particuliers.**
- Sur demande du contribuable, certaines recettes peuvent n'être retenues qu'à concurrence d'**un tiers** de leur montant, il s'agit :
- des indemnités d'abattage ainsi que du produit de la vente de la viande pour les animaux à cycle long (vaches laitières, taureaux, ovins, caprins et porcins adultes exclusivement) lorsque l'abattage des animaux a été imposé à l'éleveur en application de la réglementation sanitaire ;
 - des indemnités d'assurance destinées à compenser la perte d'animaux à cycle long à la suite d'un incendie ou d'une épizootie (le bénéfice de cette mesure est également accordé aux ostréiculteurs pour les huîtres à cycle long, victimes d'épizootie, en cas d'éradication imposée par la réglementation sanitaire) ;
 - du produit de la vente des vaches laitières abattues dans le cadre de la réglementation sur l'abandon de la production laitière.

- 317-1** **Toutefois, il n'est pas tenu compte** notamment des opérations portant sur les éléments de l'actif immobilisé ou effectuées dans le cadre de l'entraide agricole, des subventions et primes d'équipement, des redevances ayant leur origine dans le droit de propriété (cf. n° 303-2), des recettes accessoires provenant d'activités n'ayant pas un caractère agricole, des recettes correspondant à l'apport de stocks à un GAEC dans le seul cas où cet apport est rémunéré par des parts sociales, de la valeur des produits prélevés dans l'exploitation et qui sont soit consommés par l'exploitant, sa famille et son personnel (lorsque celui-ci est nourri sur place), soit utilisés pour la nourriture des animaux ou pour les besoins de l'exploitation (ex. : semences...).

1. Sur la neutralisation des effets de la mise en place du dispositif des DPU dans le cadre de la politique agricole commune.

De même, il n'est pas tenu compte des indemnités pour abandon définitif de toute production en vue de la commercialisation de lait ou de produits laitiers instituées par les décrets n^{os} 90-884 du 2 octobre 1990, 91-835 du 30 août 1991 et 97-1266 du 29 décembre 1997 versées par le CNASEA.

De la même manière, il est admis de faire abstraction des indemnités prévues par l'article L. 221-2 du code rural et de la pêche maritime ou de celles versées en compensation de l'abattement total ou partiel de troupeaux ordonné en application de la réglementation sanitaire (BOI-BA-REG-10-20-10).

Remarques :

1. Pour la détermination des limites il n'est pas tenu compte des recettes réalisées dans des **exploitations agricoles situées hors de France**, étant précisé que les bénéfices réalisés dans de telles exploitations doivent obligatoirement être déterminés selon un mode réel (CGI, art. 158-1).
2. Pour la détermination des limites d'imposition, la majoration exceptionnelle des aides qui a pu être perçue en 2006 par certains exploitants en raison de la modification de la date de paiement des aides doit être neutralisée dans les conditions prévues.
3. Par **dérogation et à titre exceptionnel**, pour la détermination du régime d'imposition qui leur est applicable, les exploitants agricoles situés dans les **zones sinistrées par la sécheresse de l'été 2009 et celle de 2011** définies par arrêté, n'ont pas à tenir compte, dans leurs recettes, des indemnités versées à ce titre par le Fonds national de garantie des calamités agricoles.

2. Exceptions (BOI-BA-REG-10-20-20).

318

a. Élevages industriels (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* A, al. 3).

Un **abattement de 30 %** est appliqué au montant des recettes provenant d'élevages industriels pour lesquels le pourcentage moyen du bénéfice brut par rapport aux recettes est inférieur à 20 %. Sont visés par cette mesure (CGI, ann. IV, art. 4 M) :

- les **élevages de volailles** comportant au moins, en moyenne annuelle, 1 000 sujets en état de pondre ou ayant une production annuelle commercialisée d'au moins 5 000 volailles de chair ;
- les **élevages de porcs de charcuterie** effectués principalement à partir de porcelets achetés, lorsque la production annuelle commercialisée est d'au moins 300 sujets ;
- les **élevages de bovins** à partir d'animaux achetés, dont la production annuelle commercialisée est d'au moins 100 têtes pour les veaux de boucherie ou 40 têtes pour les autres bovins, à la condition que les animaux soient élevés en stabulation permanente et soient revendus au plus tard à l'âge d'un an, ou moins de neuf mois après leur achat, s'ils sont nourris **principalement** avec des aliments achetés, ou au plus tard à l'âge de dix-huit mois, s'ils sont nourris **exclusivement** avec des aliments achetés.

318-1

b. Opérations à façon (CGI, art. 69-V).

Pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition et de l'exonération des plus-values prévue à l'article 151 *septies*-II et IV du CGI (cf. FI n^{os} 1263 et suiv.), les recettes provenant d'opérations d'élevage ou de culture portant sur des animaux ou des produits **appartenant à des tiers** sont **multipliées par cinq**.

Sont essentiellement concernées les recettes perçues en exécution :

1^o *D'un contrat d'intégration* (loi n^o 64-678 du 6 juillet 1964, art. 17).

Toutefois, si le producteur demeure propriétaire des animaux ou des produits, les recettes à retenir ne sont pas multipliées par cinq, mais comprennent le prix net reçu à la livraison ainsi que la valeur totale des biens (fourniture d'aliments, engrais, emballages, amortissement des bâtiments et matériels, etc.) et des services (assistance technique, prêts à taux réduits, cautionnements, etc.) fournis par l'entreprise commerciale.

2^o *D'un contrat d'élevage ou de culture à façon conclu entre deux agriculteurs ou entre un agriculteur et une coopérative*.

Sont exclues du quintuplement les recettes provenant :

- de la vente de produits ou animaux à un client unique en vertu d'un contrat d'exclusivité ;
- de prestations de service de nature commerciale, y compris lorsqu'elles portent sur des animaux ou des produits appartenant à un tiers (gardiennage ou pension d'animaux, travaux agricoles).

Il est également admis que la règle du quintuplement des recettes n'est pas applicable dans le cas de l'élevage par un tiers d'équidés domestiques (prise en pension de chevaux appartenant à des particuliers ou à des organismes, utilisés par leur propriétaire ou par un tiers).

Remarque : le quintuplement des recettes ne peut se combiner avec l'abattement de 30 % prévu en faveur de certains élevages industriels (cf. n^o 318).

III. APPRÉCIATION DES LIMITES EN FONCTION DES CARACTÉRISTIQUES DE L'EXPLOITATION

(BOI-BA-REG-10-30)

- 319 1. Exploitation individuelle** (BOI-BA-REG-10-30 n° 10).
 Pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition, il convient de faire la somme :
 - des recettes réalisées à titre personnel (abstraction faite, le cas échéant, des bénéfices sociaux distribués) par l'exploitant dans l'ensemble de ses exploitations, sans se préoccuper de leur situation géographique ou de la nature des cultures qui y sont pratiquées ;
 - et, le cas échéant, de la quote-part des recettes qui lui revient à proportion de ses droits dans les bénéfices comptables des sociétés ou groupements agricoles non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il est membre. Pour la détermination des résultats des exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2001, la clef de répartition du bénéfice comptable à retenir est celle qui figure dans le pacte social à la clôture de chacun des exercices clos au cours de la période biennale de référence, à défaut d'acte ou de convention modifiant la répartition antérieure passé entre les associés avant la clôture de ces exercices (CGI, art. 70).
 Des précisions concernant l'application de ces principes sont données.
 Pour la détermination des résultats des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2006, cf. également n° 319-7.
- 319-1 2. Exploitation familiale** (BOI-BA-REG-10-30 n° 20).
 D'une manière générale, compte tenu de l'étroite communauté d'intérêts qui unit l'exploitant et les membres de sa famille (en particulier, son conjoint et ses enfants mineurs), il y a lieu de considérer qu'il s'agit d'une exploitation unique pour l'appréciation des limites légales, quel que soit le régime matrimonial des époux.
- 319-2 3. Groupements¹ et sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés** (BOI-BA-REG-10-30 n° 90).
 Le régime fiscal de ces groupements¹ ou sociétés est déterminé uniquement par le montant global de leurs recettes sous réserve de l'application de l'article 69 D du CGI.
 Sont concernés toutes les sociétés et tous les groupements agricoles dotés d'une personnalité distincte de celle de leurs membres, tels que notamment :
 - les sociétés civiles de droit commun ;
 - les groupements fonciers agricoles ;
 - les sociétés en nom collectif ;
 - les exploitations agricoles à responsabilité limitée, etc.
 Doivent être assimilées à ces sociétés et groupements, les sociétés créées de fait, les divisions et les sociétés en participation, placées sur le plan fiscal dans la même situation que les sociétés de personnes. La même règle s'applique aux exploitations en métayage lorsqu'est établie l'existence des trois caractéristiques du contrat de société : **apports, partage des bénéfices et des pertes et affectio societatis**.
- 319-3 4. Groupements agricoles d'exploitation en commun** (GAEC) [CGI, art. 71 et 73 E ; BOI-BA-REG-10-40].
 Le régime d'imposition d'un GAEC est déterminé en fonction du montant des recettes globales réalisées par ce groupement, appréciées dans la limite particulière applicable aux GAEC.
 Pour les GAEC dont **tous les associés participent effectivement et régulièrement à l'activité du groupement par leur travail personnel**, la moyenne des recettes au-delà de laquelle ces groupements sont soumis à un régime de bénéfice réel est égale à **60 %** de la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés. Toutefois, elle est égale à la limite prévue pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés, lorsque la moyenne des recettes du groupement est au plus égale à **230 000 €**.
 Jusqu'au 31 décembre 2010, il n'est pas tenu compte des associés âgés **de plus de soixante ans** au premier jour de l'exercice², pour l'appréciation des limites des régimes d'imposition applicables telles que définies ci-dessus.

1. En ce qui concerne les GAEC, cf. n° 319-3.

2. Pour les GAEC relevant du régime du forfait, le premier jour de l'exercice s'entend du 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Depuis le 1^{er} janvier 2011, il n'est pas tenu compte des associés dont l'âge excède, au premier jour de l'exercice, celui auquel leur est ouvert le droit à une pension de retraite.

En ce qui concerne la détermination du nombre d'associés à prendre en compte en cas d'entrée ou de sortie d'un associé : cf. BOI-BA-REG-10-40.

Cas particuliers :

- Transformation d'un GAEC en une société civile d'une autre forme et inversement.
- Pour une cession d'actif, depuis l'imposition des revenus au titre des années 2009 et suivantes, voir au n° 355-1 (CGI, art. 73 E).
- Lorsque chaque conjoint associé d'un même GAEC participe au travail en commun, chacun d'eux est considéré comme un associé à part entière du GAEC pour l'application des dispositions de l'article 71 du CGI.

319-4 5. Exploitations nouvelles.

Sous réserve de certaines exclusions (cf. n°s 321 à 321-9), les exploitations nouvelles relèvent de plein droit du régime du forfait l'année de leur création et l'année suivante.

Pour déterminer le régime d'imposition applicable la deuxième année qui suit celle de la création, les limites visées aux n°s 316 et suiv. sont ajustées au prorata de la durée d'exploitation pendant l'année de la création. Toutefois, cet ajustement n'est pas effectué si l'exploitant a levé la totalité des récoltes de l'année (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* B).

319-5 6. Sociétés à activité agricole autres que les GAEC, créées depuis le 1^{er} janvier 1997 : cf. ci-après n° 321-8.

319-6 7. Quote-part du bénéfice social ; détermination du régime d'imposition applicable.

8. Sociétés civiles agricoles non soumises à l'IS. Appréciation de l'exonération prévue à l'article 151 *septies* du CGI.

319-7

Pour l'application de l'article 151 *septies* du CGI, les plus-values réalisées par une société civile agricole non soumise à l'impôt sur les sociétés sont imposables au nom de chaque associé visé au I de l'article 151 *nonies* dudit code selon les règles prévues pour les exploitants individuels en tenant compte de sa quote-part dans les recettes de la société.

Dans le cas de deux conjoints associés au sein d'une société civile agricole, voir RES N° 2010/13.

IV. FRANCHISSEMENT DES LIMITES

320 1. Exploitants dont la moyenne des recettes, calculée sur deux années consécutives, s'abaisse au-dessous de la limite du forfait, cf. n° 321-6.

320-1 2. Lorsque la moyenne des recettes, calculée sur deux années consécutives, dépasse les limites, le changement de régime d'imposition s'applique :

- à compter de la **première année suivant** la période biennale de référence, en cas de dépassement de la limite du forfait (CGI, art. 69 – I) ;
- à compter du **premier exercice suivant** la période biennale de référence, en cas de dépassement de la limite du régime simplifié d'imposition (CGI, art. 69–III).

B. EXPLOITANTS EXCLUS DU FORFAIT

(BOI-BA-REG-20)

321 1. Agriculteurs ayant une activité de négociant en bestiaux, de boucher ou une activité similaire (CGI, art. 69 C ; BOI-BA-REG-20-20 n° 1).

Les personnes effectuant des opérations commerciales d'importation, de vente, de commission et de courtage portant sur des animaux vivants de boucherie et de charcuterie et qui exercent parallèlement une activité agricole, ainsi que les agriculteurs qui effectuent des opérations commerciales d'achat portant sur des animaux de boucherie et de charcuterie (bouchers et autres professionnels de la viande qui ont des activités d'élevage) sont exclus du régime du forfait, quel que soit le montant des recettes tirées de leur activité agricole (cf. n° 316-2).

321-1 2. Forfait dénoncé par l'administration (CGI, art. 69-II-b et 69 A ; BOI-BA-REG-20-10).

Le forfait de bénéfice agricole peut être dénoncé par le service des impôts (ou service des finances publiques), en vue d'y substituer le régime simplifié d'imposition d'après le bénéfice réel, pour l'ensemble des exploitations agricoles du contribuable.

La dénonciation - qui n'est pas rétroactive - reste valable tant que les faits qui l'ont motivée subsistent. L'administration doit informer l'exploitant **avant le 1^{er} janvier** de l'année d'imposition (à titre conservatoire) et la dénonciation ne devient effective que si les conditions qui l'ont motivée sont bien remplies au cours de l'année d'imposition.

Le forfait peut être dénoncé par l'administration dans les cas suivants :

a. Une partie importante des recettes, qui ne peut être inférieure à 25 % du chiffre d'affaires total, est soumise obligatoirement à la TVA agricole.

Ce seuil doit s'apprécier en considérant uniquement les recettes provenant d'activités assimilables par leur importance ou leur nature, à celles exercées par des industriels ou des commerçants et soumises, à ce titre, à la TVA agricole en vertu de l'article 298 *bis*-II-1^o du CGI (cf. TCA n^o 2743, § a). Il doit donc être fait abstraction des recettes :

- provenant d'activités non agricoles et passibles de la TVA de droit commun ;
- imposées à la TVA agricole par suite d'une option de l'exploitant (cf. TCA n^o 2745) ;
- soumises à la TVA en application des dispositions de l'article 298 *bis*-II-5^o du CGI (cf. TCA n^o 2743, § d).

b. L'agriculteur est imposé d'après le régime du bénéfice réel pour une activité non agricole.

L'activité non agricole peut être une profession libérale (régime de la déclaration contrôlée) ou une activité commerciale, industrielle ou artisanale (régime du bénéfice réel ou régime simplifié). Elle doit être exercée par l'exploitant lui-même ou par son conjoint commun en biens. La dénonciation est également possible lorsque les époux sont mariés sous un régime exclusif de communauté et que l'activité du conjoint de l'exploitant présente des liens manifestes avec l'activité agricole.

321-4

En raison de la suppression du régime du forfait BIC, du régime de l'évaluation administrative BNC et du régime prévu à l'ancien article 52 *ter* depuis l'imposition des revenus de l'année 1999, l'administration a admis deux exceptions au principe de dénonciation du forfait visé au n^o 321-3.

c. L'exploitant se livre à des cultures spéciales qui ne donnent pas lieu, pour la région agricole considérée, à une tarification particulière.

Toutefois, le droit de dénonciation ne peut être exercé, dans ce cas, qu'à l'égard des productions présentant un caractère marginal sur le plan national et dont la liste figure à l'article 4 N de l'annexe IV au CGI.

Le service s'abstient, par ailleurs, de dénoncer le forfait :

- lorsque le total des recettes n'excède pas **7 625 €**, et que le montant des recettes provenant des cultures spéciales ne dépasse pas **3 050 €** ;
- lorsque les cultures spéciales revêtent un caractère expérimental, dont la rentabilité est incertaine ou n'excède pas celle de la polyculture.

Par ailleurs, le forfait ne doit pas être dénoncé lorsqu'il s'agit de spéculations assimilables à des productions d'une même famille faisant l'objet d'un tarif spécifique.

3. Exploitants dont la moyenne des recettes s'abaisse en dessous de la limite du forfait.

321-6

L'article 69 B, al. 1^{er}, du CGI prévoit que les exploitants agricoles imposés en raison du montant de leurs recettes d'après un **régime réel d'imposition** sont soumis définitivement à un régime de cette nature.

Il en est ainsi même :

- lorsque la diminution des recettes est due à une cessation progressive ou partielle d'activité ;
- ou lorsque le passage à un régime de bénéfice réel était dû à la réalisation de revenus supplémentaires de caractère exceptionnel (vente importante d'animaux, par ex.).

La règle du maintien du régime réel s'applique également à l'associé quittant une société ou un groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés et poursuivant une activité agricole à titre individuel, même si son chiffre d'affaires est inférieur à la limite du forfait, dès lors qu'il a été soumis à un régime réel d'imposition en raison du montant de ses recettes personnelles¹, avant ou pendant son association dans le groupement ou la société.

Mais bien entendu, s'il n'a jamais relevé d'un régime de bénéfice réel, en fonction de ses recettes personnelles¹, l'ancien associé pourra être imposé au forfait même si le groupement ou la société auquel il appartenait relevait d'un régime réel à titre obligatoire.

Toutefois, l'article 69 B, al. 2, du CGI prévoit la possibilité d'une option pour un retour au régime du forfait lorsque la moyenne des recettes d'un **exploitant agricole individuel**, mesurée

1. Éventuellement augmentées de sa quote-part dans les recettes du groupement ou de la société, si cet exploitant conservait une activité à titre personnel (cf. n^o 319).

dans les conditions prévues à l'article 69-I du CGI (cf. n° 315), s'abaisse en dessous de **46 000 €** (cf. n° 327-3).

4. Conjoint survivant ou indivision successorale poursuivant l'exploitation d'un exploitant décédé qui était soumis à un régime réel en raison de ses recettes (CGI, art. 69 B, al. 1^{er} ; BOI-BA-REG-20-20 n° 70).

321-7

Le régime **réel d'imposition** qui s'appliquait **en raison de ses recettes** à l'exploitant décédé reste applicable au conjoint survivant ou à l'indivision successorale qui poursuit l'exploitation. Dans ce cas, le conjoint survivant ou les membres de l'indivision sont soumis de plein droit au régime simplifié d'imposition, sauf option de leur part pour le régime réel normal, dans les conditions de droit commun (cf. n° 326-1).

5. Sociétés agricoles autres que les GAEC, créées depuis le 1^{er} janvier 1997 (BOI-BA-REG-20-20 n° 180).

321-8

L'article 69 D du CGI **exclut du régime du forfait agricole** les sociétés à activité agricole dont les résultats sont imposés à l'impôt sur le revenu selon le régime des sociétés de personnes défini à l'article 8 du même code, créées depuis le 1^{er} janvier 1997. Cette mesure ne concerne pas les GAEC visés à l'article 71 du CGI (cf. n° 319-3).

L'exclusion du régime du forfait concerne :

- les sociétés en nom collectif ;
- les sociétés en commandite simple pour la part de bénéfices revenant aux commandités ;
- les sociétés civiles autres que les GAEC mentionnés à l'article 71 du CGI ;
- les sociétés en participation et les sociétés créées de fait ;
- les SARL ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes en application de l'article 239 *bis* AA du CGI ;
- les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) ;
- les groupements fonciers agricoles qui exploitent directement leurs propriétés ;
- les groupements fonciers ruraux institués par l'article 52 de la loi n° 95-95 du 1^{er} février 1995 pour la gestion de biens ruraux agricoles et forestiers, pour la partie agricole de leur activité ;
- les sociétés anonymes, les sociétés par actions simplifiées et les sociétés à responsabilité limitée qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI dans les conditions prévues par l'article 239 B *bis* AB du CGI (disposition applicable aux impositions dues au titre des exercices ouverts depuis le 5 août 2008).

En revanche, elle ne concerne pas les exploitations agricoles en indivision ou en métayage.

Les sociétés agricoles soumises au régime fiscal des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI, autres que les GAEC, créées depuis le 1^{er} janvier 1997, sont obligatoirement soumises au régime d'imposition d'après le bénéfice réel dès leur première année d'activité. Sauf option de leur part pour l'application du régime du bénéfice réel normal, elles sont soumises au régime du bénéfice réel simplifié pour la détermination des résultats de leurs deux premières années d'activité, quelle que soit l'importance de leurs recettes. Pour les années suivantes, leur régime d'imposition (réel simplifié ou réel normal) est déterminé par le montant global de leurs recettes conformément aux dispositions de l'article 70 du CGI (cf. n° 319-2), sous réserve d'une option pour l'application du régime du bénéfice réel normal.

Les sociétés ou groupements agricoles exclus du forfait doivent suivre les obligations comptables et fiscales propres au régime du bénéfice réel d'imposition (normal ou simplifié) dont ils relèvent.

La date de création à prendre en compte pour l'application des dispositions de l'article 69 D du CGI s'entend en pratique de la **date de début d'activité** mentionnée sur la déclaration d'existence que la société doit souscrire dans les quinze jours qui suivent le commencement des premières opérations. Toutefois, le service peut établir la date réelle de création d'une entreprise en fonction d'éléments révélant que la création est intervenue à une autre date.

6. Exploitants exerçant des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques, en vue de leur exploitation à l'exclusion des activités de spectacle (CGI, art. 69 E ; BOI-BA-REG-20-20 n° 300).

321-9

Pour la détermination des résultats des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2004, l'article 69 E du CGI exclut du régime du forfait agricole les exploitants exerçant des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques, à l'exclusion des activités de spectacle.

7. Exploitants exerçant des activités de vente de biomasse sèche ou humide majoritairement issues des produits ou sous-produits de l'exploitation ou de production d'énergie à partir de produits ou de sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole (CGI, art. 69 E ; BOI-BA-REG-20-20 n° 320).

321-10 L'article 69 E du CGI prévoit également que **sont exclus** du régime du forfait les exploitants exerçant **une activité de vente de biomasse sèche ou humide** majoritairement issue des produits ou sous-produits de l'exploitation ou **une activité de production d'énergie** à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole.

321-11 **8. Revenus résultant de la mise à disposition des droits à paiement unique** (CGI, art. 69 E ; BOI-BA-REG-20-20 n° 340).

L'article 69 E du CGI prévoit aussi que **sont exclus** du régime du forfait les exploitants bénéficiant de revenus qui proviennent **de la mise à disposition de droits à paiement unique**, créés en application du règlement (CE) n° 1782/2003 du Conseil, du 29 septembre 2003, établissant des règles communes pour les régimes de soutien direct dans le cadre de la politique agricole commune et établissant certains régimes de soutien en faveur des agriculteurs et modifiant les règlements (CEE) n° 2019/93, (CE) n° 1452/2001, (CE) n° 1453/2001, (CE) n° 1454/2001, (CE) n° 1868/94, (CE) n° 1251/1999, (CE) n° 1254/1999, (CE) n° 1673/2000, (CEE) n° 2358/71 et (CE) n° 529/2001. Cette règle vaut aussi bien pour les exploitants personnes physiques que pour les sociétés ou groupements, y compris les GAEC.

321-12 **9. Exploitants dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire** (CGI, art. 69 E ; BOI-BA-REG-20-20 n° 360).

L'article 69 E du CGI prévoit aussi que **depuis le 1^{er} février 2009, sont exclus** du régime du forfait les exploitants dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire en application d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du code civil.

322

C. OPTIONS

I. POSSIBILITÉS OPTIONNELLES

(CGI, art. 69 et 69 B ; BOI-BA-REG-30)

Les exploitants placés de plein droit sous un régime d'imposition donné peuvent toutefois formuler une option pour un régime d'imposition différent.

323 Les exploitants agricoles relevant de plein droit du régime du forfait peuvent opter soit pour le régime simplifié soit pour le régime normal du bénéfice réel.

Les exploitants relevant de plein droit du régime simplifié ne peuvent opter que pour leur imposition d'après le régime réel normal.

324 Par ailleurs, les exploitants assujettis à un régime réel d'imposition (simplifié ou normal) en raison du montant de leur chiffre d'affaires (cf. n° 316-2) peuvent, lorsque la moyenne de leurs recettes, calculée dans les conditions prévues à l'article 69-I du CGI (cf. n° 315), s'abaisse au-dessous de **46 000 €**, opter pour **le retour au régime du forfait** à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit la période biennale de référence (CGI, art. 69 B, al. 2) dans la mesure où ils exercent à titre individuel (les EARL unipersonnelles ne peuvent, notamment, exercer l'option). L'option doit être formulée dans le délai de déclaration des résultats de l'exercice précédant celui au titre duquel elle s'applique.

II. CARACTÉRISTIQUES DE L'OPTION

325 L'option est **expresse**. Elle est adressée au service des impôts du lieu de l'exploitation.

L'option est **indivisible**, c'est-à-dire qu'elle s'applique à l'ensemble des opérations agricoles¹ réalisées par l'exploitant à titre personnel et comme membre d'un groupement ou d'une société non soumis à l'impôt sur les sociétés. Lorsqu'elle émane d'un groupement ou d'une société, elle vaut pour l'ensemble des associés en ce qui concerne les bénéfices retirés de leur participation au groupement.

¹ Toutefois, l'option pour un régime réel d'imposition ne peut pas couvrir les activités forestières visées à l'article 76 du CGI (cf. n° 394).

III. DÉLAIS D'OPTION

326 1. Cas général.

Depuis le 1^{er} janvier 2005, l'**option** doit être formulée dans le délai de déclaration prévu à l'article 65 A du CGI ou dans le délai de déclaration des résultats de l'année ou de l'exercice précédant celui au titre duquel elle s'applique (CGI, art. 69-IV).

326-1 2. Exploitations nouvelles.

Les exploitants qui désirent opter pour le régime simplifié ou le régime du réel normal dès leur premier exercice d'activité disposent, pour exercer cette option, d'un délai de quatre mois à compter de la date du début de l'activité.

Toutefois, lorsque le premier exercice a une durée inférieure à quatre mois, l'option doit être exercée au plus tard à la date de clôture de cet exercice.

IV. VALIDITÉ. RECONDUCTION. RENONCIATION

1. Option pour le retour au régime du forfait (cf. n° 324).

327 L'option produit ses effets jusqu'à ce que :

- la moyenne des recettes excède à nouveau la limite d'application du régime du forfait (76 300 €) ;
- le forfait soit dénoncé par l'administration (cf. n° 321-1) ;
- l'exploitant effectue des opérations commerciales sur des animaux vivants de boucherie et de charcuterie (cf. n° 321) ;
- l'exploitant opte, dans les conditions de droit commun, pour le bénéfice réel simplifié ou normal.

2. Option pour l'un des régimes réels d'imposition : détermination du résultat des exercices clos depuis le 31 décembre 2004.

327-1 Conformément aux dispositions de l'article 38 *sexdecies* JE de l'annexe III au CGI, les options souscrites en application du a du II et du second alinéa du III de l'article 69 du CGI sont valables pour l'exercice au titre duquel elles sont exercées et pour l'exercice suivant. Elles se reconduisent tacitement par période de deux exercices, sauf renonciation expresse adressée au service des impôts dans le délai de dépôt de la déclaration des résultats du dernier exercice de chaque période.

Tableau récapitulatif

328 Le tableau ci-après résume la situation des exploitants agricoles au regard des trois régimes d'imposition. (Exercices clos depuis 1^{er} janvier 2004).

Moyenne des recettes (TVA comprise) sur deux années consécutives		Régime de droit commun	Possibilité d'option pour le régime
Ne dépassant pas 76 300 €	Généralité des exploitants	Forfait	Simplifié ou réel normal
	Exploitants exclus du forfait	Simplifié	Réel normal
Comprise entre 76 300 € et 350 000 €	Ensemble des exploitants	Simplifié	Réel normal
Supérieure à 350 000 €	Ensemble des exploitants	Réel normal	Néant

chapitre 2

obligations des exploitants

A. RÉGIME DU BÉNÉFICE FORFAITAIRE AGRICOLE

(BOI-BA-DECLA-10)

329

Les exploitants agricoles qui relèvent du régime du forfait doivent souscrire **avant le 1^{er} avril**¹ de chaque année une déclaration contenant les renseignements nécessaires au calcul de leur bénéfice. Cette déclaration 2342 est déposée auprès du service des impôts (ou service des finances publiques) dont dépend chacune de leurs exploitations (CGI, art. 65 A).

Toutefois, conformément aux dispositions de l'article 65 B du CGI, sauf la première année où le régime de l'évaluation forfaitaire est applicable, les exploitants agricoles sont dispensés du dépôt de la déclaration :

- pour leur activité de viticulture, à l'exception des ventes de bouteilles se rapportant à la production des années antérieures ;
- pour leur activité de polyculture, lorsque les renseignements servant au calcul de leur bénéfice forfaitaire demeurent inchangés par rapport à ceux de l'année précédente.

Remarque : les sylviculteurs à titre exclusif et les agriculteurs possesseurs de forêts imposés d'après un régime de bénéfice réel, peuvent se dispenser de souscrire cette déclaration à condition d'indiquer dans leur déclaration d'ensemble 2042 C, à la rubrique « Revenus et plus-values des professions non salariées. Revenus agricoles. Régime du forfait », le revenu cadastral imposable afférent à leurs propriétés boisées en précisant qu'il s'agit effectivement de bois.

En outre, les **exploitants individuels** doivent déposer la déclaration d'ensemble de revenus 2042 dans les délais suivants :

- **exploitants disposant de revenus autres qu'agricoles** les rendant imposables à l'impôt sur le revenu : **au plus tard le 1^{er} mars**¹ de l'année suivant celle de l'acquisition de leurs revenus en portant une croix dans la case prévue à cet effet sur la déclaration 2042. Ils souscrivent ensuite une déclaration rectificative dans le mois suivant la publication des tarifs forfaitaires ou dans les vingt jours du classement définitif de l'exploitation de polyculture ;
- **exploitants ne disposant pas de revenus autres qu'agricoles : dans le délai d'un mois** suivant celui de la publication des bénéfices forfaitaires agricoles au JO. Dans le cas d'exploitation de polyculture, le délai est prolongé jusqu'au vingtième jour suivant la détermination définitive du classement de l'exploitation.

En ce qui concerne les obligations des exploitants en cas de **changement de régime d'imposition**, cf. n^{os} 386 et 387.

330

331

B. RÉGIME DU BÉNÉFICE RÉEL NORMAL

(BOI-BA-DECLA-20)

Les exploitants individuels et les sociétés ou groupements agricoles non passibles de l'impôt sur les sociétés placés sous le régime du bénéfice réel normal sont soumis aux obligations suivantes.

I. OBLIGATIONS COMPTABLES

332

1. Durée de l'exercice comptable.

En abrogeant l'article 73 du CGI, l'article 67 de la loi de finances rectificative pour 2006 permet aux exploitants agricoles de changer librement la date de clôture de leur exercice.

1. Délai légalement applicable sous réserve d'éventuelles prorogations de délai.

332-1 2. Documents dont la tenue et la conservation sont obligatoires (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* P).

Les exploitants doivent tenir les documents comptables et pièces annexes de nature à justifier l'exactitude des résultats qu'ils déclarent. Ces documents comprennent :

- un **livre d'inventaire** sur lequel figurent les bilans ;
- les **factures** et autres **pièces justificatives** relatives aux recettes, aux dépenses (achats, frais, charges) et aux stocks ;
- un **livre journal** servi au jour le jour, sans blanc ni altération d'aucune sorte, et enregistrant le détail des opérations effectuées par l'exploitant.

En outre, et quelle que soit leur situation au regard de la TVA, les **éleveurs d'animaux de boucherie ou de charcuterie** doivent se conformer aux obligations définies par l'article 267 *quater* de l'annexe II au CGI (marquage des animaux, tenue d'une comptabilité matière, délivrance de factures comportant la dénomination précise des animaux vendus).

Remarques :

1. Il est admis que les exploitants peuvent tenir leur comptabilité journalière à partir de l'enregistrement des encaissements et des paiements.

2. Les opérations au comptant correspondant à des ventes au détail ou à des services rendus à des particuliers peuvent être inscrites globalement en comptabilité à la fin de chaque journée, lorsque leur montant unitaire est inférieur à **76 €**. Cette faculté ne saurait avoir pour objet ni pour effet de dispenser les exploitants de produire, à l'appui de leur comptabilité, tous les documents justificatifs de recettes de nature à conférer une force probante aux documents comptables.

332-2 3. Conservation et représentation des documents comptables.

Ils doivent, ainsi que les autres pièces justificatives, être conservés pendant six ans (LPF, art. L.102-B ; cf. RC n^{os} 7080 et suiv.) et présentés à toute réquisition des agents de l'administration.

II. OBLIGATIONS FISCALES**333 1. Production d'une déclaration de résultats** (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* Q, 38 *sexdecies* QA et 38 *sexdecies* R).

Les exploitants agricoles imposés d'après le régime du bénéfice réel normal doivent adresser au service du lieu de l'exploitation¹ une déclaration spéciale 2143 des résultats de l'année précédente ou de l'exercice clos au cours de ladite année.

À cette déclaration sont joints divers documents (bilan, tableau des résultats de l'exercice, tableau des immobilisations et amortissements, tableau des provisions, tableau des plus-values et moins-values) qui doivent être présentés sur des imprimés normalisés établis par l'administration (imprimés 2144 à 2152 *bis*).

Les contribuables peuvent adhérer à la procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFC) et transmettre sur support magnétique ou par voie électronique, la déclaration de résultats et ses annexes (liasse fiscale, relevé de frais généraux...) [cf. RC n^{os} 7062 et suiv.].

Remarques :

1. Les professionnels qui souhaitent diffuser un procédé d'édition laser de leur déclaration de résultats et de ses tableaux fiscaux annexes doivent en solliciter l'autorisation auprès de l'administration (cf. RC n^{os} 7060 et suiv.).

2. Les exploitants et entreprises agricoles tenus de souscrire leur déclaration de résultat auprès de la Direction des grandes entreprises, doivent le faire par voie électronique (CGI, art. 1649 *quater* B *quater*).

333-1 2. Autres obligations fiscales.**a. Déclaration de renouvellement ou de modification du bail** (CGI, art. 78).

À chaque renouvellement ou modification du bail (à ferme ou à métayage), le **propriétaire** est tenu d'adresser à l'administration, dans un délai de trois mois, une déclaration indiquant la désignation de l'exploitation, sa superficie et les nom et prénoms du fermier ou du métayer, ainsi que la part proportionnelle de chaque partie en cas de métayage.

1. En cas de pluralité d'exploitations, le service compétent est celui du lieu de la direction commune ou, à défaut, du lieu de la principale exploitation.

b. Changement de régime d'imposition (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* QA et 38 *sexdecies* R ; cf. n^{os} 386 et 387).

3. Délais de souscription des déclarations (CGI, art. 175, al. 1).

333-2

a. Principe.

Les exploitants agricoles sont tenus de produire leur déclaration annuelle d'ensemble des revenus ainsi que leur déclaration spéciale 2143 et ses annexes à une date fixée par décret et **au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai** (CGI, art. 175 ; ann. III, art. 344-I-0 *bis*).

333-3

b. Cession ou cessation de l'exploitation, décès de l'exploitant.

En cas de cession de l'exploitation ou de cessation totale ou partielle d'activité, l'agriculteur dispose d'un délai de **soixante jours** pour en aviser l'administration (CGI, art. 201-1). La déclaration spéciale des profits réalisés de la date de clôture du dernier exercice à la date de l'événement considéré doit être souscrite dans les **soixante jours** (CGI, art. 201-1 et 3) ; ces dispositions sont également applicables en cas de décès de l'exploitant, mais les ayants droit du défunt disposent d'un délai de **six mois** pour déposer cette déclaration.

333-4

c. Défait de production ou production tardive de la déclaration de résultats (cf. RC n^{os} 7182 et suiv.).

C. RÉGIME SIMPLIFIÉ D'IMPOSITION

(BOI-BA-DECLA-30)

Les exploitants individuels et les sociétés ou groupements agricoles non passibles de l'impôt sur les sociétés placés sous le régime simplifié sont soumis aux obligations suivantes.

I. OBLIGATIONS COMPTABLES

334

1. Durée de l'exercice comptable : cf. n^o 332.

334-1

2. Documents dont la tenue et la conservation sont obligatoires (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* RB).

1^o Le livre journal qui enregistre le détail des recettes et des dépenses.

La comptabilité enregistre journalièrement les encaissements et les paiements en distinguant le mode de règlement et la nature de l'opération réalisée (sur les recettes d'un montant unitaire inférieur à **76 €**, cf. n^o 332-1).

La comptabilité doit retracer les autres mouvements de trésorerie et notamment : les apports et prélèvements de l'exploitant, les virements de fonds, les acquisitions ou cessions d'immobilisations, les prêts accordés et les emprunts contractés.

2^o Le livre d'inventaire sur lequel sont reportés le tableau des immobilisations et des amortissements et le compte simplifié de résultat fiscal.

Les créances et les dettes sont constatées à la clôture de l'exercice. Toutefois, les dépenses relatives aux **frais généraux**, qui sont payées à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an¹, peuvent être rattachées, **sur option** de l'exploitant, à l'exercice en cours lors de leur paiement, quand bien même tout ou partie de ces dépenses concernerait un autre exercice (CGI, art. 74-a). L'option ne produit d'effet que pour les dépenses engagées au cours de l'exercice au titre duquel elle s'applique. Elle est formulée par note sur papier libre jointe à la déclaration du résultat du premier exercice d'application de l'option. Tant que l'exploitant n'y a pas renoncé expressément, elle demeure valable.

À défaut d'option, l'exploitant doit constater en fin d'exercice les dettes relatives à l'ensemble de leurs dépenses d'exploitation.

Pour la détermination des résultats des exercices clos jusqu'au 31 décembre 1999 et sauf exception à l'égard de certains stocks de spiritueux, il n'est pas constitué de provision. Pour la détermination des résultats des exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2000, la constitution de provisions est autorisée (CGI, art. 74-b).

1. Pour l'appréciation de ce délai, il convient de retenir la date à laquelle la dépense est échue et non celle à laquelle elle est effectivement payée.

3° Les copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses classées et annotées.

II. OBLIGATIONS FISCALES

(CGI, art. 74 A)

335

Les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition sont tenus de souscrire, dans les mêmes délais et sous les mêmes sanctions qu'en matière de régime normal de bénéfice réel (cf. n° 333-2), une déclaration 2139 comprenant un bilan simplifié, le compte de résultat simplifié, un tableau des immobilisations et des amortissements, un relevé des provisions et un état des provisions non déductibles.

La déclaration annuelle d'ensemble des revenus doit être souscrite dans le délai indiqué au n° 333-2.

En ce qui concerne les obligations des exploitants en cas de **changement de régime d'imposition**, cf. n°s 386 et suiv. et 387.

Les contribuables peuvent adhérer à la procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFC) et transmettre sur support magnétique ou par voie électronique, la déclaration de résultats et ses annexes (liasse fiscale, relevé de frais généraux...) [cf. RC n°s 7062 et suiv.].

Remarques :

1. Les professionnels qui souhaitent diffuser un procédé d'édition laser de leur déclaration de résultats et de ses tableaux fiscaux annexes doivent en solliciter l'autorisation auprès de l'administration (cf. RC n°s 7060 et suiv.).
2. Les exploitants et entreprises agricoles tenus de souscrire leur déclaration de résultat auprès de la Direction des Grandes Entreprises, doivent le faire par voie électronique (CGI, art. 1649 *quater B quater*).

titre 3

détermination de la base imposable

(BOI-BA-BASE)

chapitre premier

régime du bénéfice forfaitaire agricole

(BOI-BA-BASE)

336

L'évaluation des bénéfices forfaitaires agricoles comprend deux phases successives :

- une première phase, collective, correspondant à la fixation dans le cadre du département ou de la région agricole des éléments de calcul du bénéfice forfaitaire pour chaque nature de culture ou d'exploitation ;
- une seconde phase, individuelle, relative à la détermination, à l'aide de ces éléments collectifs, de la base d'imposition propre à chaque exploitant.

Remarque : le champ d'application de ce régime d'imposition et les obligations des exploitants sont exposés aux n^{os} 315 et suiv. et 329 et suiv.

Précisions pour le calcul de l'impôt.

Pour le **calcul** de l'impôt sur le revenu des années 2006 et suivantes, le montant des revenus soumis à l'évaluation forfaitaire définie aux articles 64 et suiv. du CGI est multiplié par **1,25** (CGI, art. 158-7-4°).

Seuls, les revenus pris en compte dans la détermination du forfait agricole sont concernés et font l'objet d'une majoration de **25 %**. Les plus-values de cession taxables à un taux proportionnel et le forfait forestier **ne sont pas majorés**.

En revanche, le **revenu fiscal de référence** (CGI, art. 1417-IV-1°) doit intégrer le montant des revenus **après application de la majoration de 25 %**.

A. DÉTERMINATION DES ÉLÉMENTS DE CALCUL DES BÉNÉFICES FORFAITAIRES

(CGI, art. 64 à 65 B ; LPF, art. L. 1 à L. 4 ; BOI-BA-BASE-10-20)

I. ÉLÉMENTS À RETENIR

(BOI-BA-BASE-10-20-10)

337

Pour la généralité des exploitations, la base de calcul du bénéfice agricole forfaitaire est constituée par un bénéfice moyen à l'hectare déterminé pour chaque catégorie ou nature d'exploitation dans le cadre du département ou de chaque région agricole d'un même département.

Dans la pratique, les commissions compétentes (cf. n° 338) déterminent le montant du bénéfice forfaitaire moyen à l'hectare de l'exploitant **fermier** en tenant compte de la valeur des récoltes levées et des autres produits de la ferme réalisés au cours de l'année civile, diminuée des frais et charges d'exploitation supportés au cours de la même année et du fermage brut moyen¹.

337-1 Pour tenir compte des différences de productivité existant entre les **exploitations de polyculture**, il est distingué, pour le département ou pour chaque région agricole, plusieurs catégories pour chacune desquelles est fixé un bénéfice forfaitaire moyen à l'hectare.

Ce bénéfice est déterminé en fonction du revenu cadastral moyen de l'exploitation, affecté éventuellement des coefficients de correction qui apparaîtraient nécessaires pour tenir compte de la nature des cultures, de leur importance et des autres éléments qui, indépendamment de la personne de l'exploitant, influent sur les résultats de l'exploitation.

337-2 Lorsqu'il existe des **cultures spécialisées**² (cultures légumières, maraîchères, fruitières et florales, viticulture, pépinières, champignonnières, aviculture, apiculture, élevage ovin ou bovin, ostréiculture, etc.), la base de calcul des bénéfices forfaitaires spéciaux peut être déterminée en fonction d'éléments autres que la superficie, tels que les quantités produites ou le nombre des unités de production (nombre de ruches, d'hectolitres de vin, etc.).

337-3 Afin de tenir compte de la spécificité de la culture des arbres truffiers, les revenus issus de cette production ne sont à prendre en compte pour la détermination des bénéfices agricoles forfaitaires **qu'à l'issue de la quinzième année** qui suit la plantation de ces arbres. Il est précisé que cette non-imposition vise les productions issues de terrains nouvellement plantés en arbres truffiers ou de terrains qui font l'objet d'une replantation totale après arrachage des anciens arbres mais également les productions issues d'arbres truffiers nouvellement plantés sur un terrain déjà planté d'arbres truffiers, seule la fraction de terrain nouvellement planté d'arbres truffiers étant alors concernée par la non-imposition. Ces dispositions sont applicables pour la détermination des bénéfices agricoles forfaitaires des années 2006 et suivantes.

II. PROCÉDURE DE FIXATION DES ÉLÉMENTS DE CALCUL DES BÉNÉFICES FORFAITAIRES

(LPF, art. L. 1 à L. 3 et R* 1-1 à R* 2-1 ; BOI-BA-BASE-10-20-20)

338 Les bases forfaitaires d'imposition, en matière agricole, sont fixées par la **commission départementale** des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou, en cas d'appel ou de défaut de décision, par la **commission centrale** des impôts directs.

Le rôle de l'administration consiste à présenter à ces commissions les éléments leur permettant de définir le bénéfice moyen réalisé dans le cadre de l'exploitation type, c'est-à-dire celui correspondant à des entreprises d'importance moyenne, exploitées dans des conditions normales dans une même région et placées sous le régime du fermage.

338-1 1. Propositions de l'administration.

Au plus tard le **31 mai** suivant l'année d'imposition, le directeur des services fiscaux (ou l'administrateur des finances publiques) soumet à la **commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires**, des propositions portant sur :

- la division éventuelle du département en régions agricoles et la délimitation de ces régions ;
- les natures de cultures ou d'exploitations qui doivent faire l'objet d'une évaluation spéciale ;
- la détermination des catégories d'exploitations de polyculture dans chaque région agricole du département ;
- s'il y a lieu, les coefficients de correction prévus au 2, alinéa 4, de l'article 64 du CGI ;
- le bénéfice forfaitaire et le fermage moyen pour chacune de ces natures de cultures ou d'exploitation et pour chacune de ces catégories d'exploitation ;
- la répartition du revenu imposable entre le bailleur et le métayer dans le cas de bail à portion de fruits.

1. Ce fermage brut moyen doit être fixé compte tenu des dispositions de l'article L. 411-11 du code rural et de la pêche maritime.

2. Les cultures spécialisées se caractérisent en général par des critères de rentabilité économique différents de ceux applicables à la généralité des cultures. Elles peuvent également présenter des particularités diverses procurant des avantages spécifiques ou être effectuées dans des conditions particulières de production.

Pour chaque région agricole, le directeur (ou l'administrateur des finances publiques) fait établir chaque année un **compte type d'exploitation** correspondant à des exploitations d'importance moyenne répondant au type général de la région, mises en œuvre dans des conditions normales et placées sous le régime du forfait. L'**exploitation type** est une **unité « statistique »**, qui n'a pas d'existence concrète, mais dont les caractéristiques reflètent les particularités des exploitations réelles de la région (taille, consistance, rendements, productions...).

Le compte type d'exploitation fait ressortir à l'hectare et pour l'année considérée le bénéfice moyen des exploitations.

L'évaluation doit être faite de telle façon que les chiffres fixés dans un département correspondent à ceux établis dans un département voisin pour des terres de productivité semblable.

Pour les **cultures spécialisées**, il n'est établi, en principe, par département, qu'un seul compte type d'exploitation pour chacune des cultures concernées.

Dans les départements où des productions agricoles spécialisées ne font pas l'objet d'une évaluation spéciale, les exploitants agricoles qui se livrent à ces productions peuvent être imposés sur la base des forfaits établis pour les mêmes productions dans un département comportant le même type de production (LPF, art. L. 3).

2. Procédure devant les commissions compétentes.

338-2

a. La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (cf. RC n^{os} 7803 et suiv.).

Elle est présidée par le président du tribunal administratif ou par un membre de ce tribunal désigné par lui ou par un membre de la cour administrative d'appel désigné, à la demande du président du tribunal, par celui de la cour. Elle comprend en outre trois fonctionnaires de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur départemental, ainsi que quatre représentants des agriculteurs désignés par les fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles.

Saisie des propositions du directeur des services fiscaux (ou l'administrateur des finances publiques), après avoir entendu à titre consultatif le directeur départemental de l'agriculture et de la pêche, la commission départementale fixe, pour chaque nature de culture ou catégorie d'exploitation, le bénéfice moyen à l'hectare ou les éléments de calcul du bénéfice forfaitaire.

La commission prend sa décision au plus tard le **31 mai** de l'année suivant l'année d'imposition à la majorité des voix. En cas de partage des voix, celle du président est prépondérante.

La décision de la commission départementale accompagnée d'une copie du procès-verbal de la séance est **notifiée** par le président, **dans les vingt jours**, aux présidents des fédérations départementales de syndicats d'exploitants agricoles et au directeur des services fiscaux.

Si la commission n'a pas pris de décision aux dates prévues, le président en informe les présidents des fédérations départementales de syndicats d'exploitants agricoles et l'administration des impôts ; il leur transmet, le cas échéant, une copie du procès-verbal des travaux de la commission.

338-3

b. La commission centrale des impôts directs (cf. RC n^{os} 7815 et suiv.).

En matière de fixation des bénéfices forfaitaires agricoles, la commission centrale intervient :

- **soit sur appel contre les décisions de la commission départementale.** L'appel doit être interjeté dans les **dix jours** qui suivent la notification, soit par les présidents des fédérations départementales des syndicats agricoles, soit par le directeur des services fiscaux (ou l'administrateur des finances publiques) ;

- **soit sur défaut de décision de la commission départementale.** Tel est le cas lorsque la commission départementale n'a pas délibéré dans le délai prévu à cet effet ou si, bien que s'étant réunie, elle n'a pas fixé les éléments à retenir pour le calcul des bénéfices forfaitaires agricoles.

La commission centrale fixe les bénéfices moyens à l'hectare et les autres éléments devant servir de base au calcul des bénéfices agricoles forfaitaires. Ses décisions ne peuvent être attaquées que devant le Conseil d'État par la voie du recours pour excès de pouvoir.

338-4

3. Publication au Journal officiel.

Les bénéfices forfaitaires définitivement arrêtés sont publiés au *Journal officiel* (LPF, art. R* 2-1, dernier alinéa).

B. DÉTERMINATION DES BASES D'IMPOSITION INDIVIDUELLES

(CGI, art. 64-3, 65 ; LPF, art. L. 4 et R* 4-1 ; BOI-BA-BASE-10-30)

339

La détermination des bases d'imposition individuelles correspond à la seconde phase de la procédure de fixation des forfaits agricoles.

I. CLASSEMENT DES EXPLOITATIONS DE POLYCLTURE

(BOI-BA-BASE-10-30-10)

340

Le classement des exploitations de polyculture dans l'une des catégories définies par la commission départementale ou, le cas échéant, par la commission centrale, est effectué dans chaque commune par l'administration des impôts (ou l'administration des finances publiques).

Il est établi à partir du revenu cadastral moyen à l'hectare qui a été retenu pour le calcul de la taxe foncière due au titre de l'année d'imposition¹.

Pour le classement des exploitations de polyculture, il n'est pas fait état de la superficie et du revenu cadastral des terres incultivables ou qualifiées landes au cadastre, exception faite quand il y a plusieurs catégories de landes, de celles de première catégorie.

De même, ne sont pas pris en considération les bois, oseraies, aulnaies, saussaies qui font l'objet d'un régime d'imposition particulier (cf. n° 394), ainsi que, dans certains cas, les parcelles sinistrées (cf. n° 342-1).

La liste de classement des exploitations de polyculture établie sur un imprimé spécial (modèle 2138), accompagnée d'une lettre (modèle 2137), d'un tableau présentant la définition des diverses catégories retenues pour l'établissement du classement ainsi qu'un extrait des barèmes d'imposition publiés au JO sont adressés au maire. Elle est affichée pendant **quinze jours** à la mairie.

Au terme de ce délai, dont le point de départ est mentionné sur un certificat d'affichage que le maire renvoie au service des impôts (ou au service des finances publiques), le classement devient définitif à moins que les exploitants intéressés n'aient fait appel devant la commission départementale des impôts.

La décision de cette commission, qui statue après avoir entendu les observations des exploitants intéressés ainsi que celles du représentant de l'administration, est **définitive**. Elle est notifiée à l'intéressé, au maire et à l'administration. Toutefois, le contribuable peut introduire une réclamation contre l'imposition établie à la suite de la procédure de classement ; il peut invoquer devant le juge de l'impôt l'irrégularité du classement dont son exploitation aurait fait l'objet.

II. DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE FORFAITAIRE AGRICOLE INDIVIDUEL

(BOI-BA-BASE-10-30-20)

341

Pour la détermination du bénéfice forfaitaire agricole individuel, il convient de distinguer selon qu'il s'agit d'un exploitant fermier ou d'un propriétaire exploitant. En outre, les plus-values professionnelles sont, dans la généralité des cas, exonérées.

341-1

1. Exploitants fermiers (BOI-BA-BASE-10-30-20 n° 1).

Pour calculer le bénéfice forfaitaire des exploitants fermiers, le bénéfice moyen à l'hectare, correspondant à la catégorie ou à la nature de l'exploitation considérée, est multiplié par la superficie de cette exploitation. Celle-ci s'entend de l'ensemble des surfaces mises en culture ou susceptibles de l'être². À cet égard, il est fait abstraction de la superficie des terrains suivants :

- terrains incultivables et terrains qualifiés landes au cadastre, à l'exception des landes de première catégorie ;
- terrains d'agrément ;
- parcelles sinistrées, sauf en cas de perte générale dont il a été tenu compte pour la fixation du bénéfice moyen à l'hectare (cf. n° 342-1) ;

1. Les revalorisations forfaitaires annuelles affectant les bases des taxes foncières, dans l'intervalle de deux actualisations, sont sans incidence pour le classement des exploitations de polyculture (cf. Cad. n° 8184) ; il n'en est pas de même des actualisations proprement dites (cf. Cad. n°s 8182 et suiv.).

2. Il en est notamment ainsi des terres en jachère. De même, les terres arables retirées en application du décret n° 88-1049 du 18 novembre 1988 sont retenues pour la détermination du forfait. Toutefois, lorsque la prime compensant la perte de revenu est réduite en application du 2^e alinéa de l'article 10 dudit décret, le forfait afférent à ces parcelles est réduit dans la même proportion.

- parcelles affectées à l'élevage ou à des cultures spécialisées faisant l'objet d'une évaluation particulière. Celles-ci sont, en effet, prises en compte au titre de cette activité particulière et selon les modalités propres à sa nature ;

- bois, oseraies, aulnaies et saussaies (cf. n° 394).

Si le bénéfice forfaitaire est calculé en fonction d'éléments autres que le bénéfice moyen à l'hectare, le bénéfice de l'exploitation est déterminé en multipliant le tarif unitaire moyen, retenu pour la nature de culture envisagée, par le nombre d'éléments correspondants récoltés, vendus ou existant dans l'exploitation au cours de l'année d'imposition.

341-2 2. Propriétaires exploitants (BOI-BA-BASE-10-30-20 n° 130).

Le bénéfice forfaitaire agricole des propriétaires exploitants est obtenu dans tous les cas, qu'il s'agisse d'une exploitation de polyculture ou non, en ajoutant au bénéfice de l'exploitant fermier une somme égale au revenu ayant servi de base à la taxe foncière établie au titre de l'année de l'imposition sur l'ensemble des propriétés appartenant à l'exploitant et affectées à l'exploitation, y compris les locaux d'habitation, à l'exclusion toutefois de ceux dont le propriétaire se réserve la jouissance (cf. également n° 303-1).

En cas de métayage, la proportion exprimant la part respective du bailleur et du métayer doit être appliquée au bénéfice d'ensemble de l'exploitation donnée à bail à portion de fruits, c'est-à-dire au bénéfice calculé pour le propriétaire exploitant (bénéfice de l'exploitant fermier majoré du revenu ayant servi de base à la taxe foncière établie au titre de l'année de l'imposition).

341-3 3. Plus-values résultant de la réalisation d'éléments affectés à l'exploitation.

Cf. FE n°s 1263 et suiv.

341-4 4. Conséquences du caractère forfaitaire des impositions.

Le bénéfice forfaitaire est un bénéfice net moyen qui, de par son caractère, est réputé tenir compte de toutes les charges que l'exploitant a supportées et de tous les produits tirés de son exploitation.

Ce bénéfice ne peut donc être diminué, pour leur prise en compte dans le revenu global, notamment : des intérêts débiteurs de comptes courants utilisés pour les opérations agricoles ; des intérêts des dettes contractées pour l'acquisition de l'exploitation ; des frais de déplacement professionnels ; des cotisations personnelles de l'exploitant aux régimes d'allocations familiales, assurance-maladie, assurance-vieillesse, accidents du travail ; des taxes foncières et taxes annexes payées par le propriétaire exploitant ; des rémunérations versées aux associés d'exploitation.

Remarque : les cotisations éventuellement versées depuis le 1^{er} janvier 2004 au titre des contrats d'assurance de groupe en vue du paiement d'une retraite complémentaire garantissant un revenu viager, définis au 2^o de l'article L. 144-1 du code des assurances sont déductibles du revenu global de l'année de leur paiement, dans les limites prévues par l'article 154 *bis*-0 A du CGI (CGI, art. 156-II-13°).

En contrepartie, le bénéfice forfaitaire ne peut être majoré des profits divers dont il est censé tenir compte, tels que les ristournes reçues des sociétés coopératives agricoles, les primes communautaires d'arrachage des vignes, certaines primes versées aux producteurs qui s'engagent à abandonner définitivement la production laitière (cf. n° 358), sous certaines conditions les intérêts¹ statutaires servis aux parts sociales des sociétés coopératives agricoles et des caisses de crédit mutuel agricole, l'indemnité de tutorat perçue par l'exploitant, maître de stage, dans le cadre du stage de six mois préalable à l'installation des jeunes agriculteurs (art. 2 du décret n° 88-176 du 23 février 1988 modifié ; cf. n° 362), les indemnités prévues par l'article L. 221-2 du code rural et de la pêche maritime, certaines indemnités accessoires versées en cas d'expropriation, etc...

Les recettes provenant d'une activité de tourisme à la ferme ou de l'accomplissement de travaux forestiers pour le compte de tiers sont des recettes commerciales au même titre que les recettes tirées d'une activité accessoire de nature commerciale ou artisanale au sens de l'article 34 du CGI. Du fait de la suppression de l'ancien article 52 *ter*, les profits tirés de ces activités doivent être imposés dans les conditions de droit commun applicables aux recettes commerciales (cf. n° 305-4).

1. Le bénéfice forfaitaire agricole n'est pas censé comprendre les intérêts des comptes bancaires à terme ou sur livrets, qui sont imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

C. CALAMITÉS AGRICOLES

(CGI, art. 64-3 et 5 ; BOI-BA-BASE-10-40)

342

Le bénéfice agricole peut être réduit lorsque des calamités naturelles telles que la grêle, la gelée, l'inondation, la sécheresse, les dégâts occasionnés par les rongeurs, les épizooties, etc. ont entraîné dans l'exploitation, soit des pertes de récoltes, soit des pertes de bétail.

I. PERTES DE RÉCOLTES

(BOI-BA-BASE-10-40 n° 110)

342-1

Lorsque des pertes généralisées sont constatées dans une région agricole, le bénéfice moyen des exploitations situées dans cette région s'en trouve affecté et la commission départementale prévoit, pour l'assiette de l'impôt, l'application d'un bénéfice forfaitaire qui tient compte des pertes subies.

En revanche, lorsque **la commission n'a pas tenu compte des pertes** pour l'évaluation du bénéfice forfaitaire imposable à l'hectare, il est fait abstraction, pour le calcul du bénéfice de chaque exploitation sinistrée, de la superficie des parcelles dont la récolte a été perdue ou réduite de telle manière qu'elle n'a pas suffi à couvrir la quote-part des frais et charges d'exploitation correspondant à ces parcelles.

En tout état de cause, l'exploitant peut demander que la perte subie soit retranchée du bénéfice forfaitaire de son exploitation, dans la mesure où cette perte est supérieure à celle qui a été prise en considération pour la fixation des bénéfices forfaitaires, à condition :

- d'une part, que les cultures sinistrées figurent dans le compte d'exploitation qui a servi de base à la fixation du bénéfice agricole forfaitaire ;

- d'autre part, que la perte de récolte résulte d'une calamité.

Cette imputation ne peut faire naître un déficit global.

Sur les modalités pratiques de calcul des pertes de récoltes provoquées par des calamités.

II. PERTES DE BÉTAIL

(BOI-BA-BASE-10-40 n° 310)

342-2

L'exploitant peut demander que le montant des pertes subies sur son cheptel soit retranché du bénéfice forfaitaire de son exploitation, dès lors que ces pertes résultent d'une calamité et qu'elles concernent du bétail dont il est fait état dans l'élaboration des comptes types d'exploitation de la région agricole considérée.

Lorsque ces conditions sont remplies, la déduction s'applique aussi bien dans le cas d'animaux nés sur l'exploitation que dans le cas d'animaux achetés.

Dans sa demande en réduction du forfait (cf. n° 342-3), l'exploitant doit chiffrer le montant de la perte par animal. Celle-ci est égale à la différence entre la valeur vénale de l'animal et la recette procurée par la vente de tout ou partie de l'animal majorée des indemnités d'assurances perçues pour cette perte.

III. PRÉSENTATION ET INSTRUCTION DES DEMANDES EN RÉDUCTION POUR PERTES DE RÉCOLTES OU DE BÉTAIL

(BOI-BA-BASE-10-40 n° 360)

342-3

Les exploitants victimes de calamités agricoles peuvent adresser leurs demandes soit au service des impôts du siège de leur exploitation, avant ou après la mise en recouvrement du rôle, soit au service des impôts du lieu de leur domicile dans le délai légal de réclamation, après établissement de l'imposition.

Les demandes doivent, dans tous les cas, être accompagnées d'une **attestation du maire** de la commune en ce qui concerne les sinistres sur les récoltes, ou d'un **certificat établi par le vétérinaire** et légalisé par le maire, s'il s'agit d'une perte de bétail.

343

344

chapitre 2

régime du bénéficiaire réel normal

(BOI-BA-BASE)

Le champ d'application du régime du bénéficiaire réel normal ainsi que les obligations incombant aux exploitants placés sous ce régime sont exposés aux n^{os} 323, 332 et suiv. Par ailleurs, la détermination de la base imposable de ces exploitants s'effectue selon les règles suivantes.

A. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

(BOI-BA-BASE-20-10)

- 345** Sous réserve de certaines dispositions propres à la catégorie des bénéficiaires agricoles, le bénéficiaire réel de l'exploitation agricole est déterminé et imposé selon les règles applicables en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux (CGI, art. 72).

I. BÉNÉFICIAIRE IMPOSABLE

(BOI-BA-BASE-20-10-10 n^o 160)

- 346** Il est constitué par l'excédent du produit brut (cf. n^{os} 353 et suiv.) sur les dépenses nécessitées directement par l'exercice de la profession et qui entraînent une diminution de l'actif net ou sont destinées à éviter une diminution probable de cet actif (cf. n^{os} 363 et suiv.).

Conformément aux principes généraux applicables en matière de BIC, il est fait état pour la détermination du bénéficiaire imposable des créances acquises au cours de l'exercice, des achats définitivement conclus et des frais et charges engagés au cours de la même période.

Toutefois, les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la **livraison des biens** ou l'**achèvement des prestations**.

- 347** **Précisions pour le calcul de l'impôt.**

Pour le **calcul** de l'impôt sur le revenu des années 2006 et suivantes, le montant des bénéficiaires agricoles réalisés par des exploitants soumis à un régime réel d'imposition et **non adhérents d'un centre de gestion agréé (CGA)** directement ou par l'intermédiaire d'une société ou d'un groupement soumis au régime fiscal des sociétés de personnes, est multiplié par **1,25** (CGI, art. 158-7).

Depuis le 1^{er} janvier 2010, **ne sont également plus concernés** par l'application du coefficient multiplicateur de 1,25, les exploitants agricoles soumis à un régime réel qui font appel aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'ordre, ou d'une association de gestion et de comptabilité, autorisé et conventionné par l'administration fiscale.

Seul le résultat de l'exploitation soumis au barème progressif de l'impôt est majoré. En revanche, les plus-values et moins-values professionnelles à long terme ainsi que les déficits **ne font pas l'objet de la majoration de 25 %**.

Il est précisé que le contribuable **ne doit pas majorer de lui-même le montant de ses revenus**. Sur sa déclaration des revenus, il continue, comme auparavant, à reporter le montant du bénéficiaire qu'il a effectivement réalisé et qui fera l'objet dans la chaîne de calcul de l'impôt d'une majoration de **25 %**.

En outre, le **revenu fiscal de référence** (CGI, art. 1417-IV-1^o) doit intégrer le montant des revenus **après application de la majoration de 25 %**.

II. DISPOSITIONS CONCERNANT LES IMMOBILISATIONS

(BOI-BA-BASE-20-10-20)

- 348** Les immobilisations représentent les éléments permanents de l'exploitation et à ce titre doivent apparaître à l'actif du bilan.

Cette règle appelle, cependant, certaines précisions relatives aux immeubles, aux animaux et aux améliorations du fonds résultant de pratiques culturales.

- 349** **1. Immeubles** (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* D-I ; BOI-BA-BASE-20-10-20 n^o 20).

Les immeubles bâtis ou non bâtis appartenant à l'exploitant et utilisés pour les besoins de l'exploitation sont obligatoirement inscrits à l'actif du bilan.

Toutefois, l'exploitant peut demander de conserver les terres dans son patrimoine privé. Cette option s'applique à la totalité des terres dont l'exploitant est propriétaire ou qu'il acquiert pendant la durée de l'exercice. Elle est reconduite tacitement pour l'exercice suivant, sauf renonciation expresse de l'exploitant. Autrement dit, l'option peut être exercée à tout moment. Elle est valable pour un exercice et se reconduit tacitement. Elle continue à s'appliquer à la totalité des terres. Les exploitants qui optent pour le maintien des terres dans leur patrimoine privé doivent signifier leur choix à l'administration de manière expresse. L'option comme, le cas échéant, la renonciation doit être jointe à la déclaration des résultats de l'exercice auquel elle s'applique.

349-1 Cas particulier : maison d'habitation de l'exploitant. La maison du propriétaire exploitant peut être inscrite à l'actif à condition :

- d'une part, de faire partie de l'exploitation, ce qui implique notamment qu'elle soit située dans l'enceinte même de la ferme ou attenante à celle-ci ;
- d'autre part, de ne pas présenter le caractère d'une maison de maître¹.

Cette inscription reste toujours facultative.

350 2. Animaux (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* D-II ; BOI-BA-BASE-20-10-20 n° 200).

Peuvent être considérés comme des immobilisations amortissables :

- les équidés et les bovidés utilisés comme animaux de trait ou affectés exclusivement à la reproduction (taureaux, étalons) ;
- les chevaux de course mis à l'entraînement et les chevaux de concours soumis à un entraînement en vue de la compétition âgés de deux ans au moins au sens de la réglementation des courses. Toutefois, pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2005, les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition sont autorisés à inscrire les chevaux en immobilisation dès la date de leur naissance à la condition que ces chevaux soient destinés à la course (trop ou galop) ou à la selle, c'est à dire prédisposés à pratiquer des disciplines au regard d'une parenté et d'un pedigree établis par le livre généalogique de la race (« stud-book »), et non frappés d'incapacité. Pour les exercices ouverts entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2004, il sera admis que, pour la qualification d'immobilisation des chevaux, la condition d'entraînement effectif requise ne soit pas exigée.

Dans l'hypothèse où l'exploitant est assujéti à la TVA, cette option n'est possible que si le même choix est exercé pour l'établissement de cette taxe.

Bien entendu, l'exploitant peut renoncer à la possibilité qui lui est offerte et inscrire la totalité de son cheptel au compte « stock ».

351 3. Améliorations du fonds résultant de pratiques culturelles (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies*-0 K ; BOI-BA-BASE-20-10-20 n° 400).

Les exploitants imposés d'après le bénéfice réel peuvent inscrire au **bilan d'ouverture du premier exercice** soumis à ce régime une somme correspondant à la valeur, à la date du changement de régime, des améliorations du fonds (assolements, arriérés de fumures, etc...) représentant le résultat des pratiques culturelles² lorsque les transactions en usage dans la région en font état. Cette inscription est **facultative**.

Cette valeur est appréciée d'après les usages locaux, et notamment ceux qui sont suivis en matière d'expropriation.

La somme ainsi portée au premier bilan demeure inscrite aux bilans ultérieurs pour le même montant ; elle ne peut pas faire l'objet d'amortissements.

Lors de la cession des améliorations du fonds, cette somme vient en déduction du prix reçu par le cédant pour le calcul de la plus-value imposable éventuelle.

352 4. Réévaluation légale des immobilisations (BOI-BA-BASE-20-10-20 n° 460).

Les exploitants agricoles qui ont procédé à une telle réévaluation doivent joindre à leur déclaration annuelle de résultats le tableau 2147 *bis*.

1. Conformément à la jurisprudence et à la doctrine applicables aux revenus fonciers, un immeuble doit être considéré comme une maison de maître lorsqu'il n'est pas directement utilisé pour les besoins de l'exploitation agricole et revêt par ses dimensions et sa disposition intérieure un caractère nettement résidentiel.

2. Ces améliorations doivent être distinguées des améliorations temporaires (travaux de drainage, réalisation de voies de desserte sommaires, etc.) qui sont amorties dans les conditions de droit commun.

B. DÉTERMINATION DU PRODUIT BRUT

(BOI-BA-BASE-20-20)

I. PRODUITS DE L'EXPLOITATION

(BOI-BA-BASE-20-20-10)

353

Les produits de l'exploitation comprennent notamment :

- **les ventes** : il n'est tenu compte, en principe, que des opérations de caractère agricole. Les profits provenant de certaines opérations de caractère commercial (labour ou défrichage pour le compte de tiers, prise en pension d'animaux...) doivent normalement être imposés distinctement d'après les règles prévues pour les bénéficiaires commerciaux (cf. toutefois, n° 304) ;

- **les produits accessoires** : il s'agit des redevances ayant leur origine dans le droit de propriété (cf. n° 303-2) ;

- **les produits financiers** : d'une manière générale, les intérêts statutaires perçus par des agriculteurs et servis aux parts des sociétés coopératives ou des caisses de crédit agricole mutuel qui sont inscrites à l'actif de l'exploitation doivent être regardés comme se rattachant à l'exploitation agricole et être compris de ce fait dans le bénéfice imposable.

Les exploitants individuels imposés d'après leur bénéfice réel doivent comprendre dans leurs revenus imposables au titre des bénéficiaires agricoles la part qui leur revient dans les résultats des sociétés ou groupements agricoles n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés (cf. n° 310). Cette part est obligatoirement calculée suivant les règles prévues pour la détermination du bénéfice réel. Il en est ainsi même dans l'hypothèse où le groupement ou la société relève normalement du régime du forfait.

- **l'autoconsommation** : le bénéfice est déterminé en ajoutant aux recettes la valeur, au prix de revient, des produits consommés par l'exploitant et sa famille ;

- **la valeur locative réelle de la maison d'habitation de l'exploitant**, lorsque l'immeuble est inscrit à l'actif du bilan (cf. n° 349-1).

II. STOCKS

(BOI-BA-BASE-20-20-20)

354

La variation de la valeur des stocks au cours de l'exercice doit être comprise dans le résultat imposable.

1. Composition (BOI-BA-BASE-20-20-20-10 n° 1).

Les stocks comprennent :

1° *Les matières premières et consommables* :

- acquises par l'exploitant et concourant directement ou indirectement à la production agricole (engrais, amendements, semences, plants, aliments du bétail, carburants et lubrifiants, produits vétérinaires...) ;

- produites sur l'exploitation et destinées à y être utilisées (fourrage et paille pour les animaux, fumier...).

2° *Les fournitures* (produits d'entretien...).

3° *Les emballages*.

4° *Les marchandises achetées à l'extérieur et destinées à être revendues en l'état, si les profits correspondants peuvent être rattachés aux bénéficiaires agricoles* (cf. n° 305-1, renvoi).

5° *Les animaux non inscrits en immobilisations amortissables* (cf. n° 350).

6° *Les produits finis*.

Ce sont les produits de l'exploitation en état d'être commercialisés mais non vendus à la clôture de l'exercice.

7° *Les produits en cours de fabrication*.

Il s'agit des produits de l'exploitation non susceptibles d'être commercialisés en l'état (ex. : fromages dont la maturation n'est pas achevée). Pour les productions végétales, les produits en cours sont constitués des seules avances aux cultures qui sont inscrites, à leur prix de revient, dans les stocks d'entrée et de sortie des exploitations agricoles soumises au régime d'imposition d'après le bénéfice réel (CGI, art. 72 A-I).

8° *Les avances aux cultures* (CGI, art. 72 A-II).

Elles s'entendent des frais et charges engagés au cours d'un exercice en vue d'obtenir la récolte à venir.

Il s'agit exclusivement des :

- Frais correspondant aux semences, engrais, amendements et produits de traitement des végétaux ;
- Frais de main-d'œuvre relatifs aux façons culturales, de l'amendement des terres et des semis ;
- Frais de matériel relatifs aux mêmes travaux : carburants, lubrifiants, entretien, réparation et amortissement du matériel, travaux réalisés par des tiers.

Remarque (BOFIP-Impôts, Actualités du 07/12/2012 IS BA) :

Pour la détermination des bénéfices agricoles, les produits en cours sont constitués des seules avances aux cultures qui font l'objet des règles d'évaluation spécifiques fixées par l'article 72 A du CGI lesquelles ont notamment pour conséquence d'exclure les charges de fermage de l'évaluation des avances aux cultures.

Toutefois, ces règles spécifiques aux bénéfices agricoles ne s'appliquent pas aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui exercent une activité agricole. Ces dernières doivent faire application des règles d'évaluation des stocks prévues en matière de bénéfices industriels et commerciaux.

2. Évaluation (BOI-BA-BASE-20-20-20-10 n° 90).

354-1

a. Principe.

L'évaluation des stocks s'effectue selon les modalités applicables aux entreprises industrielles et commerciales, c'est-à-dire d'après leur **prix de revient** ou d'après le **cours du jour à la clôture de l'exercice**, s'il est inférieur (cf. FE n° 1017).

354-2

b. Dérogations.

Sous réserve du cas particulier des apports en société, dans les conditions définies à l'article 151 *octies* du CGI (cf. remarque ci-après), le prix de revient des **produits de l'exploitation** compris dans les stocks (récoltes, animaux) peut être déterminé forfaitairement en appliquant au cours du jour à la clôture de l'exercice (c'est-à-dire sur la valeur probable de réalisation à la date de l'inventaire) une décote correspondant au bénéfice brut susceptible d'être réalisé lors de la vente. Cette décote est appréciée par l'exploitant sous le contrôle de l'administration (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* I-I). En d'autres termes, la décote représente le bénéfice augmenté de l'ensemble des frais de distribution engagés en cas de vente. Cette pratique est facultative.

Le prix de revient des **produits en cours de fabrication** peut être déterminé forfaitairement par référence à des coûts standards ou à tous autres éléments statistiques (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* I-II) ; la valeur du travail de l'exploitant et des aides familiaux non salariés ne doit, en aucun cas, être retenue pour l'appréciation du prix de revient.

Remarques :

- **Apport en société.** Lorsqu'un exploitant agricole individuel fait apport de son exploitation à une société soumise à un régime réel d'imposition dans les conditions définies à l'article 151 *octies* du CGI, les profits afférents aux stocks ne sont pas imposés au nom de l'apporteur si la société bénéficiaire de l'apport inscrit ces stocks à l'actif de son bilan à la valeur comptable pour laquelle ils figurent au dernier bilan de l'exploitant apporteur. La détermination de la valeur comptable des stocks apportés lorsque l'apporteur et la société sont soumis à des régimes d'imposition différents, est réalisée dans les conditions prévues en cas de changement de régime d'imposition (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* GB ; cf. n° 384-4).

- **Pour les exercices clos** depuis le 1^{er} janvier 2009, l'entreposage d'une production agricole par un exploitant soumis à un régime réel d'imposition chez un tiers puis, le cas échéant, sa reprise n'entraînent pas la constatation d'un profit ou d'une perte pour la détermination du résultat imposable, sous réserve que les produits agricoles restent inscrits dans les stocks au bilan de l'exploitant. La production agricole entreposée qui ne fait pas l'objet d'une reprise demeure inscrite dans les stocks au bilan de l'exploitant pour sa valeur à la date de clôture de l'exercice au cours duquel l'entreposage est intervenu, majorée des seuls frais facturés par l'organisme entrepositaire, jusqu'à la date de perception des sommes représentatives de la cession des produits considérés ou des acomptes perçus sur ces sommes. Pour l'application de cette disposition, constitue une convention d'entreposage le contrat par lequel une production agricole fait l'objet d'un dépôt non individualisé dans les magasins d'une entreprise qui est chargée de la stocker, de la transformer ou de réaliser d'autres prestations sur cette production et peut être reprise à l'identique ou à l'équivalent par l'exploitant. La production agricole qui fait l'objet d'un entreposage, puis d'une reprise par l'exploitant, demeure inscrite dans les stocks au bilan de l'exploitant jusqu'au transfert du contrôle et des avantages économiques futurs attachés à cette production (CGI, art. 38 *quinquies* ; CGI, ann. III, art. 2 F).

- **Pour les apports de raisins, de mûts, de vins en vrac ou d'eaux-de-vie** à des coopératives viticoles agréées en « collection-vente », pour les exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2010, voir RES N° 2010/19.

354-3

c. **Règles particulières aux avances aux cultures** (CGI, art. 72 A-I ; BOI-BA-BASE-20-20-30 n° 1).

Les avances aux cultures doivent être évaluées au prix de revient. Quatre types de méthodes, à l'exception de toute autre, ont été retenues en vue de tenir compte des différentes étapes du développement des entreprises agricoles.

III. PLUS-VALUES (ET MOINS-VALUES) DE CESSION D'ÉLÉMENTS D'ACTIF

(BOI-BA-BASE-20-20-30)

1. Principes.

355

Sous réserve des cas particuliers exposés ci-après n° 355-1, les plus-values (et moins-values) provenant de la réalisation d'éléments d'actif doivent être calculées et taxées selon les règles applicables aux entreprises industrielles et commerciales, telles qu'elles sont définies par les articles 39 *duodecies* et suiv. du CGI. Ce régime est fondé sur la distinction entre les plus-values (et moins-values) à court terme, d'une part, et les plus-values (et moins-values) à long terme, d'autre part (cf. FE n°s 1225 et suiv.).

Remarque : en cas de cession sous le régime réel de biens amortissables, **autres que les bâtiments d'exploitation**, les amortissements « réputés pratiqués » sous le régime du forfait doivent, comme les amortissements effectivement pratiqués sous le régime réel, être retenus pour le calcul des plus-values à court terme.

355-1

2. Cas particuliers.

a. *Exonération conditionnelle totale ou partielle* (CGI, art. 151 *septies*)

Cette exonération est déterminée après compensation avec les moins-values de même nature réalisées par les contribuables dont la moyenne des recettes, encaissées au cours des deux années civiles qui précèdent celle de la réalisation de ces plus-values n'excède pas les limites fixées à l'article 151 *septies* du CGI (RES N° 2010/13 ; cf. FE n°s 1263 et suiv.).

b. *Exonération de la fraction des plus-values acquises sous le forfait* (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* GA).

c. *Biens ayant figuré une partie du temps dans le patrimoine privé de l'exploitant* (CGI, art. 151 *sexies* ; ann. II, art. 74-0 E *ter* ; cf. FE n° 1226 et FI n° 3272).

d. *Apport en société d'une exploitation agricole individuelle* (CGI, art. 151 *octies*).

Les plus-values constatées à l'occasion de l'apport en société d'une exploitation individuelle agricole peuvent, selon la nature des biens apportés, bénéficier de dispositions particulières d'imposition, notamment d'un report d'imposition ou du régime spécial d'imposition prévu en faveur des fusions de sociétés (cf. FE n°s 1447 et suiv.), dans la mesure où l'apport répond aux conditions suivantes :

1° *Qualité de l'apporteur.*

L'apport doit être réalisé par un exploitant agricole exerçant à titre individuel. Sont donc exclus les apports faits par les sociétés civiles (y compris les GAEC et les EARL, même à associé unique), les sociétés commerciales (y compris les EURL), les sociétés de fait, les sociétés en participation, les indivisions autres que successorales, les exploitations en métayage.

2° *Nature des biens apportés.*

Pour ceux réalisés depuis le 1^{er} janvier 2006, les apports doivent porter sur l'exploitation individuelle ou sur une branche complète d'activité à l'exception des immeubles (en tout ou partie) si ces immeubles sont mis à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat d'une durée d'au moins **neuf ans**.

Remarques :

- En ce qui concerne les dispositions applicables lorsque les immeubles cessent d'être mis à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport.

- Lorsque les droits à paiement unique (DPU) sont liés à l'exploitation de terres, il est admis que les DPU ne soient pas apportés s'ils sont mis à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans les mêmes conditions que les terres, voir RES N° 2007/24.

3° *Bénéficiaire de l'apport.*

L'apport peut être effectué à une société revêtant l'une des formes autorisées par la législation des sociétés. Pour les apports réalisés depuis le 18 septembre 1991, cette société doit être soumise à un régime réel d'imposition.

4° *Précision.*

Pour les apports réalisés au cours des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 1995, les droits afférents aux contrats de crédit-bail mobilier et immobilier conclus dans le cadre des 1° et 2° de l'article 1 de la loi n° 66-455 du 2 juillet 1966 relative aux entreprises pratiquant le crédit-bail, sont assimilés, dans le cadre du régime de l'article 151 *octies* du CGI, à des éléments de l'actif immobilisé, amortissables ou non amortissables selon le cas, et suivent le régime prévu par cet article pour l'imposition des plus-values afférentes à chacune de ces catégories d'immobilisation (loi de modernisation de l'agriculture du 1^{er} février 1995, art. 28-III ; cf. FE n°s 1315 et suiv.).

e. Apport en société de droits et parts considérés comme des biens professionnels (CGI, art. 151 octies B).

Les plus-values soumises au régime des articles 39 *duodecies* à 39 *quindécies* du CGI résultant de l'échange de droits et parts effectué à l'occasion de l'apport de tels droits ou parts à une société soumise à un régime réel d'imposition peuvent, sous certaines conditions, faire l'objet d'un report d'imposition. Toutefois, en cas d'échange avec soulte, la plus-value réalisée est, à concurrence du montant de la soulte reçue, comprise dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient l'apport. Le montant imposable peut être soumis au régime des plus-values à long terme prévu à l'article 39 *duodecies* du CGI, dans la limite de la plus-value réalisée sur les droits ou parts détenus depuis deux ans au moins.

Ces dispositions ne sont pas applicables si la soulte excède **10 %** de la valeur nominale des droits sociaux attribués ou si la soulte excède la plus-value réalisée.

Ce dispositif, applicable aux apports réalisés depuis le 1^{er} janvier 2007 lorsque l'apporteur est une personne physique qui exerce notamment une activité agricole à titre professionnel, au sens de l'article 151 *septies*-I du CGI, est développé cf. FE n^{os} 1263 et suiv.

Pour ce dispositif, applicable aux apports réalisés, l'apporteur est une personne physique qui doit exercer, **à compter du 1^{er} janvier 2012**, notamment une activité agricole à titre professionnel, au sens de l'article 155-IV du CGI.

f. Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle.

Les règles définies en matière de BIC sont également applicables aux bénéfices agricoles (CGI, art. 41 ; cf. FE n^o 1281).

g. Opérations d'aménagement foncier agricole et forestier (CGI, art. 72 E).

Les plus-values professionnelles constatées à l'occasion d'échanges de parcelles de terres agricoles réalisés dans le cadre d'une procédure réglementaire d'aménagement foncier agricole et forestier ne sont pas imposées au moment de l'échange. La plus-value est taxée lors de la vente du bien reçu en échange en fonction de la date et de la valeur d'acquisition du bien d'origine.

h. Exonération conditionnelle des plus-values réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006 en cas de cessation d'activité pour départ à la retraite.

Cf. FE n^{os} 1281-1 et suiv.

i. Abatement de 10 % sur les plus-values à long terme réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006 et portant sur des biens immobiliers ou des droits représentatifs de tels biens affectés à l'exploitation. (CGI, art. 151 *septies* B)

Cf. FE n^o 1278-2.

j. Maintien des reports d'imposition prévus par l'article 151-0 octies du CGI.

Les reports d'imposition mentionnés aux articles 151 *octies* à 151 *nonies* du CGI **sont maintenus en cas de report ou de sursis d'imposition des plus-values** constatées à l'occasion d'événements censés y mettre fin, jusqu'à ce que ces dernières deviennent imposables, qu'elles soient imposées ou exonérées, ou que surviennent d'autres événements y mettant fin à l'occasion desquels les plus-values constatées ne bénéficient pas d'un report ou d'un sursis d'imposition.

k. Apport d'un élément d'actif par un exploitant agricole à un GAEC (CGI, art. 73 E).

Nonobstant les dispositions de l'article L. 323-13 du code rural et de la pêche maritime, **l'apport d'un élément d'actif** par un exploitant agricole à un GAEC constitue une **cession** au sens du 1^{er} de l'article 38 du CGI.

De même, **l'apport d'une exploitation agricole** à un GAEC entraîne **l'imposition immédiate des bénéfices réalisés** dans cette exploitation.

1° Imposition immédiate des plus-values latentes à la date de l'apport et des bénéfices en sursis d'imposition.

Doivent donc être **immédiatement imposés les bénéfices réalisés** par l'entreprise apportée lors de l'exercice d'apport, les plus-values latentes à la date de l'apport ou les bénéfices en sursis d'imposition.

À titre d'exemples :

- les plus-values nettes à court terme dont l'imposition aurait été différée en application de l'article 39 *quaterdecies* du CGI doivent être rapportées au bénéfice imposable de l'exercice de réalisation de l'apport ;

- l'exploitant apporteur qui aurait bénéficié de l'étalement de la plus-value réalisée lors de la cession d'un immeuble à une société de crédit-bail, conformément à l'article 39 *novodécies* du CGI, est immédiatement imposé à raison de la quote-part de plus-value restant à réintégrer dans la mesure où le lien juridique entre la société de crédit-bail et le crédit-preneur prend fin ;

- si l'apport entraîne la cession d'une immobilisation financée par une subvention d'équipement, la fraction de la subvention en sursis d'imposition du fait de l'article 42 *septies* du CGI est immédiatement rapportée au résultat de l'exercice de réalisation de l'apport ;

- l'exploitant apporteur qui aurait perçu des revenus exceptionnels dont il aurait décidé d'étaler l'imposition dans les conditions de l'article 75-0 A du CGI doit les rapporter au résultat de l'exercice de réalisation d'apport.

2° *L'exploitant agricole peut bénéficier des dispositifs d'atténuation applicables en cas d'apport d'une exploitation individuelle à toute société civile.*

Si les conditions prévues à l'article 151 *octies* du CGI sont réunies, le contribuable peut bénéficier du dispositif de report prévu à cet article s'il opte expressément dans l'acte d'apport pour l'application de ce régime.

Par ailleurs, lorsque l'apport est réalisé dans les conditions de l'article 151 *octies* du CGI, il peut également bénéficier, sous réserve de respecter les conditions propres à chaque dispositif, des mécanismes d'atténuation suivants :

- l'étalement des plus-values nettes à court terme effectué antérieurement par l'exploitant en application de l'article 39 *quaterdecies-1* du CGI est maintenu si le GAEC prend l'engagement, dans l'acte d'apport, de réintégrer les plus-values en cause dont l'imposition a été différée comme aurait dû le faire l'apporteur ;

- sur option exercée dans l'acte d'apport, le solde de la subvention d'équipement en sursis d'imposition en vertu de l'article 42 *septies* du CGI est rapporté par le GAEC à ses résultats imposables par parts égales, pour les biens non-amortissables, sur la période de réintégration initialement retenue par l'exploitant individuel et restant à courir et, pour les biens amortissables, sur la durée d'amortissement ;

- la fraction du bénéfice exceptionnel restant à imposer en vertu de l'article 75-0 A du CGI n'est pas rapportée au résultat de l'exercice d'apport lorsque le GAEC s'engage, dans l'acte d'apport, à poursuivre l'étalement de la fraction restant à imposer dans les conditions et selon les modalités qu'aurait dû appliquer l'apporteur ;

- la déduction pour investissements et la déduction pour aléas constituées par l'exploitant individuel préalablement à l'apport ne sont pas immédiatement rapportées si le GAEC s'engage à les utiliser conformément à leur objet, respectivement dans les cinq exercices ou les dix exercices suivant celui de leur constitution ;

- sauf renonciation par l'exploitant individuel devenu membre du GAEC, le régime de la moyenne triennale prévu à l'article 75-0 B du CGI continue à produire ses effets.

3° *L'établissement de l'imposition.*

Les contribuables doivent, dans les **soixante jours de l'apport**, en aviser l'administration et lui faire connaître la date à laquelle il a été ou sera effectif, ainsi que la raison sociale et l'adresse du groupement bénéficiaire. Les contribuables **sont tenus** de faire parvenir à l'administration, dans ce même délai, la **déclaration de leur bénéfice** accompagnée d'un résumé de leur compte de résultat.

Si les contribuables **ne produisent pas ces déclarations** ou renseignements ou si, invités à fournir à l'appui de la déclaration de leur bénéfice les justifications nécessaires, ils s'abstiennent de les donner dans les trente jours qui suivent la réception de l'avis qui leur est adressé à cet effet, les **bases d'imposition sont arrêtées d'office**.

Ces dispositions **s'appliquent** à l'impôt sur le revenu dû au titre des années 2009 et suivantes.

1. Cession d'un droit de surélévation pour réaliser des locaux destinés à l'habitation (CGI, 238 *octies* A ; BOI-BIC-PVMV-40-10-80).

Les **plus-values réalisées** par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices agricoles à l'occasion de la **cession** d'un droit de surélévation **effectuée au plus tard le 31 décembre 2014** en vue de la réalisation de locaux destinés à l'habitation **sont exonérées**.

1° *Condition de l'exonération.*

Cette exonération est **subordonnée à la condition** que la personne cessionnaire **s'engage à achever** les locaux destinés à l'habitation dans un **délai de quatre ans** à compter de la date de l'acquisition.

2° *Non-respect de l'engagement.*

Principe.

Le non-respect par la personne cessionnaire de l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation, dans le délai de quatre ans, entraîne l'application de l'amende prévue à l'article 1764-IV du CGI.

Exception.

L'amende prévue à l'article 1764-IV du CGI n'est pas due lorsque la personne cessionnaire ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté.

Elle n'est pas due non plus en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans les deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune.

En cas de fusion de sociétés, l'engagement souscrit par le cessionnaire n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement d'achèvement des locaux dans le délai restant à courir. Le non-respect par la société absorbante de l'engagement d'achèvement des locaux entraîne l'application de l'amende prévue pour le cessionnaire.

3° Sanctions.

La personne cessionnaire qui ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation est redevable d'une amende dont le montant est égal à **25 %** de la valeur de cession du droit de surélévation (CGI, art. 1764-IV).

4° Entrée en vigueur.

Cette exonération s'applique aux cessions à titre onéreux **réalisées du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014**

IV. GAINS DIVERS

(BOI-BA-BASE-20-20-40)

356

1. Subventions d'équipement (BOI-BA-BASE-20-20-40 n° 1).

D'une manière générale, les primes et subventions perçues par un agriculteur doivent être comprises dans les bénéfices imposables de l'exercice au cours duquel elles ont été attribuées.

Cette règle comporte toutefois une importante dérogation prévue par l'article 42 *septies* du CGI en ce qui concerne les primes et subventions accordées par l'Union européenne, l'État, les collectivités publiques ou tout autre organisme public, à raison de la création ou de l'acquisition d'immobilisations déterminées. Les modalités d'imposition des subventions d'équipement diffèrent selon qu'elles sont utilisées pour la création ou l'acquisition d'immobilisations amortissables ou non amortissables. Ces modalités sont examinées ci-après, FE n° 1026-2.

356-1

2. Dotation d'installation aux jeunes agriculteurs (BOI-BA-BASE-20-20-40 n° 20).

Les dispositions de l'article 42 *septies* du CGI (cf. FE n° 1026-2) sont applicables à la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs prévue aux articles D. 343-9 à D. 343-12 du code rural et de la pêche maritime lorsqu'elle est affectée à la création ou à l'acquisition d'immobilisations (CGI, art. 73 C).

357

3. Indemnités d'expropriation et assimilées (BOI-BA-BASE-20-20-40 n° 30).

L'expropriation est une opération administrative par laquelle le propriétaire d'un immeuble ou d'un fonds de commerce est obligé d'abandonner à la puissance publique la propriété de son bien moyennant indemnité, lorsque l'utilité publique l'exige.

Les indemnités versées comprennent généralement, en sus d'une indemnité principale représentant le prix du bien exproprié (terres, bâtiments...), une ou plusieurs indemnités accessoires de caractères divers destinées à couvrir les autres dommages subis par l'exploitant du fait de l'expropriation et dont certaines ne sont allouées qu'aux fermiers ou au seul bailleur.

Le régime fiscal de ces indemnités varie suivant qu'elles sont versées en contrepartie de la valeur d'un élément de l'actif immobilisé ou qu'elles sont destinées à compenser une charge ou un manque à gagner.

358

4. Primes d'encouragement à l'abandon de la production laitière (BOI-BA-BASE-20-20-40 n° 340).

Ces primes sont versées en application des décrets n° 84-481 du 21 juin 1984, n° 85-709 du 12 juillet 1985, n° 86-882 et 883 du 28 juillet 1986 et n° 87-278 du 21 avril 1987.

358-1

5. Indemnités pour abandon définitif de toute production en vue de la commercialisation de lait ou de produits laitiers.

Ces indemnités sont versées en application des décrets n° 90-884 du 2 octobre 1990, n° 91-835 du 30 août 1991 et n° 97-1266 du 29 décembre 1997. Le régime des plus-values professionnelles leur est applicable.

- 359 6. Primes d'arrachage de vignes versées par la CEE** (BOI-BA-BASE-20-20-40 n° 370).
Les primes communautaires d'arrachage de vignes versées en application des règlements communautaires des 26 mars 1985, 24 mai 1988, 30 juillet 1996 et 20 juillet 1998 sont imposables selon le régime des plus-values professionnelles à long terme, à l'exception :
- de la partie qui correspond à des amortissements pratiqués sous les régimes réels ou transitoire ;
- de la partie qui compense les frais d'arrachage de vignes.
Ces deux dernières fractions des primes sont imposables selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu.
- 359-1 7. Aides communautaires compensatoires au revenu versées dans le cadre de la politique agricole commune** (BOI-BA-BASE-20-20-40 n° 160).
Pour les exploitants soumis à un régime réel d'imposition, les créances correspondant aux droits à paiement unique (DPU) attribués en 2007 et postérieurement, l'imposition de ces créances s'effectue à la date de dépôt de la demande d'aide, soit au plus tard le 15 mai. L'entreprise doit être en mesure de justifier de cette date de dépôt. À défaut, par simplification, il est retenu, comme date effective de dépôt, le 15 mai de chaque année.
Néanmoins, pour les exploitants établis avant le 1^{er} janvier 2007, il est admis que l'imposition des créances correspondant aux DPU soit retardée à la date de réception par l'exploitant de la lettre de fin d'enregistrement de sa demande d'aide qui lui sera adressée par la DDAF.
- 360 8. Prime consécutive au retrait de terres arables** (BOI-BA-BASE-20-20-40 n° 430).
Les primes versées en application du décret n° 88-1049 du 18 novembre 1988 constituent une recette de l'année au cours de laquelle elles sont perçues.
- 361 9. Indemnités d'assurance-vie** (CGI, art. 38 *quater* ; BOI-BA-BASE-20-20-40 n° 60).
Pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2004, lorsqu'un contrat d'assurance sur la vie a été souscrit auprès d'une compagnie d'assurances par une entreprise sur la tête d'un dirigeant ou d'une personne jouant un rôle déterminant sur le fonctionnement de l'exploitation, le profit qui résulte de l'indemnisation du préjudice économique subi par l'entreprise consécutivement au décès peut être réparti par parts égales sur l'année de la réalisation et les quatre années suivantes. Corrélativement, la déduction des primes d'assurances qui n'ont pas été retenues au titre des exercices antérieurs (contrats souscrits volontairement par l'entreprise) doit également être étalée sur cinq ans.
Les sommes dont l'imposition a été ainsi différée sont rapportées au bénéfice imposable de l'exercice de la cession ou de la cessation de l'entreprise.
- 362 10. Indemnité de tutorat perçue par l'exploitant maître de stage, dans le cadre du stage de six mois préalable à l'installation des jeunes agriculteurs.**
Cette indemnité constitue un produit imposable dans la catégorie des bénéfices agricoles.
- 362-1**
- 362-2 12. Entreposage de céréales chez un organisme collecteur agréé** (CGI, art. 38 *quinquies* ; CGI, ann. III, art. 2 F ; BOI-BA-BASE-20-20-30 n° 280).
Pour les exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2009, l'entreposage d'une production agricole par un exploitant soumis à un régime réel d'imposition chez un tiers puis, le cas échéant, sa reprise n'entraînent pas la constatation d'un profit ou d'une perte pour la détermination du résultat imposable, sous réserve que les produits agricoles restent inscrits dans les stocks au bilan de l'exploitant.
La production agricole entreposée **qui ne fait pas l'objet d'une reprise demeure inscrite dans les stocks au bilan de l'exploitant** pour sa valeur à la date de clôture de l'exercice au cours duquel l'entreposage est intervenu, **majorée des seuls frais facturés par l'organisme entrepositaire**, jusqu'à la date de perception des sommes représentatives de la cession des produits considérés ou des acomptes perçus sur ces sommes. Pour l'application de cette disposition, constitue une convention d'entreposage le contrat par lequel une production agricole fait l'objet d'un dépôt non individualisé dans les magasins d'une entreprise qui est chargée de la stocker, de la transformer ou de réaliser d'autres prestations sur cette production et peut être reprise à l'identique ou à l'équivalent par l'exploitant.
La production agricole **qui fait l'objet d'un entreposage, puis d'une reprise par l'exploitant, demeure inscrite dans les stocks** au bilan de l'exploitant jusqu'au transfert du contrôle et des avantages économiques futurs attachés à cette production.
Cas particulier :
Pour les **apports de raisins, de moûts, de vins en vrac ou d'eaux-de-vie** à des coopératives viticoles agréées en « collection-vente », pour les exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2010, voir BOI-BA-BASE-20-20-30 n° 290.

362-3 13. Ristournes accordées par une société coopérative agricole à un associé coopérateur (CGI, art. 38 *sexies*).

Lorsque les **ristournes accordées** par une société coopérative agricole mentionnée à l'article L. 521-1 du code rural et de la pêche maritime à un associé coopérateur prennent la forme de l'attribution de parts sociales de cette société, l'imposition du produit comptabilisé au titre de ces ristournes par cet associé **peut, sur option, faire l'objet d'un report d'imposition** jusqu'à la date de cession, de transmission ou d'apport des parts ainsi attribuées ou jusqu'à la date de cessation d'activité si celle-ci est antérieure. L'option pour le report d'imposition s'exerce par le dépôt d'un état de suivi joint à la déclaration annuelle de résultat que l'associé coopérateur est tenu de déposer. Cet état mentionne notamment le nom et l'adresse de l'associé coopérateur, la dénomination et l'adresse de la coopérative agricole dont il est associé et pour chaque attribution de parts sociales le montant du produit comptabilisé au titre des ristournes et les informations nécessaires au suivi des produits en report d'imposition.

C. FRAIS ET CHARGES

(BOI-BA-BASE-20-30)

363 D'une manière générale, sont admis en déduction les frais et charges nécessités directement par l'exercice de la profession et qui entraînent une diminution de l'actif net ou sont destinés à pallier une diminution probable de cet actif.

Les règles applicables en ce domaine aux entreprises industrielles et commerciales (cf. FE n^{os} 1029 et suiv.) concernent également les exploitants agricoles, sous réserve des aménagements et précisions ci-après.

I. AMORTISSEMENTS

(BOI-BA-BASE-20-30-10)

1. Principe.

364 Les amortissements sont soumis aux mêmes règles de calcul et de déduction qu'en matière de BIC, quel que soit le système d'amortissement (linéaire ou dégressif) [cf. FE n^{os} 1081 et suiv.].

2. Précisions.

364-1 Les **terres** proprement dites, les améliorations foncières permanentes et les améliorations du fonds résultant des pratiques culturales (cf. n^o 351) **ne peuvent être amorties**. En revanche, les améliorations foncières temporaires (travaux de drainage¹, réalisation de voies de desserte sommaires...) et les plantations sont amortissables.

Les parts de coopérative et les droits d'entrée versés aux coopératives ne peuvent faire l'objet d'amortissements.

La base de l'amortissement est constituée par la valeur d'origine, c'est-à-dire selon le cas : le coût réel d'achat augmenté des frais accessoires, la valeur d'apport pour les immobilisations apportées par des tiers, le coût réel de production lorsque l'immobilisation a été créée par l'exploitant.

3. Dispositions particulières.

364-2 S'agissant des modalités d'amortissement, des règles particulières sont prévues :

- pour les porcheries, les poulaillers et les plantations de vergers et de vignes. En raison de leurs contraintes et de leurs caractéristiques particulières, ces biens bénéficient d'une durée d'amortissement réduite ;

- pour les chevaux inscrits à un compte d'immobilisations (cf. n^o 350). Ils sont amortis selon le mode linéaire et d'après une durée qui est directement fonction de leur utilisation. Les durées normales d'amortissement s'établissent en principe, comme suit : chevaux de galop : 4 ans ; chevaux de trot : 5 ans ; étalons : 5 ans ; poulinières : 7 ans. Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2005, il **est admis** que l'ensemble des équidés qui peuvent faire l'objet d'une inscription en immobilisation dès leur date de naissance (chevaux destinés à la course – trot ou galop – ou à la selle) puissent être amortis sur une durée de **trois années**.

¹ En revanche, les frais d'entretien et de fonctionnement d'un réseau de drainage constituent des frais généraux immédiatement déductibles.

4. Amortissement exceptionnel de certains biens d'équipement (CGI, art. 39 *quinquies* FC).

364-3

Les constructions qui s'incorporent à des installations de production agricole et sont destinées à satisfaire aux obligations prévues au titre I^{er} du livre V du code de l'environnement relatif aux installations classées pour la protection de l'environnement peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'un amortissement exceptionnel sur douze mois. Cette mesure s'appliquait aux constructions réalisées avant le 1^{er} janvier 2008.

II. PROVISIONS

(BOI-BA-BASE-20-30-20)

365

Pour être déductibles, les provisions doivent répondre aux conditions générales édictées en matière de bénéfices industriels ou commerciaux (cf. FE n^{os} 1150 et suiv.). L'extension de ces règles à l'agriculture conduit notamment à refuser la déduction des provisions pour renouvellement du matériel, pour travaux de construction ou pour pertes causées par les cataclysmes naturels.

III. DÉPENSES RELATIVES AUX IMMEUBLES

(BOI-BA-BASE-20-30-30)

366

Sont déductibles du revenu brut :

- les charges foncières afférentes aux terres si elles sont inscrites à l'actif ;
- les dépenses relatives aux bâtiments d'exploitation inscrits à l'actif.

Lorsque l'exploitant est autorisé à inscrire à l'actif de son bilan les **locaux d'habitation** qu'il occupe, il doit comprendre dans ses bénéfices la valeur locative réelle correspondante (cf. n^o 353) ; en contrepartie, les charges afférentes à ces locaux sont déductibles.

Les exploitants agricoles locataires sont admis à déduire les loyers et fermages versés aux propriétaires des biens utilisés pour les besoins de l'exploitation.

Cas particulier. Le **droit d'entrée** versé par un fermier est considéré :

- comme un supplément de loyer à répartir sur la durée du bail, s'il est versé au propriétaire ;
- comme un élément d'actif non amortissable, s'il est versé au fermier sortant.

IV. SALAIRES

(BOI-BA-BASE-20-30-40-10)

367

Toutes les sommes versées au personnel salarié à titre d'appointements, salaires ou indemnités sont déductibles, à condition qu'elles correspondent à un travail réel, donnent lieu à un versement effectif et ne soient pas exagérées. Ainsi, l'aide financière mentionnée à l'article L. 7233-4 du code du travail attribuée aux salariés de l'exploitation agricole constitue un charge déductible du résultat imposable si elle répond aux conditions précitées.

La rémunération de l'exploitant et des membres de sa famille obéit aux mêmes règles qu'en matière de bénéfices industriels et commerciaux (cf. FE n^o 1035). Par ailleurs, la rémunération allouée à l'associé d'exploitation est déductible.

Remarque.

L'**aide financière** au titre de services à la personne que s'alloue un exploitant individuel en application de l'article L. 7233-5 du code du travail, y compris le « CESU préfinancé » **n'est pas déductible**. Toutefois, l'article L. 7233-7 du code du travail prévoyant que cette aide est exonérée d'impôt sur le revenu, il convient de considérer que le bénéfice imposable de l'exploitant individuel est exonéré à hauteur de l'aide financière qu'il s'attribue, avec un maximum de 1 830 € par année civile. En pratique, sur la déclaration complémentaire des revenus 2042 C du contribuable, le bénéfice imposable sera minoré du montant de l'aide financière qu'il s'est attribuée. Il est précisé que cette minoration ne doit pas conduire à faire naître un déficit au titre de l'exercice d'attribution ni à augmenter le déficit de cet exercice.

V. COTISATIONS AU TITRE DES CONTRATS D'ASSURANCE DE GROUPE

(CGI, art. 154 *bis*-0 A ; CGI, ann. III, art. 41 DN *bis* et 41 DN *ter* ; BOI-BA-BASE-20-30-40-20)

368

L'article 55 de la loi n^o 97-1051 du 18 novembre 1997 d'orientation sur la pêche maritime et les cultures marines a mis en place un régime complémentaire facultatif d'assurance vieillesse des exploitants agricoles. Il s'agit de contrats d'assurance de groupe souscrits en vue du paiement d'une retraite complémentaire garantissant un revenu viager. Ce régime s'est substitué au régime COREVA supprimé depuis le 30 juin 1998.

Les cotisations versées, dans le cadre de contrats d'assurance de groupe en vue du paiement d'une retraite complémentaire garantissant un revenu viager, définis au 2° de l'article L. 144-1 du code des assurances, sont déductibles, sous certaines conditions et limites, du bénéfice professionnel de l'exploitant.

368-1

L'article 111 de la loi n° 2003-775 du 21 août 2003 portant réforme des retraites et l'article 82 de la loi de finances pour 2004 ont modifié les dispositions de l'article 154 *bis*-0 A du CGI pour la détermination des résultats des exercices **clos** ou des périodes d'imposition arrêtées depuis le 1^{er} janvier 2004. Sans modifier la définition des personnes concernées par la déduction des cotisations ni celle des contrats, ces nouvelles dispositions législatives ont changé les modalités et limites de déduction des cotisations. Toutefois, dans l'hypothèse où ces changements se traduiraient par une diminution des cotisations déductibles, un dispositif transitoire jusqu'en 2010 a permis, pour les contrats conclus avant le 25 septembre 2003, de bénéficier de l'ancien mécanisme prévu par l'article 154 *bis*-0 A dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2003.

1. Personnes concernées.

368-2

Le régime complémentaire facultatif d'assurance vieillesse mis en place par l'article 55 de la loi du 18 novembre 1997 est ouvert :

- aux chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole qui relèvent des régimes d'assurance vieillesse obligatoires des travailleurs non salariés agricoles défini aux articles L. 732-18 et suivants du code rural et de la pêche maritime (métropole) et L. 762-26 et suivants du même code (départements d'outre-mer), à leur conjoint¹ et aux membres de leur famille participant à l'exploitation qui sont affiliés à ce même régime ;
- aux chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole exerçant leur activité soit à titre individuel soit dans le cadre d'un groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC) ;
- aux membres non salariés d'une exploitation collective de droit ou de fait (membres de sociétés civiles, associés d'EARL, indivisaires...) participant effectivement à l'exploitation et personnellement assujettis aux régimes d'assurance vieillesse obligatoires des travailleurs non salariés des professions agricoles ;
- aux secrétaires mandataires des sociétés ou caisses locales d'assurances mutuelles agricoles qui exercent leur activité de manière indépendante et sont affiliés aux régimes d'assurance vieillesse obligatoires des professions non salariées agricoles (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 722-1-5° et L. 722-4-1°).

Remarque : le chef d'une exploitation ou d'une entreprise agricole peut souscrire un contrat d'assurance groupe pour son conjoint collaborateur au sens de l'article L. 321-5 du code rural et de la pêche maritime.

2. Nature des contrats.

368-3

Il doit s'agir de contrats d'assurance de groupe prévus au 2° de l'article L. 144-1 du code des assurances. Le décret d'application n° 97-1264 du 29 décembre 1997 fixe les conditions de fonctionnement et de validité des contrats et les caractéristiques des groupes souscripteurs. Sont concernés, également, les contrats gérés par une institution mentionnée à l'article L. 370-1 du code des assurances pour les contrats mentionnés à l'article L. 143-1 dudit code.

3. Déduction des cotisations.

a. Exercices clos ou périodes d'imposition arrêtées depuis le 1^{er} janvier 2004.

368-4

Pour la détermination des résultats des exercices clos ou des périodes d'imposition arrêtées depuis le 1^{er} janvier 2004, les cotisations **sont déductibles** du revenu professionnel dans une limite égale au plus élevé des deux montants suivants :

- **10 %** de la **fraction du revenu professionnel imposable** qui n'excède pas **huit fois** le plafond annuel de la sécurité sociale, auxquels s'ajoutent **15 %** supplémentaires sur la fraction de ce revenu comprise entre **une fois** et **huit fois** le même plafond. Les revenus exonérés en application des articles 44 *sexies* à 44 *undecies* et 44 *terdecies* du CGI ainsi que les abattements prévus aux articles 44 *quaterdecies*, 44 *quindecies* et 73 B dudit code sont retenus pour l'appréciation du montant du revenu professionnel mentionné ci-dessus. Il n'est pas tenu compte des plus-values et des moins-values professionnelles à long terme.
- **ou 10 %** du **plafond annuel de la sécurité sociale**.

1. Si les deux conjoints co-exploitant ou non au sens fiscal, ont chacun cette qualité, chacun d'eux peut souscrire un contrat d'assurance groupe et bénéficier de la limite de déduction propre aux chefs d'exploitation.

Cette limite s'applique à l'ensemble des versements effectués tant au titre des cotisations courantes que, le cas échéant, des rachats de cotisations

Cette limite est **réduite**, le cas échéant, des sommes versées par l'entreprise au plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) défini aux articles L. 3334-1 à L. 3334-16 du code du travail et exonérées en application du a du 18° de l'article 81 du CGI.

Si le chef d'exploitation a souscrit un contrat d'assurance de groupe pour son conjoint ou pour les membres de sa famille participant à l'exploitation, les cotisations versées au titre de ce contrat sont déductibles du bénéfice imposable dans la limite du plafond fixé, pour chacune de ces personnes, au tiers du plafond de déduction prévu pour les cotisations du chef d'exploitation.

Des exemples d'application sont fournis au BOI-BA-BASE-20-30-40-20 n° 350.

La **déduction**, dont le fait générateur est le **paiement** des cotisations, est subordonnée à la justification par le chef d'exploitation ou d'entreprise de la régularité de sa situation vis-à-vis de l'ensemble des régimes d'assurance-vieillesse obligatoires dont il relève, c'est-à-dire, d'une part, vis-à-vis du régime d'assurance-vieillesse de base et, d'autre part, pour la détermination du résultat des exercices clos depuis le 31 décembre 2005, du régime d'assurance-vieillesse complémentaire obligatoire institué par la loi n° 2002-308 du 4 mars 2002.

368-5

b. Dispositif transitoire jusqu'en 2010 pour les contrats conclus avant le 25 septembre 2003.

368-6

Pour la détermination des résultats des exercices **clos** ou des périodes d'imposition **arrêtées** entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2010, les exploitants pouvaient déduire les cotisations versées au titre des contrats d'assurance-groupe conclus avant le 25 septembre 2003 selon les modalités en vigueur pour les exercices clos ou périodes d'imposition arrêtées avant le 1^{er} janvier 2004, si celles-ci étaient plus favorables.

VI. COTISATIONS SOCIALES DES PLURIACTIFS

(CGI, art. 154 *bis* ; BOI-BA-BASE-20-30-40 n° 330)

368-7

Aux termes de l'article L 171-3 du code de la sécurité sociale, les personnes qui exercent simultanément une activité **non salariée agricole** et une activité **non salariée non agricole** sont affiliées au seul régime de leur activité principale.

Elles cotisent et s'acquittent des contributions sociales sur l'ensemble de leurs revenus, selon les modalités en vigueur dans le régime de leur activité principale.

Pour être admises en déduction, les dépenses doivent notamment être exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation.

En conséquence, seule la quote-part des cotisations sociales afférentes à l'activité agricole peut être déduite du résultat imposable de cette activité, quand bien même l'ensemble des cotisations serait acquitté auprès d'un seul régime de sécurité sociale. Les cotisations versées à une caisse unique par les exploitants pluriactifs doivent donc faire l'objet d'une répartition en vue de leur imputation sur les revenus des activités auxquels elles se rapportent. En pratique, cette répartition peut être effectuée au prorata du montant du chiffre d'affaires hors taxes de chacune des activités concernées.

VII. RACHATS DE COTISATIONS AU RÉGIME OBLIGATOIRE D'ASSURANCE-VIEILLESSE ET REMBOURSEMENT

(CGI, art. 72 et 154 *bis* ; BOI-BA-BASE-20-30-40 n° 160)

368-8

1. Avant la cessation d'activité : rachats de cotisations déductibles du bénéfice imposable.

Sont **déductibles sans limitation** pour la détermination du bénéfice agricole imposable, les cotisations dues en leur qualité de professionnels non salariés agricoles par les chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole et les associés de sociétés de personnes, au titre des régimes obligatoires, de base ou complémentaires, d'allocations familiales, d'assurance-vieillesse, invalidité, décès, maladie et maternité (CGI, art. 72 et 154 *bis*).

Il en est de même des cotisations obligatoires dues pour la couverture des mêmes risques par les conjoints collaborateurs et les aides familiaux.

Ce **principe de déduction sans limitation** du bénéfice agricole imposable **est également applicable** aux **rachats de cotisations au régime d'assurance-vieillesse obligatoire** prévues par le code rural et de la pêche maritime en faveur des professionnels non salariés

agricoles, sous réserve que les versements de ces cotisations soient effectués **avant la date de cessation d'activité**.

2. Après la cessation d'activité : rachats de cotisations déductibles du revenu global.

Pour les exploitants **ayant cessé leur activité** au sens de l'article 201 du CGI, les versements faits au titre de rachats de cotisations à des régimes complémentaires légalement obligatoires **sont déductibles du revenu global** (CGI, art. 156-II-4°).

3. Cotisations concernées par les facultés de rachat.

Sont visées les cotisations versées en application des facultés de rachat suivantes :

- la faculté de rachat prévue à l'article L. 732-35 du code rural et de la pêche maritime en faveur des conjoints de chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole qui ont participé aux travaux de l'exploitation ou de l'entreprise ;

- la faculté de rachat des périodes accomplies en qualité d'aide familial prévue à l'article L. 732-35-1 du code rural et de la pêche maritime ;

- la faculté de rachat de certaines périodes d'études supérieures, dans la limite de douze trimestres d'assurance, prévue à l'article L. 732-27-1 du code rural et de la pêche maritime.

4. Remboursement des rachats de cotisations d'assurance vieillesse imposable à l'impôt sur le revenu (BOI-BA-BASE-20-30-40 n° 220).

L'article 24 de la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 portant réforme des retraites a prévu une **procédure de remboursement**, sous certaines conditions et pour certains assurés, de tout ou partie **des rachats de trimestres pour années d'études ou années incomplètes** (dits « rachats Fillon ») qui ont été **effectués** auprès des régimes obligatoires d'assurance vieillesse **avant le 13 juillet 2010**.

Ce **remboursement**, qui constitue un **complément de revenu imposable** à l'impôt sur le revenu **au titre de l'année de perception**, est ouvert sur demande des intéressés dans un **délai de trois ans** à compter de l'entrée en vigueur de cette loi, soit **jusqu'au 10 novembre 2013**.

Pour plus de précisions, cf. n° 462-1.

VIII. À-VALOIR SUR LE MONTANT DES COTISATIONS EXIGIBLES L'ANNÉE SUIVANTE

(CGI, art. 72 F ; BOI-BA-BASE-20-30-40 n° 310)

368-9

Les chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole soumis au régime réel d'imposition peuvent demander à verser, en complément des cotisations appelées au titre de l'année en cours, **un à-valoir sur le montant des cotisations exigibles l'année suivante**. Cet à-valoir **ne peut excéder 50 %** du montant des dernières cotisations appelées. La demande des intéressés doit être formulée auprès de la caisse de mutualité sociale agricole dont ils relèvent (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 731-22-1).

L'**à-valoir**, mentionné à l'article L. 731-22-1 du code rural et de la pêche maritime, **est déductible** du résultat de l'exercice au cours duquel il est versé (CGI, art. 72 F).

Toutefois, **à compter du 1^{er} janvier 2013**, lorsque le résultat imposable d'un exercice est en hausse par rapport à celui de l'exercice précédent, l'à-valoir visé ci-dessus non versé à la clôture de l'exercice **est néanmoins déductible** dans la limite de **20 %** de la hausse constatée, à condition que ce versement soit effectué dans les six mois de la clôture de l'exercice et au plus tard à la date de dépôt de la déclaration des résultats se rapportant à l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée. La fraction de l'à-valoir ainsi déduite n'est plus déductible au titre de l'exercice de versement.

XI. FRAIS FINANCIERS

(BOI-BA-BASE-20-30-50)

369

Les agriculteurs peuvent déduire dans les conditions de droit commun les intérêts des emprunts qu'ils ont contractés pour les besoins de leur exploitation.

chapitre 3

régime simplifié d'imposition

(CGI, art. 74 à 74 B ; BOI-BA-BASE)

370

Le champ d'application du régime simplifié d'imposition et les obligations incombant aux exploitants qui y sont soumis sont exposés aux n^{os} 316-2, 323, 334 et suiv.

L'article 74 du CGI prévoit que le **bénéfice imposable** des exploitants soumis au régime simplifié est **déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfice réel normal**, sous réserve de certaines particularités concernant la détermination du produit brut et les frais et charges. Seules ces particularités donnent lieu aux développements ci-dessous ; pour le surplus il y a lieu de se reporter aux n^{os} 345 et suiv.

Précisions pour le calcul de l'impôt.

Pour le **calcul** de l'impôt sur le revenu des années 2006 et suivantes, le montant des bénéfices agricoles réalisés par des exploitants soumis au régime réel simplifié d'imposition et **non adhérents d'un centre de gestion agréé (CGA)** directement ou par l'intermédiaire d'une société ou d'un groupement soumis au régime fiscal des sociétés de personnes, est multiplié par **1,25** (CGI, art. 158-7).

Depuis le 1^{er} janvier 2010, **ne seront également plus concernés** par l'application du coefficient multiplicateur de 1,25, les exploitants agricoles soumis à un régime réel qui font appel aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'ordre, ou d'une association de gestion et de comptabilité, autorisé et conventionnée par l'administration fiscale.

Seul le résultat de l'exploitation soumis au barème progressif de l'impôt **est majoré**. En revanche, les plus-values et moins-values professionnelles à long terme ainsi que les déficits **ne font pas l'objet de la majoration de 25 %**.

Il est précisé que le contribuable **ne doit pas majorer de lui-même le montant de ses revenus**. Sur sa déclaration des revenus, il continue, comme auparavant, à reporter le montant du bénéfice qu'il a effectivement réalisé et qui fera l'objet dans la chaîne de calcul de l'impôt d'une majoration de 25 %.

En outre, le **revenu fiscal de référence** (CGI, art. 1417-IV-1^o) doit intégrer le montant des revenus **après application de la majoration de 25 %**.

A. DÉTERMINATION DU PRODUIT BRUT

371

Le produit brut est déterminé dans les mêmes conditions que sous le régime du bénéfice réel normal (cf. n^{os} 353 et suiv.).

Des dispositions particulières sont cependant applicables aux stocks et à l'autoconsommation.

I. ÉVALUATION DES STOCKS

(CGI, art. 74-b et ann. III, art. 38 *sexdecies* JC ; BOI-BA-BASE-20-20-20-20)

1. Principe.

372

Pour la détermination des résultats des exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2000, les exploitants agricoles soumis au régime simplifié d'imposition **doivent** évaluer leurs stocks au prix de revient ou au cours du jour à la clôture de l'exercice si ce cours du jour est inférieur au prix de revient (CGI, art. 74-b).

Sous réserve de l'application des règles fiscales spécifiques à l'activité agricole, il convient également de tenir compte des règles générales prévues.

a. *Stocks concernés.*

372-1

Il s'agit des matières premières et consommables, les fournitures, les emballages, les marchandises achetées à l'extérieur et destinées à être revendues en l'état dans la mesure où les profits correspondants revêtent un caractère agricole, les produits finis, les produits et les travaux en cours de fabrication, les avances aux cultures et les animaux.

Cela concerne l'ensemble des stocks détenus par l'exploitant quelle que soit l'année au titre de laquelle ils ont été acquis ou obtenus (voir toutefois les remarques ci-dessous).

Remarque :

372-2

S'agissant des animaux détenus par un exploitant soumis au régime simplifié d'imposition, il est précisé que les **équidés et bovidés**, remplissant les conditions prévues au II de l'article 38 *sexdecies* D de l'annexe III au CGI, peuvent

être assimilés à des immobilisations amortissables (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* C ; cf. n° 350). Tous les autres animaux, y compris ceux nés dans l'exploitation, demeurent compris dans les stocks.

b. **Évaluation au prix de revient.**

372-3

Les stocks sont, en principe, évalués à leur prix de revient au bilan de clôture au cours duquel ils ont été obtenus et aux bilans ultérieurs.

Le prix de revient s'entend normalement du **prix de revient effectif** (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* H).

Toutefois, **pour les produits finis et les produits en cours de fabrication**, le prix de revient peut être déterminé **forfaitairement** en appliquant au cours du jour à la clôture de l'exercice une décote correspondant au bénéfice brut susceptible d'être réalisé lors de la vente (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies*-I).

372-4

Les déchets et rebuts doivent être évalués au cours du marché au jour de l'inventaire ou, à défaut de cours, à leur valeur probable de réalisation.

Pour l'évaluation des stocks en cas d'apport en sociétés, des stocks à retenue lente et des avances aux cultures, les précisions apportées aux n^{os} 354-2 (Remarque), n^{os} 354-3 et 354-4 s'appliquent au régime simplifié d'imposition.

c. **Évaluation au cours du jour.**

372-5

L'évaluation des stocks est faite au cours du jour si ce dernier est inférieur au prix de revient. Le cours du jour est le prix auquel le prix auquel les produits considérés pourraient être vendus sur le marché à la date de l'inventaire en tenant compte de la spécificité des produits.

À défaut de cours du jour à la clôture de l'exercice, il convient de rechercher la valeur probable de réalisation.

2. Exception : évaluation selon une méthode forfaitaire.

372-6

Sur option (CGI, art 74-b), les stocks, autres que les matières premières et les avances aux cultures visées à l'article 72 A du CGI, peuvent être évalués selon **une méthode forfaitaire** par l'exploitant soumis au régime simplifié d'imposition.

Cette méthode optionnelle d'évaluation des stocks consiste pour l'exploitant à appliquer au cours du jour à la date de l'inventaire une décote forfaitaire.

a. **Conditions d'exercice de l'option.**

372-7

L'option pour la méthode d'évaluation forfaitaire des stocks doit être exercée dans le délai de déclaration du résultat du premier exercice auquel elle s'applique (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* JC).

Elle doit être formulée sur papier libre et annexée à cette déclaration.

L'option est valable pour **cinq exercices** tant que l'exploitant est soumis au régime simplifié d'imposition. Elle se reconduit tacitement par période de cinq exercices sauf décision contraire notifiée au service des impôts dans le délai de dépôt de la déclaration de résultat du dernier exercice de chaque période d'option.

b. **Stocks concernés.**

372-8

La méthode forfaitaire d'évaluation s'applique aux stocks d'animaux achetés ou nés sur l'exploitation, aux produits finis et aux produits en cours de fabrication.

c. **Décote forfaitaire applicable.**

372-9

L'article 38 *sexdecies* JC de l'annexe III du CGI fixe cette décote forfaitaire à :

- **20 %** pour la généralité des produits finis, des produits en cours de fabrication et des animaux ;
- **30 %** pour les bovins et les produits de la viticulture (vins, eaux-de-vie, spiritueux).

En outre ce même article maintient le **mécanisme correcteur** destiné à éviter une forte fluctuation des résultats, en raison des brusques variations conjoncturelles des cours de plus ou moins 20 % entre la date d'ouverture et celle de clôture d'un même exercice.

Cette variation de prix peut être limitée à **20 %** et s'applique de plein droit. Toutefois, l'exploitant peut y renoncer.

L'option pour cette renonciation s'effectue dans les mêmes conditions et pour la même durée que l'option pour la méthode forfaitaire d'évaluation.

372-10

Il est précisé que le décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 a supprimé, depuis sa date d'entrée en vigueur et dans un souci de simplification, le système particulier de blocage de la valeur des stocks de vins et spiritueux détenus par les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition applicable sur option (pour le maintien de ce système de blocage).

II. AUTOCONSOMMATION

(CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* JD)

372-11

Lorsque l'option pour l'évaluation des stocks selon une méthode forfaitaire est exercée (cf. n° 372-6), les produits prélevés par l'exploitant à des fins personnelles, dont la valeur est ajoutée aux recettes, sont évalués selon le même mode forfaitaire dans les conditions exposées à l'article 38 *sexdecies* JC de l'annexe III au CGI.

B. FRAIS ET CHARGES

(BOI-BA-DECLA-30- n° 200)

373

Le résultat imposable est déterminé comme en matière de bénéfice réel normal sauf à tenir compte des dispositions particulières suivantes :

- les frais relatifs aux carburants consommés lors des déplacements professionnels de l'exploitant individuel¹ peuvent être enregistrés **forfaitairement** d'après un barème publié chaque année (CGI, art. 74-c ; cf. FE n° 1390).

Les exploitants exercent, au titre de chaque exercice, l'option pour cette déduction forfaitaire sur un état joint à la déclaration de résultats. Cet état mentionne également :

- le type et l'immatriculation du ou des véhicules concernés ;
- le nombre total de kilomètres parcourus, en distinguant ceux effectués pour les besoins de l'exploitation ;
- le montant forfaitaire des frais de carburant ;
- les modalités de comptabilisation de ces frais (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* RB *bis*).

Cette mesure de simplification vise essentiellement les frais de carburant afférents aux véhicules affectés à un **usage mixte** (professionnel et personnel), pour lesquels il n'existe pas toujours de justificatif. Par suite, sont **exclus** du bénéfice de cette mesure les frais de carburant qui concernent les véhicules **uniquement affectés à un usage professionnel** tels que les camions, tracteurs ou autres engins agricoles, véhicules utilitaires, etc...

- la justification des frais généraux accessoires payés en espèces n'est pas exigée dans la limite de un pour mille du chiffre d'affaires hors taxes réalisé et d'un minimum de **152 €** (CGI, art. 74-d).

Il est rappelé que pour la détermination des résultats des exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2000, les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition peuvent constituer des provisions (cf. n° 334-1).

374

1. L'évaluation forfaitaire des frais de carburants ne concerne que les exploitants individuels (à l'exception donc des sociétés ou groupements), mais s'applique aussi bien aux véhicules inscrits à l'actif de l'exploitation qu'à ceux conservés dans le patrimoine privé.

titre 4

liquidation et modalités d'imposition

(BOI-BA-LIQ et BOI-BA-BASE)

Le bénéfice imposable des exploitants agricoles correspond, en principe, au bénéfice déterminé comme il est précisé ci-dessus titre 3, sous réserve de l'application éventuelle des dispositions suivantes.

A. ABATTEMENT DE 50 % SUR LE BÉNÉFICE DES JEUNES AGRICULTEURS

(CGI, art. 73 B ; BOI-BA-BASE-30-10)

375

Une réduction de bénéfice de **50 %** est prévue en faveur de certains jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation ou qui ont souscrit entre le 1^{er} janvier 2001 et le 27 juillet 2003, un contrat territorial d'exploitation ou encore, entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2005, un contrat d'agriculture durable.

Pour la détermination des résultats des exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2006, cet abattement est porté à **100 %** au titre **de l'exercice en cours à la date d'inscription en comptabilité** de la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs.

I. EXPLOITANTS CONCERNÉS

(BOI-BA-BASE-30-10-10)

375-1

1. Exploitants agricoles bénéficiaires des aides à l'installation.

La réduction s'applique aux exploitants qui remplissent simultanément les trois conditions suivantes :

a. Imposition d'après un régime de bénéfice réel.

Les exploitants doivent relever, de plein droit ou sur option, soit du régime réel normal, soit du régime réel simplifié.

b. Perception de l'une ou l'autre des aides suivantes :

- dotation d'installation aux jeunes agriculteurs (DJA) prévue par les articles D. 343-9 à D. 343-12 du code rural et de la pêche maritime ;
- prêts à moyen terme spéciaux d'installation (MTS) prévus par les articles D. 343-13 à D. 343-16 du code rural et de la pêche maritime.

c. Installation.

En application de l'article 73 B du CGI, la réduction de **50 %** s'applique aux jeunes agriculteurs qui s'établissent depuis le 1^{er} janvier 1993.

La réduction peut s'appliquer en cas d'installation sur un fonds rural précédemment exploité par un autre agriculteur.

Pour la détermination des résultats des **exercices clos** depuis le 1^{er} janvier 2006, cet abattement est porté à **100 %** au titre de l'exercice en cours à la **date d'inscription en comptabilité** de la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs.

375-2 2. Exploitants agricoles ayant souscrit un premier contrat territorial d'exploitation.

L'abattement de **50 %** s'applique également aux exploitants agricoles qui, entre le **1^{er} janvier 2001 et le 27 juillet 2003**, ont conclu un **premier** contrat territorial d'exploitation (CTE) dans les conditions définies aux anciens articles L. 311-3, L. 341-1, R. 311-1, R. 341-7 à R. 341-13 et R. 341-14 à R. 341-15 du code rural (ancien). Pour bénéficier de l'abattement, les conditions suivantes doivent être remplies :

- les exploitants doivent être âgés de vingt et un ans au moins et de trente-huit ans au plus au jour de la souscription du premier contrat territorial d'exploitation ;
- ils doivent relever d'un régime réel d'imposition (de plein droit ou sur option) ;
- ils doivent s'être établis depuis le 1^{er} janvier 1993 et avoir souscrit un premier contrat territorial d'exploitation entre le 1^{er} janvier 2001 et le 27 juillet 2003.

Remarque : Dans le cas où le contrat territorial d'exploitation est conclu par une société à objet agricole, seuls peuvent bénéficier de la réduction, sur la quote-part leur revenant dans le bénéfice social, les associés qui satisfont à la condition d'âge évoquée ci-dessus.

3. Exploitants agricoles ayant souscrit un premier contrat d'agriculture durable.

L'abattement de **50 %** s'applique également aux exploitants agricoles qui, entre le **1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2005**, ont conclu un **premier** contrat d'agriculture durable (CAD) dans les conditions définies aux anciens articles R. 311-1, R. 311-2 et R. 341-7 à R. 341-20 du code rural (ancien). Pour bénéficier de l'abattement, les conditions suivantes doivent être remplies :

- les exploitants doivent être âgés de vingt et un ans au moins et de trente-huit ans au plus au jour de la souscription du premier contrat d'agriculture durable ;
- ils doivent relever d'un régime réel d'imposition (de plein droit ou sur option) ;
- ils doivent avoir souscrit un **premier** contrat d'agriculture durable entre le **1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2005**.

Remarque : Dans le cas où le contrat d'agriculture durable est conclu par une société à objet agricole, seuls peuvent bénéficier de la réduction, sur la quote-part leur revenant dans le bénéfice social, les associés qui satisfont à la condition d'âge évoquée ci-dessus.

II. PÉRIODE D'APPLICATION

(BOI-BA-BASE-30-10-20)

1. Exploitants agricoles bénéficiaires des aides à l'installation.

a. Période de 60 mois.

375-3 La réduction de **50 % s'applique** aux bénéfices réalisés **au cours des soixante premiers mois d'activité**, mais seulement à compter de la date d'octroi de la première aide.

- **Point de départ :** l'abattement s'applique à compter de la date d'octroi¹ de la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs ou des prêts à moyen terme spéciaux (cf. n° 375-1 ci-dessus). Le mois au cours duquel l'aide est attribuée compte pour le premier mois.

- **Terme de la période :** l'abattement s'applique jusqu'au terme du 59^e mois qui suit celui au cours duquel l'exploitant s'est installé.

Lorsque le point de départ ou le terme de la période ne coïncident pas avec le début ou la fin d'un exercice de douze mois, les bénéfices des exercices qui incluent ces dates sont répartis **prorata temporis**.

b. Application rétroactive.

375-4 Les exploitants peuvent demander l'application de l'abattement sur les bénéfices des exercices non prescrits clos entre la date d'installation et celle d'attribution des aides. Cette possibilité s'applique aux bénéfices des exercices non prescrits clos depuis le 1^{er} janvier 1994.

Pour l'exercice en cours à la date d'octroi de la première aide ou pour l'exercice clos avant cette date mais dont la déclaration de résultat n'a pas encore été déposée, la demande résulte, de manière implicite, de la rédaction même de la déclaration de résultat. Pour les exercices dont les déclarations ont déjà été déposées à la date d'octroi de la première aide, l'application

¹ La date à prendre en compte s'entend de celle de la décision d'octroi de l'aide notifiée à l'exploitant par le préfet.

rétroactive de l'abattement est accordée sur réclamation contentieuse ; celle-ci peut être déposée dès la date d'octroi de la première aide.

c. Coordination de l'abattement de 100 % avec celui de 50 %.

375-5

Les jeunes exploitants soumis à un régime réel (normal ou simplifié) qui perçoivent la dotation d'installation prévue aux articles D 343-9 à D 343-12 du code rural et de la pêche maritime bénéficient d'un abattement de **100 %** sur l'intégralité du bénéfice imposable au titre de l'exercice de comptabilisation de cette dotation.

En pratique, le déclenchement de l'abattement de **100 %** peut précéder, voire suivre, celui de l'abattement de **50 %**.

Lorsque, au titre d'une même période, les deux abattements sont susceptibles de s'appliquer de manière cumulée, le taux le plus élevé de l'abattement s'appliquera. En tout état de cause, quelle que soient la durée d'application de l'abattement de **100 %** et la date à laquelle il commence à s'appliquer, la durée cumulée de l'abattement de **50 %** et de **100 %** ne doit pas dépasser soixante mois.

2. Exploitants agricoles ayant souscrit un contrat territorial d'exploitation entre le 1^{er} janvier 2001 et le 27 juillet 2003 ou d'agriculture durable entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2005.

375-6

La réduction de **50 % s'applique** aux bénéfices réalisés **au cours des soixante mois** qui suivent la signature du premier contrat territorial d'exploitation ou d'agriculture durable.

- **Point de départ** : le premier jour du mois suivant la souscription du contrat.

- **Terme de la période** : le dernier jour du soixantième mois qui suit celui au cours duquel l'exploitant a signé le contrat.

Si le point de départ ou le terme de la période ne coïncident pas avec le début ou la fin d'un exercice de douze mois, les bénéfices des exercices qui incluent ces dates sont répartis **prorata temporis**.

Le contribuable qui devient associé d'une société à objet agricole ayant conclu un premier contrat territorial d'exploitation ou d'agriculture durable, peut prétendre au bénéfice de la réduction, toutes conditions étant par ailleurs remplies, pour la période restant à courir entre la date de son entrée dans la société et le terme de la période de soixante mois. À l'inverse, le contribuable qui bénéficie de la réduction en sa qualité d'associé d'une société signataire d'un contrat d'agriculture durable et qui se retire de cette société perd le bénéfice de cet avantage à compter de la date de son retrait.

III. UNICITÉ DE L'AVANTAGE FISCAL

375-7

Un même contribuable ne peut bénéficier de la réduction de **50 % au titre de la conclusion d'un contrat territorial d'exploitation** que s'il n'a pas déjà bénéficié des aides à l'installation que sont la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs ou les prêts à moyen terme spéciaux. Lorsque l'activité est exercée dans le cadre d'une société signataire d'un premier contrat territorial d'exploitation, le contribuable est ainsi exclu du bénéfice de l'avantage fiscal si, avant son entrée dans la société, lui-même ou son conjoint avec lequel il avait la qualité de coexploitant avait bénéficié de l'une ou l'autre de ces aides à l'installation au titre d'une exploitation individuelle.

De même, un même contribuable ne peut bénéficier de la réduction de **50 % au titre de la conclusion d'un contrat d'agriculture durable** que s'il n'a pas déjà bénéficié des aides à l'installation que sont la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs ou les prêts à moyen terme spéciaux ou s'il n'a pas déjà bénéficié de cet abattement dans le cadre de la souscription d'un contrat territorial d'exploitation. Dans cette dernière hypothèse, l'exploitant qui aurait signé un contrat territorial d'exploitation puis un contrat d'agriculture durable pourra conserver le bénéfice de l'abattement jusqu'au dernier jour du soixantième mois qui suit celui au cours duquel l'exploitant a signé le contrat territorial d'exploitation. Lorsque l'activité est exercée dans le cadre d'une société signataire d'un premier contrat territorial d'exploitation ou d'un contrat d'agriculture durable, le contribuable est ainsi exclu du bénéfice de l'avantage fiscal si, avant son entrée dans la société, lui-même ou son conjoint avec lequel il avait la qualité de coexploitant avait bénéficié de l'une ou l'autre de ces aides à l'installation au titre d'une exploitation individuelle.

En outre, la réduction de **50 %** ne s'applique qu'à la suite de la conclusion d'un **premier** contrat territorial d'exploitation ou d'un **premier** contrat d'agriculture durable.

IV. MODALITÉS D'APPLICATION

(BOI-BA-BASE-30-10-30)

375-8

La réduction s'applique **avant déduction** des déficits reportables, de la déduction pour investissement prévue à l'article 72 D du CGI (cf. n^{os} 376 et suiv.) et de la déduction pour aléas (cf. n^{os} 377 et suiv.). Elle ne concerne pas les produits soumis à un taux d'imposition proportionnel (plus-values professionnelles à long terme) et ne peut se cumuler avec d'autres abattements opérés sur le bénéfice.

Remarque :

Les revenus tirés de l'exercice des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne mentionnées à l'article 75 A du CGI ne peuvent pas bénéficier de l'abattement prévu à l'article 73 B du CGI.

B. DÉDUCTION POUR INVESTISSEMENT

(CGI, art. 72 D, 72 D *ter* et 72 D *quater* ; BOI-BA-BASE-30-20 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 27)

376

Les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition peuvent, sous certaines conditions, opérer chaque année sur leur bénéfice, dans certaines limites, soit une déduction pour investissement (DPI), soit une déduction pour aléas (DPA : cf. n^{os} 377 et s.).

I. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-BA-BASE-30-20-10)

376-1

Seuls les exploitants individuels et les sociétés ou groupements agricoles qui relèvent de **plein droit ou sur option** du régime réel normal ou du régime simplifié (cf. n^{os} 315 et suiv.) peuvent pratiquer la déduction.

Remarque : il est admis que la déduction soit pratiquée par chacun des conjoints qui gère une exploitation indépendante et autonome dont tous les éléments de l'actif lui appartiennent en propre.

1. Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

Pour les exercices **clos à compter du 31 décembre 2012**, les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition peuvent pratiquer une déduction pour investissement dans les limites et conditions prévues à l'article 72 D *ter* du CGI.

Cette déduction est utilisée au cours des **cinq exercices qui suivent** celui de sa réalisation pour :

- l'acquisition et la production de stocks de produits ou animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an ;
- ou l'acquisition de parts sociales de sociétés coopératives agricoles mentionnées à l'article L. 521-1 du code rural et de la pêche maritime (CGI, art. 73 D *ter* nouveau).

2. Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2009 ou clos avant le 31 décembre 2012.

La déduction doit être utilisée, au cours des cinq exercices qui suivent celui au cours duquel elle a été pratiquée, soit pour l'acquisition ou la création d'immobilisations amortissables **strictement nécessaires** à l'activité, soit pour l'acquisition ou la production de stocks de produits ou animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an (gros bovins, pépinières, vins et spiritueux...), soit encore pour la souscription ou l'acquisition de parts sociales de sociétés coopératives agricoles visées à l'article L. 521-1 du code rural et de la pêche maritime.

II. MODALITÉS D'APPLICATION

(BOI-BA-BASE-30-20-20)

376-2

1. Plafonnement commun (déduction pour investissement et celle pour aléas) en vigueur pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012 (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 27-I-C).

a. Plafond commun de déduction (investissement et aléas).

Pour la détermination des résultats clos à compter du 31 décembre 2012, la déduction pour investissement et celle pour aléas sont plafonnées dans la limite du bénéfice à un montant global fixé, **par exercice de douze mois, à 27 000 €**.

Pour les exploitations agricoles à responsabilité limitée (GAEC) qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, les plafonds sont multipliés par le nombre des associés exploitants dans la limite de trois.

b. Modalités de déduction.

Les déductions pour investissement et pour aléas majorées, le cas échéant, du complément de déduction pour aléas, **sont plafonnées** à la **différence positive** entre la somme de 150 000 € et le montant des déductions pratiquées et non encore rapportées au résultat, majoré, le cas échéant, des intérêts capitalisés en application de l'article 72 D *bis*-I-A, al. 2 du CGI.

Le montant de 150 000 € comprend celui des déductions pour aléas pratiquées et non encore rapportées au résultat à la date de publication de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012, majoré, le cas échéant, des intérêts capitalisés.

c. Déductions antérieures à la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012.

Les sommes déduites en application des articles 72 D et 72 D *bis* du CGI antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 peuvent être utilisées ou doivent être rapportées, le cas échéant, selon les modalités prévues antérieurement à cette date.

2. Plafonnement propre à la déduction pour investissement au titre des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2009 ou clos avant le 31 décembre 2012.

376-3

Pour la détermination des résultats des exercices **ouverts** depuis le 1^{er} janvier 2009, la déduction pour investissements bénéficie d'un **plafond distinct** de celui de la déduction pour aléas. Le montant de la **seule déduction** pour investissement est limité pour chaque exercice à :

- **4 000 €** dans la **limite** du bénéfice imposable, s'il est inférieur à 10 000 € ;
- **40 % de ce bénéfice** lorsqu'il est compris entre 10 000 € et 40 000 € ;
- la somme de **8 000 €** majorée de **20 %** de ce bénéfice lorsqu'il est compris entre 40 000 € et 60 000 € ;
- **20 000 €** lorsque ce bénéfice excède 60 000 €.

Pour les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) et les GAEC qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, le **plafond est multiplié** par le nombre des associés exploitants dans la **limite de trois**.

En pratique, le plafond de la déduction pour investissement peut être directement calculé au moyen du barème ci-dessous :

Bénéfice	Exploitant individuel	GAEC ou EARL avec 2 associés exploitants	GAEC ou EARL avec 3 associés exploitants ou plus
Limite applicable			
Inférieur à 4 000 €	Égale au bénéfice		
De 4 000 € à 9 999 €	4 000 €	8 000 € dans la limite du bénéfice	Égale au bénéfice
De 10 000 € à 40 000 €	40 % du bénéfice	80 % du bénéfice	Égale au bénéfice
De 40 001 € à 60 000 €	8 000 € + 20 % du bénéfice	16 000 € + 40 % du bénéfice	Égale au bénéfice
Supérieur à 60 000 €	20 000 €	40 000 €	60 000 €

La déduction est pratiquée après l'application de l'abattement prévu à l'article 73 B du CGI.

Remarque :

Pour plus de précisions sur l'ancien dispositif du plafonnement commun en vigueur pour les exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2008 (investissement et aléas), il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2011, paragraphe 376-3.

376-4

3. Assiette.

Le bénéfice à retenir est celui de l'exercice soumis à l'impôt selon le barème progressif ou selon un taux proportionnel.

La déduction est calculée après l'abattement en faveur des jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation (CGI, art. 73 B ; cf. n° 375) et de ceux prévus à l'article 44 *quaterdecies* du CGI (cf. n° 1871), mais avant :

- imputation des déficits antérieurs ;
- application des articles 75-0 A et 75-0 B du CGI (cf. nos 378 et 379).

Pour plus de précisions sur la définition du bénéfice à retenir, il convient de se reporter au BOI-BA-BASE-30-20-20 n° 130.

La déduction ne peut donner lieu à la constatation d'un déficit.

Remarques.

Les revenus tirés de l'exercice des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne mentionnées à l'article 75 A du CGI ne peuvent pas donner lieu aux déductions pour investissement et pour aléas.

De même, l'article 72 D *quater* du CGI prévoit que les bénéficiaires des exploitants titulaires de revenus provenant de la **vente de biomasse sèche ou humide** ou de la **production d'énergie** à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole ou encore de la **mise à disposition de droits à paiement unique** et considérés comme des bénéficiaires agricoles par l'article 63 du CGI **ne peuvent donner lieu** aux déductions prévues aux articles 72 D et 72 D *bis* du CGI lorsque ces exploitants n'exercent aucune des activités mentionnées au premier, deuxième, troisième ou quatrième alinéa de l'article 63 du CGI.

4. Utilisation (BOI-BA-BASE-30-20-30 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 27-I-C).

376-5

a. Utilisation pour l'acquisition ou la création d'immobilisations amortissables.

1° Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

L'utilisation de la déduction pour l'acquisition ou la création d'immobilisations amortissables **n'est plus admise pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012** (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 27-I-C).

2° Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2009 ou clos avant le 31 décembre 2012.

Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2009, lorsque la déduction était utilisée à l'acquisition ou à la création d'immobilisations amortissables, la base d'amortissement de celles-ci est réduite à due concurrence. Lorsque la déduction était affectée à la production ou à l'acquisition de stocks, elle ne modifiait pas la valeur de ces stocks.

b. Utilisation pour l'acquisition et la production de stocks ou d'animaux.

Pour les exercices **clos à compter du 31 décembre 2012**, la déduction peut être utilisée pour l'acquisition et la production de stocks de produits ou animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 27).

c. Utilisation pour l'acquisition de parts sociales de coopératives agricoles.

Lorsque la déduction est affectée à la souscription ou l'acquisition de parts sociales de sociétés coopératives agricoles, elle est rapportée, par parts égales, au résultat de l'exercice qui suit celui de l'acquisition et des neuf exercices suivants.

Toutefois, le retrait de l'adhérent ou la cession de parts sociales entraîne la réintégration immédiate dans le résultat imposable de la fraction de la déduction qui n'a pas encore été rapportée.

Lorsque la cession ne porte que sur une partie des parts acquises au moyen de la déduction pour investissement, la réintégration immédiate ne s'effectue qu'au prorata du nombre de parts cédées.

En cas d'apport en société réalisé dans les conditions prévues à l'article 151 *octies* du CGI, cette réintégration immédiate peut ne pas être opérée. Les modalités d'application de cette dispense et les obligations à respecter pour en bénéficier sont prévues.

d. Déduction pour investissement non-utilisée conformément à son objet.

Si la déduction n'est pas utilisée conformément à son objet, elle est rapportée aux résultats du cinquième exercice qui suit celui de sa réalisation. Sur demande de l'exploitant, elle peut être rapportée en tout ou partie au résultat d'un exercice antérieur, lorsque ce résultat est inférieur d'au moins **40 %** à la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

La réintégration anticipée de la déduction pour investissement antérieurement pratiquée se fait sur demande expresse de l'exploitant dans une note jointe à la déclaration de résultat de l'exercice au titre duquel l'exploitant décide de réintégrer la déduction. Elle peut également être présentée par voie de réclamation contentieuse faite dans les délais prévus par l'article R* 196-1 du LPF.

Le supplément de bénéfice résultant de cette réintégration anticipée ne constitue pas un revenu exceptionnel ni au sens des dispositions de l'article 75-0 A du CGI ni au sens de l'article 163-0 A du même code.

e. Déduction pour investissement et cessation d'activité ou retour au régime du forfait.

Si l'exploitant cesse son activité ou s'il retourne au régime du forfait, les déductions pratiquées qui n'ont pas été affectées sont rapportées aux résultats de l'exercice clos à l'occasion de ces événements.

f. Déduction pour investissement et apport d'une exploitation individuelle.

Conformément aux dispositions de l'article 72 D-II du CGI, en cas d'apport d'une exploitation individuelle à une société civile agricole, réalisé dans les conditions prévues à l'article 151 *octies*-I du CGI, les déductions pratiquées antérieurement à l'exercice de l'apport et non encore utilisées ne sont pas réintégrées aux résultats de cet exercice si la société bénéficiaire de l'apport s'engage à les utiliser conformément à leur objet dans les cinq exercices qui suivent celui au cours duquel elles ont été pratiquées par l'apporteur.

Remarques : 1. Les dispositions visées ci-avant ne sont pas appliquées obligatoirement et automatiquement. S'il y a intérêt, l'exploitant peut choisir de rapporter les déductions pratiquées antérieurement et qui n'auraient pas encore été utilisées, au résultat de l'exercice au cours duquel intervient l'apport.

2. Les déductions précédemment pratiquées par l'apporteur et maintenues dans la société bénéficiaire de l'apport ne peuvent bénéficier de la possibilité de réintégration anticipée prévue au n° 376-4 ci-dessus dès lors que l'option prévue au II de l'article 72 D du CGI est subordonnée à l'engagement de la société de les utiliser conformément à leur objet dans les cinq exercices qui suivent celui au cours duquel elles ont été pratiquées. Lorsque cet engagement n'est pas respecté, ces déductions sont rapportées au résultat de l'exercice clos à l'occasion de l'apport en société.

g. Déduction pour investissement et transmission à titre gratuit de l'exploitation individuelle.

Conformément à l'article 22 de la loi relative aux territoires ruraux n° 2005-157 du 23 février 2005, en cas de transmission à titre gratuit d'une exploitation individuelle dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI par un exploitant agricole, les déductions pratiquées antérieurement à l'exercice de la transmission et non encore utilisées ne sont pas réintégrées aux résultats de cet exercice si le ou les bénéficiaires de la transmission poursuivent l'exploitation et s'engagent à utiliser la déduction conformément à son objet dans les cinq exercices qui suivent celui au cours duquel elle a été pratiquée.

h. Déductions antérieures à loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012.

Les sommes déduites en application des articles 72 D et 72 D *bis* du CGI antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 peuvent être utilisées ou doivent être rapportées, le cas échéant, selon les modalités prévues antérieurement à cette date.

376-6 5. Obligations.

L'exploitant (ou la société bénéficiaire de l'apport dans le cas visé au n° 376-6) doit, à la clôture de chaque exercice compris dans la période de cinq exercices ou au terme de celle-ci, faire connaître le choix qu'il a opéré quant à l'affectation de la provision.

C. DÉDUCTION POUR ALÉAS

(CGI, art. 72 D *bis*, 72 D *ter* et 72 D *quater* ; ann. III, art. 38 *sexdecies* J ; BOI-BA-BASE-30-30 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 27)

377

L'article 72 D *bis* du CGI autorise les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition et qui ont souscrit une assurance couvrant notamment les dommages aux cultures ou la mortalité du bétail, à déduire, sous certaines conditions et dans certaines limites, au titre de chaque exercice, de leur bénéfice imposable, une certaine somme.

Cette déduction s'exerce à la condition qu'à la clôture de l'exercice l'exploitant ait déposé sur un compte bancaire spécifique une épargne professionnelle d'un certain montant.

Cette déduction a connu de nombreuses variantes dans le passé (plafond global ou distinct avec celui de la déduction pour investissement).

Plus récemment, pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2009, le plafond de déduction pour aléas est redevenu autonome, sans se cumuler avec celui de la déduction pour investissement et le régime de la déduction pour aléas avait été substantiellement modifié.

Pour les exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2009, l'article 91 de la loi de finances pour 2010 a ajouté un nouveau cas d'utilisation de l'épargne professionnelle en cas de survenance d'un aléa d'origine économique.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, l'article 27 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, reprend une position passée et plafonne la déduction pour aléas et celle pour investissement (cf. n° 376) à un **montant global** fixé par **exercice** (CGI, art. 72 D *ter*). Cet article 27 apporte également de nombreuses modifications au dispositif de la déduction pour aléas.

I. CONDITIONS D'APPLICATION

(BOI-BA-BASE-30-30-10 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 27)

377-1

Pour pratiquer la déduction, les conditions suivantes doivent être respectées.

1. Exploitants concernés.

L'exploitation, individuelle ou sous forme sociétaire, doit être :

- soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles ;
- imposable selon le régime du réel normal (de plein droit ou sur option) ou du régime réel simplifié ;
- avoir souscrit une assurance contre l'incendie, couvrant leurs cheptels (éleveurs) ou les cultures (cultivateurs) pour la totalité de l'exploitation.

2. Constitution d'une épargne professionnelle.

Depuis la date de publication de la loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010, la déduction pour aléas s'exerce à la condition que, **dans les six mois de la clôture de l'exercice et au plus tard à la date de dépôt de la déclaration des résultats se rapportant à l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée :**

- **pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012**, l'exploitant ait inscrit à un compte d'affectation ouvert auprès d'un établissement de crédit une somme **égale à 50 % du montant** de la déduction pour aléas (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 27-I-D-1°-b) ;

- **pour les exercices clos avant le 31 décembre 2012**, l'exploitant ait inscrit à un compte d'affectation ouvert auprès d'un établissement de crédit une somme, provenant des recettes d'exploitation de cet exercice égale au montant de la déduction.

L'épargne ainsi constituée doit être inscrite à l'actif du bilan de l'exploitation.

Les intérêts produits par cette épargne professionnelle et qui sont capitalisés dans le compte d'affectation ne sont pas soumis à l'impôt.

Remarque : Avant la publication de la loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010, l'inscription de la somme, égale au montant de la déduction, au compte d'affectation devait être effectuée par l'exploitant dans les trois mois de la clôture de l'exercice.

II. MODALITÉS D'APPLICATION

(BOI-BA-BASE-30-30-20 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

La déduction pour aléas est plafonnée.

1. Plafonnement commun (déduction pour investissement et celle pour aléas) en vigueur pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012 (CGI, art. 72 D *bis* et 72 D *ter* ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 27-I-C).

377-2

Pour les exercices **clos à compter du 31 décembre 2012**, les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition peuvent pratiquer une déduction pour aléas dans les limites et conditions prévues à l'article 72 D *ter* du CGI.

a. Plafond commun de déduction (investissement et aléas).

Pour la détermination des résultats **clos à compter du 31 décembre 2012**, la déduction pour investissement et celle pour aléas sont plafonnées dans la limite du bénéfice à un montant global fixé, **par exercice de douze mois, à 27 000 €**.

Pour les exploitations agricoles à responsabilité limitée (GAEC) qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, les plafonds sont multipliés par le nombre des associés exploitants dans la limite de trois.

b. Complément de déduction par salarié.

Lorsque le résultat de l'exercice est supérieur d'au moins 20 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents, l'exploitant peut pratiquer un complément de déduction pour aléas, dans les conditions prévues à l'article 72 D *bis* et dans la limite du bénéfice, à hauteur de 500 € par salarié équivalent temps plein.

Pour le calcul de la moyenne des résultats des trois exercices précédents, il n'est pas tenu compte des reports déficitaires.

Lorsque le ou les salariés de l'exploitation ne sont employés qu'à temps partiel ou sur une fraction seulement de l'année civile, la conversion en équivalent temps plein résulte, pour

chaque salarié, du rapport entre le nombre d'heures travaillées pour lesquelles une dépense a été engagée au cours de l'exercice et 1 607 heures. Cette conversion n'est pas effectuée si ce rapport est supérieur à un. Le total obtenu est arrondi à l'unité supérieure.

c. Modalités de déduction.

Les déductions pour investissement et pour aléas majorées, le cas échéant, du complément de déduction pour aléas, **sont plafonnées** à la **différence positive** entre la somme de 150 000 € et le montant des déductions pratiquées et non encore rapportées au résultat, majoré, le cas échéant, des intérêts capitalisés en application de l'article 72 D *bis*-I-A, al. 2 du CGI.

Le montant de 150 000 € comprend celui des déductions pour aléas pratiquées et non encore rapportées au résultat à la date de publication de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012, majoré, le cas échéant, des intérêts capitalisés.

c. Déductions antérieures à la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012.

Les sommes déduites en application des articles 72 D et 72 D *bis* du CGI antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 peuvent être utilisées ou doivent être rapportées, selon les cas, selon les modalités prévues antérieurement à cette date.

d. Modalités d'application de la déduction pour aléas.

Pour les exercices **clos à compter du 31 décembre 2012**, la condition d'inscription au compte d'affectation (cf. n° 377-1 point 2) est réputée respectée à due concurrence de l'accroissement du stock de fourrages destiné à être consommé par les animaux de l'exploitation par rapport à la valeur moyenne du stock en fin d'exercice calculée sur les trois exercices précédents.

En cas de vente de ces stocks de fourrage lors des sept exercices suivant celui de la déduction, le produit de la vente doit être inscrit au compte d'affectation dans la limite du montant ayant été dispensé de l'inscription au compte d'affectation, déduction faite des montants exemptés de l'obligation d'inscription et utilisés de façon conforme.

2. Plafonnement propre à la déduction pour aléas au titre des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2009 ou clos avant le 31 décembre 2012.

377-3

La déduction pour aléas pratiquée au titre d'un exercice est plafonnée au plus faible des trois montants suivants :

- le **montant du bénéfice imposable**, minoré de l'éventuelle déduction pour investissement pratiquée au titre de l'exercice. La déduction pour aléas ne peut donc jamais donner lieu à la constatation ou à l'augmentation d'un déficit ;

- **23 000 €** pour un exercice de douze mois majoré, le cas échéant, du complément de déduction par salarié (cf. ci-après), ce montant forfaitaire est ajusté prorata temporis en cas d'exercice d'une durée inférieure ou supérieure à douze mois ;

- la **différence positive** entre la somme de **150 000 €** et le **montant des déductions pour aléas pratiquées** au titre d'exercices antérieurs et non encore rapportées au résultat, majoré des intérêts capitalisés non soumis à l'impôt. Pour la détermination de cette différence, seules les déductions pratiquées en application du nouveau régime de déduction pour aléas résultant de l'article 78 de la loi de finances rectificative pour 2008 sont concernées. S'agissant des intérêts capitalisés, les intérêts qui ont déjà été rapportés au résultat ne doivent pas être pris en compte.

Le montant de la déduction pour aléas ainsi déterminé constitue un plafond de déduction que l'exploitant peut utiliser à son gré, en tout ou partie.

En sus du plafond de 23 000 €, lorsque le résultat de l'exercice est supérieur d'au moins 20 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents, l'exploitant peut pratiquer un **complément de déduction pour aléas**, dans la limite du bénéfice, à hauteur de **500 €** par salarié équivalent temps plein.

Lorsque le ou les salariés de l'exploitation ne sont employés qu'à temps partiel ou sur une fraction seulement de l'année civile, la conversion en équivalent temps plein résulte pour chaque salarié du rapport entre le nombre d'heures travaillées pour lesquelles une dépense a été engagée au cours de l'exercice et 1 607 heures. Cette conversion n'est pas effectuée si ce rapport est supérieur à un. Le total obtenu est arrondi à l'unité supérieure.

Pour les GAEC et les EARL qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, le plafond annuel de déduction, y compris la majoration en fonction du nombre de salariés est multiplié par le nombre des associés exploitants dans la limite de trois.

La déduction pour aléas s'exerce à la condition que, dans les trois mois de la clôture de l'exercice, l'exploitant ait **inscrit à un compte d'affectation ouvert auprès d'un établissement de crédit** une somme provenant des recettes de l'exploitation de cet exercice égale au montant de la déduction. L'épargne professionnelle ainsi constituée doit être inscrite à l'actif du

bilan de l'exploitation. Les intérêts produits par cette épargne professionnelle et qui sont capitalisés dans le compte d'affectation ne sont pas soumis à l'impôt.

La déduction est pratiquée **après application** des abattements prévus aux articles 73 B et 44 *quaterdecies* du CGI et de la déduction pour investissement prévue à l'article 72 D dudit code.

Remarque :

Pour plus de précisions sur l'ancien dispositif du plafonnement commun en vigueur pour les exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2008 (investissement et aléas), il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2011, paragraphe 377-3.

377-4 3. Modalités pratiques de déduction.

La déduction est pratiquée de manière extra-comptable à la clôture de l'exercice sur le tableau de détermination du résultat fiscal.

Si aucun bilan n'est dressé au cours d'une année, aucune déduction pour aléas ne peut être pratiquée.

Pour les exercices **clos à compter du 31 décembre 2012**, les déductions pour investissement et pour aléas sont pratiquées **après application** des abattements prévus aux articles 73 B et 44 *quaterdecies* du CGI (respectivement cf. n^{os} 375 et 1871 ; CGI, art. 72 D *ter* nouveau).

Remarques.

Les revenus tirés de l'exercice des activités de **production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne** mentionnées à l'article 75 A du CGI ne peuvent pas bénéficier du dispositif de lissage ou d'étalement prévu à l'article 75-0 A du CGI.

De même, l'article 72 D *quater* du CGI prévoit que les bénéficiaires des exploitants titulaires de revenus provenant de la **vente de biomasse sèche ou humide** ou de la **production d'énergie** à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole ou encore de la **mise à disposition de droits à paiement unique** et considérés comme des bénéficiaires agricoles par l'article 63 du CGI **ne peuvent donner lieu** aux déductions prévues aux articles 72 D et 72 D *bis* du CGI lorsque ces exploitants n'exercent aucune des activités mentionnées au premier, deuxième, troisième ou quatrième alinéa de l'article 63 du CGI.

III. UTILISATION DE L'ÉPARGNE CORRESPONDANT À LA DÉDUCTION

(CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* J ; BOI-BA-BASE-30-30-30 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 27)

1. Exercices clos à compter du 31 décembre 2012 (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 27-I-D ; CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* J).

377-5

Pour les **exercices clos à compter du 31 décembre 2012**, les sommes déduites et leurs intérêts capitalisés non soumis à l'impôt **peuvent être utilisés** au cours des **sept exercices** qui suivent celui au cours duquel la déduction a été pratiquée :

- au titre de chaque exercice, pour l'acquisition de fourrages destinés à être consommés par les animaux de l'exploitation dans les six mois qui précèdent ou qui suivent la reconnaissance du caractère de calamité agricole sur le canton de l'exploitation ou les cantons limitrophes ;
- pour le règlement au cours de l'exercice des primes et cotisations d'assurance de dommage aux biens ou pour perte d'exploitation souscrite par l'exploitant ;
- au titre de l'exercice de survenance d'un incendie ou d'un dommage aux cultures ou de perte du bétail assuré, dans la limite des franchises ou du montant de la perte effectivement subie ;
- au titre de l'exercice de survenance d'un aléa non assuré d'origine climatique, naturelle ou sanitaire, soit reconnu par une autorité administrative compétente, pour le règlement des dépenses en résultant ;
- au titre de l'exercice de survenance d'un aléa économique, lorsque la différence positive entre la moyenne des valeurs ajoutées des trois exercices précédents et la valeur ajoutée de l'exercice, réalisée dans des conditions comparables, excède 10 % de cette moyenne, dans la limite de cette différence. La valeur ajoutée s'entend de la différence entre, d'une part, la somme, hors taxes, des ventes, des variations d'inventaire, de la production immobilisée et autoconsommée et des indemnités et subventions d'exploitation et, d'autre part, la somme, hors taxes et sous déduction des transferts de charges d'exploitation affectés, du coût d'achat des marchandises vendues et de la consommation de l'exercice en provenance de tiers. Pour la définition de l'aléa d'origine économique notamment.

2. Exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2009 ou clos avant le 31 décembre 2012 (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* J).

377-6

Les sommes déduites et leurs intérêts capitalisés non soumis à l'impôt **peuvent être utilisés** au cours des **dix exercices** qui suivent celui de leur inscription au compte d'affectation :

- au titre de chaque exercice, pour le règlement et dans la limite des cotisations et primes des contrats d'assurance figurant parmi la liste des assurances à souscrire pour pouvoir pratiquer la déduction pour aléas et le rachat des franchises prévues par ces mêmes contrats ;
- au titre de l'exercice de survenance d'un incendie ou d'un dommage aux cultures ou de perte du bétail assuré, dans la limite des franchises ou du montant de la perte effectivement subie ;
- au titre de l'exercice de survenance d'un aléa non assuré d'origine climatique, naturelle ou sanitaire, soit reconnu par une autorité administrative compétente, soit déclaré par l'exploitant à condition, dans ce dernier cas, que la différence positive entre la moyenne des chiffres d'affaires hors taxes des trois exercices précédents et le chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice, réalisé dans des conditions comparables, excède 10 % de cette moyenne, dans la limite de cette différence ;
- au titre de l'exercice de survenance d'un aléa d'origine économique **pour les exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2009**, lorsque la différence positive entre la moyenne des valeurs ajoutées des trois exercices précédents et la valeur ajoutée de l'exercice, réalisée dans des conditions comparables, excède 10 % de cette moyenne, dans la limite de cette différence. La valeur ajoutée s'entend de la différence entre, d'une part, la somme, hors taxes, des ventes, des variations d'inventaire, de la production immobilisée et autoconsommée et des indemnités et subventions d'exploitation et, d'autre part, la somme, hors taxes et sous déduction des transferts de charges d'exploitation affectés, du coût d'achat des marchandises vendues et de la consommation de l'exercice en provenance de tiers. Pour la définition de l'aléa d'origine économique notamment.

Les sommes et intérêts ainsi utilisés sont rapportés au résultat de l'exercice au cours duquel leur retrait du compte est intervenu ou de l'exercice au cours duquel est survenu l'aléa d'origine économique, mentionné au quatrième tiret ci-dessus, à condition que ce prélèvement soit intervenu dans les six mois de la clôture de cet exercice et au plus tard à la date de dépôt de la déclaration des résultats s'y rapportant.

Remarque :

Pour plus de précision sur la déduction en vigueur pour les exercices ouverts entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2008, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2011, paragraphe 377-3.

IV. RÉINTÉGRATION DE LA DÉDUCTION CORRESPONDANT À L'ÉPARGNE

1. Exercices clos à compter du 31 décembre 2012 (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 27-I-D-j).

377-7

Les sommes déduites et les intérêts ainsi utilisés sont rapportés au résultat de l'exercice au cours duquel leur utilisation est intervenue.

Lorsque ces sommes et intérêts ne sont pas utilisés au cours des **sept** exercices qui suivent celui au titre duquel la déduction a été pratiquée, ils sont rapportés aux résultats du septième exercice suivant celui au titre duquel la déduction a été pratiquée et majorés d'un montant égal au produit de ces sommes et intérêts par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

Lorsque ces sommes et intérêts sont prélevés dans des cas autres que ceux mentionnés cf. n° 377-5, ils sont rapportés au résultat de l'exercice au cours duquel cette utilisation a été effectuée et majorés d'un montant égal au produit de ces sommes et intérêts par le taux de l'intérêt de retard prévu au même article 1727 du CGI.

L'indemnité destinée à couvrir les dommages causés aux récoltes par des événements d'origine climatique qui est acquise au titre d'un exercice, mais couvre une perte effectivement subie au titre d'un exercice ultérieur, est imposable au titre de l'exercice de constatation de cette perte (CGI, art. 72 B rétabli par l'article 27 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

2. Exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2009 ou clos avant le 31 décembre 2012.

377-8

Lorsque les sommes déduites et les intérêts non soumis à l'impôt ne sont pas utilisés au cours des **dix** exercices qui suivent celui de leur inscription au compte, ils sont rapportés aux résultats du dixième exercice suivant celui au titre duquel ils ont été inscrits et doivent être retirés du compte bancaire spécifique.

Lorsque ces sommes et intérêts sont prélevés dans des cas autres que ceux mentionnés au n° 377-6 ci-dessus au cours de l'un des **dix** exercices suivant la déduction, ils sont rapportés au

résultat de l'exercice au cours duquel ce prélèvement a été effectué et majorés d'un montant égal au produit de ces sommes et intérêts par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

3. Exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2008.

377-9 L'épargne déduite dans le cadre de la déduction pour aléas pouvait être utilisée au cours des **sept** exercices qui suivaient celui au titre duquel elle avait été pratiquée. En l'absence d'une telle utilisation de l'épargne déduite dans ce délai, la déduction devait être rapportée au résultat du septième exercice qui suit celui au titre duquel elle avait été pratiquée.

4. Précisions.

377-10 L'apport d'une exploitation individuelle dans les conditions visées au I de l'article 151 *octies*-I du CGI, à une société civile agricole par un exploitant agricole qui a pratiqué la déduction au titre d'un exercice précédant celui de l'apport n'est pas considéré comme une cessation d'activité si la société bénéficiaire de l'apport en remplit les conditions et s'engage à utiliser les sommes déposées sur le compte au cours des **sept** ou **dix** exercices (selon l'exercice concerné) qui suivent celui au titre duquel la déduction correspondante a été pratiquée.

Pour la détermination des résultats des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2004, **en cas de transmission à titre gratuit** d'une exploitation individuelle dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI par un exploitant agricole, **les déductions pratiquées** antérieurement à l'exercice de la transmission et non encore utilisées **ne sont pas réintégrées** aux résultats de cet exercice si le ou les bénéficiaires de la transmission poursuivent l'exploitation et s'engagent à utiliser la déduction conformément à son objet dans les **sept** ou **dix** exercices qui suivent celui au cours duquel elle a été pratiquée. Pour le bénéfice de ce dispositif, l'ensemble des éléments affectés à l'activité professionnelle et notamment l'épargne professionnelle inscrite à l'actif de l'exploitation individuelle à la date de la transmission, qu'elle ait donné lieu ou non à une déduction pour aléas, doit avoir été effectivement transmis aux bénéficiaires. L'épargne transmise doit ainsi être inscrite par ceux-ci à un compte spécifique.

D. MESURES DESTINÉES À ÉCRÊTER LES REVENUS EXCEPTIONNELS

Plusieurs dispositions permettent d'atténuer la progressivité de l'impôt et d'améliorer les conditions d'imposition des revenus exceptionnels réalisés par les exploitants agricoles.

I. SYSTÈME DU QUOTIENT

(CGI, art. 75-0 A ; BOI-BA-LIQ-10)

378 **Le revenu exceptionnel** d'un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition peut, sur option, être rattaché, **par fractions égales**, aux résultats de l'**exercice** de sa réalisation et des **six** exercices suivants (mesure d'étalement).

Les dispositions de l'article 163-0 A du CGI sont applicables au titre de chacun de ces exercices quel que soit le montant de la fraction mentionnée ci-dessus (mesure de lissage).

1. Personnes concernées.

378-1 La mesure d'étalement et de lissage s'applique aux exploitants agricoles imposés selon un régime de bénéfice réel (normal ou simplifié) de plein droit ou sur option dès le premier exercice d'imposition selon le régime du réel. Cette condition s'apprécie au titre de l'exercice de réalisation du revenu exceptionnel. En conséquence, le dispositif est applicable dès le premier exercice d'imposition selon un régime réel.

Sont concernés les exploitants individuels et les associés de sociétés ou de groupements agricoles soumis à l'impôt sur le revenu selon un régime de réel d'imposition. Ils doivent avoir clôturé au moins quatre exercices.

A l'exception du cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires, l'exploitant qui souhaite se prévaloir de la mesure d'étalement et de lissage du revenu exceptionnel défini en fonction d'une fraction du bénéfice doit avoir clôturé au moins quatre exercices.

2. Définition des revenus exceptionnels.

Le **revenu exceptionnel** qui ouvre droit au dispositif d'étalement et de lissage s'entend :

378-2 a. **De la fraction du bénéfice qui dépasse 25 000 € ou la moyenne des résultats des trois exercices précédents** (CGI, art. 75-0 A-2-a).

Ces dispositions s'appliquent lorsque les conditions d'exploitation pendant l'exercice de réalisation du bénéfice sont comparables à celles des trois exercices précédents, (ce qui suppose que

l'exploitant ait clôturé au moins quatre exercices) et que l'exploitant réalise un bénéfice supérieur à **25 000 €** et excédant **une fois et demie** la moyenne des résultats des trois exercices précédents (conditions en valeur absolue et en valeur relative à remplir **simultanément**).

1° Condition tenant à la nature du revenu exceptionnel.

L'article 75-0 A du CGI est réservé aux revenus normaux « courants », actuels ou à venir, tirés de l'exploitation agricole et susceptibles d'être perçus annuellement.

Le caractère exceptionnel des revenus provient donc de leur irrégularité d'une année sur l'autre. Cette irrégularité peut résulter soit d'une récolte exceptionnelle, soit d'une commercialisation particulièrement avantageuse, soit de tout autre événement d'origine climatique ou non, indépendant d'une action de l'exploitant.

2° Conditions d'exploitation comparables.

L'application du double dispositif d'étalement et de lissage se justifie si la réalisation de bénéfices importants résulte seulement de l'irrégularité inhérente aux revenus agricoles. Les exploitants qui modifient ou ont modifié leurs conditions d'exploitation pendant l'année de réalisation du bénéfice exceptionnel ou au cours des trois exercices précédents **ne peuvent pas** en principe bénéficier du système d'étalement et de lissage.

3° Condition de durée d'exercice de l'activité agricole.

Le caractère exceptionnel du bénéfice d'un exercice étant apprécié par rapport à la moyenne des revenus des trois exercices précédents, les nouveaux exploitants peuvent bénéficier du double dispositif à compter de **leur quatrième exercice d'activité**.

Exemple : Création d'activité le 1^{er} juin 2004. Clôture du premier exercice le 31 décembre 2004. Les exercices suivants sont alignés sur l'année civile. L'exploitant a opté pour le régime simplifié d'imposition dès le début de son activité. Lorsque le revenu exceptionnel est défini en fonction du bénéfice, le double dispositif est applicable pour la première fois au revenu exceptionnel réalisé au cours de l'exercice 2007. Si cet exploitant n'avait pas clôturé son exercice au 31 décembre de l'année, il aurait eu l'obligation de déposer une déclaration provisoire. Cette déclaration provisoire, dès lors qu'elle donne lieu à une imposition définitive, peut être considérée comme un exercice pour l'application de ces dispositions.

4° Condition de montant du bénéfice.

Le bénéfice doit excéder **simultanément** :

- une limite en valeur absolue fixée à **25 000 €** (limite appréciée **avant** imputation des déficits agricoles) ;
- une limite en valeur relative fixée à **une fois et demie** la moyenne des résultats des trois exercices précédents. La circonstance que les exercices aient une durée inférieure à douze mois ou que l'exploitant était soumis pendant la période de référence au régime forfaitaire d'imposition est sans incidence pour l'application de ces dispositions.

Pour plus de précisions sur les modalités d'appréciation des limites susvisées, BOI-BA-LIQ-10 n° 210.

378-3

b. Du montant correspondant à la différence entre les indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires et la valeur en stock ou en compte d'achats des animaux abattus (CGI, art. 75-0 A-2-b).

Le **revenu exceptionnel** peut également s'entendre du montant correspondant à la différence entre les indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires et la valeur en stock ou en compte d'achats des animaux abattus.

Le dispositif d'étalement et de lissage s'applique aux indemnités prévues par l'article L. 221-2 du code rural et de la pêche maritime, c'est-à-dire aux indemnités versées en cas d'abattage de troupeaux réalisés dans le cadre de la lutte contre les maladies des animaux. Il s'agit notamment des indemnités versées en compensation de l'abattage total ou partiel de troupeaux réalisés dans le cadre de la lutte contre l'encéphalopathie spongiforme bovine (ESB), la fièvre aphteuse, la brucellose ou la tuberculose. Aucune condition tenant au caractère total de l'abattage n'est exigée.

Par ailleurs, il est admis d'appliquer ce double dispositif aux indemnités versées en compensation de l'abattage total ou partiel de troupeaux ordonné en application de la réglementation sanitaire. Il s'agit par exemple d'indemnités versées en compensation de l'abattage total ou partiel de troupeaux contaminés à la suite d'aléas environnementaux (dioxine, pesticides, métaux lourds, etc.).

En tout état de cause, le double dispositif est réservé aux indemnités versées en compensation de l'abattage d'animaux qui ne sont pas inscrits à un compte d'immobilisations.

Pour plus d'informations sur la détermination du revenu exceptionnel par différence, BOI-BA-LIQ-10 n° 320.

378-4 *c. Du montant des aides attribuées en 2007 au titre du régime des droits à paiement unique (DPU), pour les exploitants clôturant leur exercice entre le 31 mai et le 30 novembre 2007 et ayant comptabilisé lors de cet exercice des aides accordées en 2006 à ce titre* (CGI, art. 75-0 A-2-c ; BOI-BA-LIQ-10 n° 100).

Le **revenu exceptionnel** pouvait également s'entendre du montant des aides attribuées en 2007 au titre du régime des DPU, créées en application du règlement (CE) n° 1782/2003 du Conseil, du 23 septembre 2003, établissant des règles communes pour les régimes de soutien en faveur des agriculteurs, pour les exploitants clôturant leur exercice entre le 31 mai et le 30 novembre 2007 et ayant comptabilisé lors de cet exercice des aides attribuées en 2006 au titre des DPU.

3. Modalités d'étalement et de lissage du revenu exceptionnel (BOI-BA-LIQ-10 n° 380).

378-5 Le **revenu exceptionnel** est rattaché, par fractions égales, aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants. L'imposition selon le régime du quotient par quatre est applicable au titre de chacun des exercices d'étalement quel que soit le montant de la fraction étalée.

378-6 *a. Mécanisme d'étalement.*

Il convient de se reporter au BOI-BA-LIQ-10 n° 390.

378-7 *b. Mécanisme de lissage.*

Il convient de se reporter au BOI-BA-LIQ-10 n° 440.

378-8 *c. Caractère optionnel* (BOI-BA-LIQ-10 n° 480).

Le double dispositif s'applique sur **option expresse** du contribuable. Cette option doit être formulée au plus tard dans le délai de déclaration des résultats du premier exercice auquel elle s'applique. Il est toutefois admis que cette demande puisse être présentée par voie de réclamation dans les délais légaux.

Elle est exercée au moyen d'une simple note rédigée sur papier libre, annexée à la déclaration des résultats. Cette note mentionne le montant du revenu exceptionnel.

Il est précisé que l'exploitant peut bénéficier du dispositif d'étalement **sans demander** le bénéfice du dispositif de lissage.

378-9 *d. Maintien du double dispositif d'étalement et de lissage* (BOI-BA-LIQ-10 n° 510).

La cessation d'activité, l'apport en société ou le décès du contribuable entraîne l'imposition immédiate des fractions qui auraient dû être réintégrées aux résultats des exercices postérieurs à celui de la survenance de ces événements, conformément aux dispositions de l'article 201 du CGI.

Toutefois, l'article 75-0 A-3 du CGI prévoit expressément que l'apport d'une exploitation individuelle dans les conditions mentionnées à l'article 151 *octies*-I du CGI, à une société n'est toutefois pas considéré comme une cessation d'activité si la société bénéficiaire de l'apport s'engage à poursuivre l'application des dispositions d'étalement et de lissage, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, pour la fraction du revenu restant à imposer. Il en est de même de la transmission à titre gratuit d'une exploitation individuelle dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent le même engagement.

Dans ces situations, les fractions non encore imposées à la date de la transmission à titre gratuit ou de l'apport doivent être réintégrées aux résultats imposables des exercices ultérieurs du nouvel exploitant ou de la société bénéficiaire de l'apport dans les mêmes conditions que celles qui étaient applicables à l'ancien exploitant.

Enfin, en cas de passage d'un régime réel d'imposition au régime du forfait, les fractions de la différence non encore imposées sont en principe comprises dans les résultats du dernier exercice imposé selon le mode réel. Il est toutefois admis que la mesure d'étalement continue à s'appliquer sous le régime du forfait. En pratique, l'exploitant ajoutera chaque année à son bénéfice forfaitaire, pendant la période restant à courir, un septième du montant du revenu exceptionnel.

378-10 *e. Remarque.*

Les revenus tirés de l'exercice des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne mentionnées à l'article 75 A du CGI ne peuvent pas bénéficier du dispositif de lissage ou d'étalement prévu à l'article 75-0 A du CGI.

II. SYSTÈME DE LA MOYENNE TRIENNALE

(CGI, art. 75-0 B ; BOI-BA-LIQ-20)

1. Principe.

379 Lorsqu'un contribuable soumis à un régime réel d'imposition **opte** pour le système de la moyenne triennale mobile, le bénéfice agricole retenu pour l'assiette de l'impôt progressif est égal à la moyenne des bénéfices de l'année d'imposition et des deux années précédentes.

2. Bénéfices à retenir.

379-1 Les bénéfices de chacune des trois années s'entendent des résultats des exercices clos au cours de chacune de ces années civiles, quelle que soit la durée de ces exercices et des résultats arrêtés provisoirement au 31 décembre de ces mêmes années. Ils sont :

- déterminés selon les règles de droit commun applicables dans le cadre du régime d'imposition (réel simplifié ou normal) auquel l'exploitant est soumis. La moyenne triennale ne s'applique pas aux bénéfices soumis à un taux réduit d'imposition ;
- retenus après application de la réduction sur le bénéfice des jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation (cf. n° 375) et de la déduction pour investissement (cf. n° 376).

Il n'est pas tenu compte des reports déficitaires : le déficit est pris en compte au titre de l'année au cours de laquelle il est dégagé.

Cas particuliers.

379-2 1. L'année de la cession d'exploitation, de la cessation d'activité, du décès de l'exploitant, de la transmission à titre gratuit ou onéreux ou de l'apport en société de la totalité de l'exploitation, ainsi que la dernière année d'application du système de la moyenne triennale, en cas de renonciation à ce système (cf. n° 379-5), l'excédent du bénéfice agricole sur la moyenne triennale est imposé au taux marginal d'imposition applicable au revenu global du contribuable déterminé compte tenu de cette moyenne.

Le taux marginal est le taux d'imposition du revenu du contribuable compris dans la tranche la plus élevée du barème de l'impôt sur le revenu appliqué à ce contribuable.

2. Depuis l'imposition des revenus des années 2009 et suivantes, pour l'application du régime de la moyenne triennale, l'apport d'une exploitation individuelle, dans les conditions mentionnées à l'article 151 *octies*-I du CGI, à une société ou à un groupement dont les bénéfices sont, en application de l'article 8 dudit code, soumis au nom de l'exploitant à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles, **ne constitue pas une cession ou une cessation de l'exploitation.**

Cet apport n'entraîne plus l'imposition de la part du bénéfice excédant la moyenne triennale au taux marginal l'année au cours de laquelle celui-ci est réalisé. Corrélativement, comme auparavant, l'apport ne remet pas en cause l'option pour la moyenne triennale formulée précédemment en tant qu'exploitant individuel.

Toutefois, l'apporteur peut renoncer, selon les modalités prévues, au bénéfice du régime de la moyenne triennale. Dans ce cas, la part du bénéfice excédant la moyenne triennale sera taxée au taux marginal au titre de l'année au cours de laquelle l'apport est réalisé.

3. Conditions d'application.

a. Conditions relatives à la durée de l'activité.

379-3 La moyenne triennale est applicable aux exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition, de plein droit ou sur option, depuis deux ans au moins.

b. Option du contribuable.

1° Forme de l'option.

379-4 Le système de la moyenne triennale est applicable sur **option expresse** du contribuable. Elle est formulée sur papier libre et doit être jointe à la déclaration de revenus 2042 et des résultats du premier exercice à laquelle elle s'applique.

L'option peut également être exercée à la suite d'une procédure de rectification dans les trente jours de la proposition de rectification, ou par voie de réclamation contentieuse sous réserve du délai de forclusion applicable en la matière.

2° Caractères et effets de l'option :

379-5 - L'option est **unique** : elle s'applique à l'ensemble des revenus agricoles réalisés à titre personnel et comme membre d'un groupement ou d'une société.

- l'option **est valable pour l'année** au titre de laquelle elle est **exercée et pour les quatre années suivantes**. Elle est reconduite tacitement par période de cinq ans, sauf renonciation adressée au service des impôts (ou service des finances publiques) dans le délai de dépôt de la déclaration des résultats du dernier exercice de chaque période quinquennale. En cas de renonciation, une nouvelle option ne peut être exercée avant l'expiration d'une période de cinq ans. La renonciation au régime de la moyenne triennale permet aux exploitants individuels dont la moyenne des recettes de deux années consécutives s'abaisse en dessous de **46 000 €** d'opter pour leur retour au régime du forfait (cf. n° 321-6) ;

- l'option **ne peut être formulée** pour l'imposition des bénéfices de l'année de la cession ou de la cessation d'activité. Toutefois, l'option peut être formulée pour l'imposition de l'année au cours de laquelle l'exploitant fait apport de son exploitation à une société ;

- pour la détermination du résultat des exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2006, **l'option ne peut se cumuler** avec celle prévue à l'article 75-0 A du CGI, pour les revenus exceptionnels définis aux n^{os} 378-2 et 378-3. En revanche, l'option pour le régime de la moyenne triennale ne fait pas obstacle, lorsque les conditions en sont réunies, à l'application du système du quotient prévu par l'article 163-0 A du CGI (cf. n^{os} 169 et suiv.).

379-6

En ce qui concerne l'application du régime de la moyenne triennale en cas de reprise de l'exploitation individuelle par le conjoint de l'exploitant ou de l'apport de tout ou partie de l'exploitation à une société ou un groupement soumis au régime fiscal des sociétés de personnes.

4. Mesure exceptionnelle (Loi n^o 2010-874 du 27 juillet 2010 de modernisation de l'agriculture et de la pêche, art. 39).

379-7

Lorsque le bénéfice agricole retenu pour l'assiette de l'impôt progressif payé en 2010 est déterminé selon les modalités prévues à l'article 75-0 B du CGI, il peut, **sur option** du contribuable, **être diminué du sixième** du bénéfice de l'année 2007.

Dans ce cas, le bénéfice agricole retenu pour l'assiette de l'impôt progressif **payé en 2011** est **majoré du sixième** du bénéfice de l'année 2007.

380

E. ADHÉSION À UN CENTRE DE GESTION AGRÉÉ

(BOI-BA-RICI-10-30)

381

Les agriculteurs qui ont régulièrement opté pour un mode réel de détermination de leur résultat (simplifié ou bénéfice réel) et adhéré à un centre de gestion agréé, peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et d'adhésion à un centre de gestion agréé. Cette réduction d'impôt est maintenue également pour la 1^{re} année d'application de plein droit d'un régime réel. De même, les agriculteurs précédemment imposés selon le régime du forfait et soumis de plein droit à un régime réel peuvent prétendre au bénéfice de la réduction d'impôt au titre de la première année d'application de ce régime réel (CGI, art. 199 *quater* B).

Précision.

Le bénéfice agricole réalisé par les adhérents à un centre de gestion agréé (CGA) **n'est pas multiplié** par 1,25 pour le calcul de l'impôt sur le revenu des années 2006 et suivantes (CGI, art. 158-7).

F. IMPUTATION DES DÉFICITS

(CGI, art. 156-I-1^o ; BOI-BA-BASE-40)

382

Les déficits provenant d'exploitations agricoles ne peuvent pas s'imputer sur le revenu global d'un contribuable lorsque le total de ses revenus nets d'autres sources excède **106 225 € pour l'imposition des revenus de l'année 2012** (106 225 € en 2011 et 2010).

Dans cette hypothèse, ces déficits non imputables sur le revenu global peuvent seulement être déduits des bénéfices agricoles des **six**¹ années suivantes, quelle que soit l'évolution ultérieure des revenus nets du contribuable (cf. n^o 57-1).

En revanche, lorsque les revenus nets non agricoles perçus par un exploitant ne dépassent pas cette limite, le déficit constaté au cours d'une année donnée s'impute sur le revenu global dans les conditions de droit commun.

En toute hypothèse, les déficits provenant des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne mentionnées à l'article 75 A du CGI ne peuvent pas être imputés sur le revenu global.

1. La déduction sur les six années suivantes s'applique depuis l'imposition des revenus de l'année 2004 (cinq ans antérieurement).

G. CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE

(CGI, art. 199 *ter* B et 244 *quater* B ; ann. III, art. 49 *septies* J et 49 *septies* M ; BOI-BA-RICI-20-10 et BOI-BIC-RICI-10-10 ; Loi de finances pour 2013, art. 71 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 32)

383

Le bénéfice des dispositions relatives au crédit d'impôt pour dépenses de recherche prévues à l'article 244 *quater* B-I du CGI en faveur des entreprises industrielles et commerciales est applicable aux entreprises agricoles qui sont imposées d'après leur bénéfice réel.

Les activités de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt recherche sont celles définies à l'article 49 *septies* F de l'annexe III au CGI. Ainsi, sont notamment concernées les opérations de recherche effectuées dans le domaine de la génétique animale ou des semences et, pour les dépenses exposées depuis le 1^{er} janvier 2006, les frais de défense de certificats d'obtention végétale.

Pour plus d'informations sur le dispositif du crédit d'impôt recherche et notamment les modifications apportées, cf. FE n^{os} 1875 et 1876.

La nature des dépenses de recherche prises en compte et les modalités de calcul du crédit d'impôt recherche des entreprises agricoles sont les mêmes que celles qui sont applicables aux entreprises industrielles et commerciales.

Pour les dépenses exposées depuis le 1^{er} janvier 2011, le crédit d'impôt pour dépenses de recherche défini à l'article 244 *quater* B du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses de recherche prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été exposées. **L'excédent de crédit d'impôt** constitue au profit de l'entreprise une **créance sur l'État** d'égal montant. Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période.

La créance est inaliénable et incessible, sauf dans les cas et conditions prévus par les articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier

H. CRÉDIT D'IMPÔT POUR INVESTISSEMENTS RÉALISÉS PAR DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES AGRICOLES ET EXPLOITÉS EN CORSE

(CGI, art. 199 *ter* D et 244 *quater* E ; BOI-BA-RICI-20-20 et BOI-BIC-RICI-10-60 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 32)

383-1

Les articles 199 *ter* D et 244 *quater* E du CGI prévoient que les petites et moyennes entreprises relevant d'un régime réel d'imposition peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des investissements, autres que de remplacement, financés sans aide publique pour 25 % au moins de leur montant, réalisés jusqu'au 31 décembre 2016 et exploités en Corse pour les besoins notamment d'une activité agricole à raison de laquelle le contribuable peut bénéficier des aides à l'investissement au titre du règlement (CE) n° 1257/1999 du Conseil du 17 mai 1999 concernant le soutien au développement rural par le Fonds européen d'orientation et de garantie agricole.

Ce dispositif, applicable aux investissements réalisés depuis le 1^{er} janvier 2002 au cours d'un exercice clos depuis la date de publication de la loi relative à la Corse n° 2002-92 du 22 janvier 2002 (JO du 23 janvier 2002), étant semblable à celui mis en place à l'égard des petites et moyennes entreprises exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale, il convient de se reporter au précis de fiscalité, cf. FE n^{os} 1924 à 1924-9.

I. CRÉDIT D'IMPÔT FAMILLE POUR DÉPENSES PERMETTANT AUX SALARIÉS DE CONCILIER LEUR VIE PROFESSIONNELLE ET LEUR VIE FAMILIALE

(CGI, art. 199 *ter* E et 244 *quater* F ; ann. III, art. 49 *septies* Y à 49 *septies* YC ; BOI-BA-RICI-20-30 et BOI-BIC-RICI-10-130)

383-2

Cf. FE n° 1849-7.

**J. CRÉDIT D'IMPÔT POUR ENCOURAGER LES AGRICULTEURS
BIOLOGIQUES AYANT ACHÉVÉ LEUR CONVERSION À MAINTENIR
CETTE ACTIVITÉ**

(CGI, art. 199 *ter* K et 244 *quater* L ; ann. III, art. 49 *septies* Z à 49 *septies* ZB *bis* ;
BOI-BA-RICI-20-40 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative
pour 2012, art. 24)

383-3 Cf. FE n° 1990.

**K. CRÉDIT D'IMPÔT POUR ASSURER LE REMPLACEMENT POUR CONGÉS
DE L'EXPLOITANT AGRICOLE**

(CGI, art. 200 *undecies* L ; ann. III, art. 46 AZA à 46 AZA *quinquies* ; BOI-BA-RICI-20-50)

383-4 Cf. FP n° 118.

**L. EXONÉRATION PARTIELLE D'IMPÔT SUR LE REVENU EN FAVEUR
DES IMPATRIÉS**

(CGI, art. 155 B ; BOI-BA-BASE-30-40 et BOI-RSA-GEO)

383-5 Cf. nos 508-14 et suiv., et RES N° 2010/60.

titre 5

changement de régime d'imposition

(BOI-BA-REG)

Les règles de détermination des bénéfices diffèrent selon le régime d'imposition applicable, certaines adaptations sont donc nécessaires en cas de changement de régime.

A. PASSAGE DU RÉGIME DU FORFAIT À UN RÉGIME DE BÉNÉFICE RÉEL NORMAL OU SIMPLIFIÉ

(CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies*-0 K à 38 *sexdecies* OA ; BOI-BA-REG-40-10)

I. RECETTES ET DÉPENSES SE RAPPORTANT À DES OPÉRATIONS RÉALISÉES SOUS LE RÉGIME DU FORFAIT

384

Les recettes et les dépenses se rapportant à des créances et à des dettes nées sous le régime du forfait ne sont pas retenues pour la détermination du bénéfice selon un régime réel (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* N).

Il en est de même pour les subventions d'équipement.

II. ÉVALUATION DES IMMOBILISATIONS

384-1

Les immobilisations acquises ou créées avant la date d'ouverture du premier exercice dont les résultats sont déterminés selon un régime réel d'imposition sont inscrites au bilan pour leur **valeur d'origine** lorsqu'elles ne sont **pas amortissables** ou pour leur **valeur nette comptable** à la date d'ouverture de ce premier exercice, lorsqu'elles sont **amortissables**.

La valeur nette comptable des éléments amortissables est obtenue en appliquant à la valeur d'origine le rapport existant entre :

- d'une part, leur durée probable d'utilisation restant à courir à la date d'ouverture du premier exercice dont les résultats sont déterminés selon un régime réel d'imposition ;
- d'autre part, leur durée totale d'utilisation appréciée à la même date¹.

En tout état de cause, la valeur nette comptable ainsi déterminée ne peut excéder la valeur de réalisation du bien.

Les amortissements résiduels afférents aux immobilisations amortissables sont calculés sur la base de la valeur nette comptable du bien déterminée conformément aux indications qui précèdent.

Ils sont répartis sur la durée probable d'utilisation restant à courir telle qu'elle a été retenue par l'exploitant pour la détermination de cette valeur.

1. La valeur d'origine des biens acquis avant le 1^{er} janvier 1959 est réévaluée à l'aide des coefficients prévus à l'article 21 de l'annexe III au CGI.

384-2 **Cas particulier :** améliorations du fonds résultant de pratiques culturales : cf. n° 351.

III. ÉVALUATION DU STOCK INITIAL DU PREMIER EXERCICE

(CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* OA)

384-3 Les **récoltes** sont évaluées d'après leur valeur au 31 décembre de l'année au cours de laquelle elles ont été levées.

Elles sont reprises pour la même valeur dans les inventaires suivants, dans la mesure où elles n'ont pas encore été vendues.

Les **animaux** sont évalués au prix de revient majoré de **20 %**. Cette valeur ne peut excéder le cours du jour à la date d'ouverture de cet exercice.

Les produits de la **viticulture** en stock à la date du changement de régime d'imposition sont évalués au **cours du jour du vin en vrac** à la même date, sous déduction d'une **décote forfaitaire**. Un arrêté ministériel fixe les taux de la décote en fonction de l'âge des produits (CGI, ann. IV, art. 4 O). Ces stocks sont repris pour la même valeur dans les inventaires suivants dans la mesure où ils n'ont pas encore été vendus.

Les **avances aux cultures** et les **matières premières achetées** sont évaluées à leur prix de revient à la date du changement de régime d'imposition.

IV. OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES

(CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* R)

384-4 Les contribuables qui deviennent imposables selon un régime réel d'imposition sont tenus de fournir, en même temps que leur première déclaration de résultats (accompagnée des annexes), les renseignements suivants :

a. **Une copie du bilan d'ouverture ;**

b. **Des tableaux présentant :**

- Pour chaque élément de l'actif immobilisé : l'année ou, à défaut, la période d'acquisition ainsi que le prix d'achat ou de revient ;

- Pour les éléments amortissables : le prix de revient réévalué lorsqu'il s'agit de biens acquis ou créés avant le 1^{er} janvier 1959, la valeur nette comptable restant à amortir et la durée d'utilisation restant à courir.

c. **Une note indiquant de manière détaillée la composition et le mode d'évaluation du stock initial.**

Les exploitants dont le montant des recettes excède pour la première fois la limite du forfait sont tenus d'indiquer au service des impôts la valeur vénale des terres et bâtiments d'exploitation inscrits à l'actif au 1^{er} janvier de l'année de franchissement de cette limite. Ces renseignements doivent être fournis avant le 30 avril de l'année suivant celle du franchissement de la limite (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* QA).

385

B. PASSAGE D'UN RÉGIME DE BÉNÉFICE RÉEL AU RÉGIME DU FORFAIT

(BOI-BA-REG-40-20)

386 **1. Exercice clos en cours d'année.**

En cas de passage d'un régime réel d'imposition au régime du forfait, et dans l'hypothèse où l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, le bénéfice imposable de la dernière année pour laquelle l'exploitant agricole relève du régime réel est calculé en tenant compte :

- d'une part, du résultat de l'exercice clos au cours de cette année ;

- d'autre part, du résultat constaté entre la date de clôture de l'exercice et le 31 décembre. Ce résultat, déterminé selon les règles du bénéfice réel, fait l'objet d'une imposition distincte établie d'après le taux moyen effectivement appliqué aux autres revenus de l'intéressé au titre de l'année de clôture du dernier exercice soumis au bénéfice réel. Cette imposition est établie d'après une déclaration complémentaire qui doit être produite avant le 30 avril de la deuxième année au titre de laquelle l'exploitant se trouve placé sous le régime du forfait.

386-1 **2. Subventions d'équipement** (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* OD).

La fraction des subventions d'équipement soumises au régime de l'article 42 *septies* du CGI et non encore rapportée aux bases de l'impôt est comprise dans les résultats du dernier exercice imposé selon le mode réel.

386-2 3. Indemnités d'assurances garantissant un emprunt.

Dans le cas d'un retour au forfait, le régime d'étalement de l'indemnité et des primes d'assurances visé au n° 361 n'est pas remis en cause. En pratique, l'exploitant ajoute à son bénéfice forfaitaire la différence entre la fraction annuelle de l'indemnité et celle des primes d'assurances. Une note est jointe à la déclaration de revenus pour en donner le détail.

386-3 4. Évaluation du stock final (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* OC).

Le décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 en modifiant les dispositions de l'article 38 *sexdecies* OC de l'annexe III au CGI, prévoit qu'en cas de passage d'un régime réel d'imposition au régime du forfait :

- les **animaux** figurant dans le stock final du dernier exercice dont les résultats sont déterminés d'après un régime réel d'imposition sont évalués à leur prix de revient réel ou forfaitisé à la date du changement de régime d'imposition ;
- les **produits de la viticulture** en stock à la date du changement de régime d'imposition sont évalués au cours du jour du vin en vrac à la même date ;
- les **récoltes** comprises dans le stock final du dernier exercice dont les résultats sont déterminés d'après un régime réel d'imposition sont évaluées d'après leur valeur à la clôture de cet exercice ;
- les **avances aux cultures** et les **matières premières** achetées comprises dans le stock final sont évaluées à leur prix de revient à la date du changement de régime d'imposition.

C. PASSAGE DU RÉGIME SIMPLIFIÉ AU RÉGIME DU BÉNÉFICE RÉEL NORMAL OU INVERSEMENT

(CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* OE ; BOI-BA-REG-40-30)

387

En cas de passage du régime normal d'imposition d'après le bénéfice réel au régime simplifié ou du régime simplifié au régime normal, aucune modification n'est apportée à l'évaluation des immobilisations et des stocks.

Aucune obligation déclarative particulière n'est prévue.

388

393

titre 6

régimes particuliers

(BOI-BA-SECT)

A. EXPLOITATIONS FORESTIÈRES (BOIS, OSERAIES, AULNAIES ET SAUSSAIES)

(CGI, art. 76 ; BOI-BA-SECT-10)

394

Le produit des exploitations forestières comprend :

- celui qui provient de la vente des coupes de bois ;
- celui, éventuel, provenant de la vente des produits des « bois industriels » (écorces, résines, etc.).

Le revenu provenant de **la vente des coupes est fixé forfaitairement au revenu cadastral** ayant servi de base à la taxe foncière établie sur ces bois.

Le bénéfice supplémentaire provenant de la **vente de produits autres que les coupes** est fixé d'après les bases arrêtées par la commission départementale (ou centrale) pour la catégorie correspondante des cultures spécialisées (vente de la gomme des pins résineux, par exemple).

Un régime particulier de détermination du revenu imposable est prévu pour les terrains plantés, replantés ou semés en bois bénéficiant de l'exonération trentenaire en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties (CGI, art. 1395).

Dans ce cas, le bénéfice agricole est constitué par le plus faible des deux montants ci-après :

- revenu cadastral servant de base à la taxe foncière antérieurement aux travaux de plantation ;
- moitié du revenu cadastral qui devrait être retenu à la suite de l'exécution de ces travaux.

Ce régime est applicable à compter de l'exécution des travaux de plantation, de replantation ou de semis pendant les périodes suivantes :

- Peupleraies : 10 ans ;
- Bois résineux : 20 ans ;
- Bois feuillus et autres bois : 30 ans.

394-1

La loi d'orientation pour la forêt n° 2001-602 du 9 juillet 2001 a apporté plusieurs modifications à ce régime particulier :

- il a été étendu aux terrains boisés en nature de futaies ou de taillis sous futaie qui ont fait l'objet d'une régénération naturelle ;

- il est applicable à compter de l'exécution des travaux de plantation, de replantation ou de semis, ou à compter de la constatation de la réussite de l'opération de régénération naturelle effectuée dans les conditions prévues aux deuxième et troisième alinéas du 1° bis de l'article 1395 du CGI pendant :

- dix ans pour les pleuperaies ;

- trente ans pour les bois résineux ;
- cinquante ans pour les bois feuillus et autres bois.

Ce dispositif est applicable depuis le 1^{er} janvier 2002. Toutefois, les dispositions décrites au n° 394 ci-dessus continuent de s'appliquer aux semis, plantations ou replantations réalisés avant la publication de la nouvelle loi.

394-2 La loi précitée a ajouté à l'article 76 un paragraphe 4, qui prévoit depuis le 1^{er} janvier 2002, que le bénéfice agricole afférent aux terrains boisés présentant un état de futaie irrégulière en équilibre de régénération est diminué d'un quart pendant les **quinze** années suivant la constatation de cet état. Cette réduction est renouvelable.

394-3 Un dispositif particulier a été mis en œuvre pour permettre la prise en compte des charges exceptionnelles consécutives à la tempête Klaus des 24 et 25 janvier 2009. Ce dispositif s'applique aux volumes de bois chablis exploités à la suite de la tempête précitée sur les propriétés sinistrées situées dans les régions d'Aquitaine, Languedoc-Roussillon et Midi-Pyrénées selon les modalités pratiques prévues.

B. CESSION DE TERRES À USAGE FORESTIER OU DE PEUPELEMENTS FORESTIERS

(CGI, art. 76 A ; BOI-BA-SECT-20)

394-4 Les plus-values réalisées, depuis le 1^{er} janvier 2010, lors de la **cession de terres à usage forestier** ou de **peuplements forestiers** sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 VH du CGI lorsque **l'activité** d'exploitation ou de gestion de ces terres et peuplements **n'est pas exercée à titre professionnel** par le cédant au sens de l'article 151 *septies*-I du CGI.

Il est rappelé que l'abattement spécifique de 10 € par hectare et par année de détention prévu à l'article 150 VF-III du CGI n'est applicable qu'aux cessions réalisées par des personnes physiques.

Rappel. Désormais, seules les cessions réalisées par les propriétaires qui exploitent leurs terres et plantations à titre professionnel au sens de l'article 151 *septies*-I du CGI, ou, **à compter du 1^{er} janvier 2012** au sens de l'article 155-IV du CGI relèvent du régime des plus-values. Ce qui implique une participation personnelle, directe et continue.

Le tableau ci-dessous récapitule le régime applicable aux cessions de terres ou de peuplements à usage forestier.

Cession réalisée par	Une personne physique	Une société ou un groupement
Activité à titre professionnel	Régime des plus-values professionnelles	
Activité à titre non professionnel (gestion déléguée)	Régime des plus-values des particuliers Possibilité d'appliquer l'abattement prévu à l'article 150 VF du CGI	Régime des plus-values des particuliers Par tolérance, possibilité d'appliquer l'abattement prévu à l'article 150 VF du CGI

C. GROUPEMENTS FORESTIERS ET GROUPEMENTS FONCIERS RURAUX

(BOI-BA-SECT-30)

I. GROUPEMENTS FORESTIERS

(CGI, art. 238 *ter*, 238 *quater* ; BOI-BA-SECT-30-10)

395 Ces groupements, constitués pour une durée de quatre-vingt-dix-neuf ans entre propriétaires de bois, doivent avoir un objet exclusivement civil : constitution, amélioration, conservation ou gestion des massifs forestiers, acquisition de forêts ou de terrains à boiser, à l'exclusion de toutes opérations telles que transformation de produits forestiers qui ne constitueraient pas un prolongement normal de l'activité agricole.

Ces groupements, lorsqu'ils remplissent les conditions prévues par les articles L. 241-1 à L. 241-6, L. 242-1 à L. 242-8 et L. 246-1 à L. 246-2 du code forestier, ne sont pas assujettis à l'impôt

sur les sociétés¹, mais chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits, soit de l'impôt sur le revenu déterminé selon les règles prévues pour la catégorie de revenus à laquelle ces bénéfices se rattachent, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt.

II. GROUPEMENTS FONCIERS RURAUX

(BOI-BA-SECT-30-20)

396

Aux termes de l'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime, les groupements fonciers ruraux sont des sociétés civiles formées en vue de rassembler et gérer des immeubles à usage agricole et forestier.

Le régime juridique des groupements fonciers ruraux est, pour l'essentiel, aligné sur celui des groupements fonciers agricoles (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 322-1 et suiv.), notamment en ce qui concerne les règles relatives à la constitution du capital social, à l'obligation de donner à bail dans certains cas et aux conditions de mise en valeur directe des terres.

Conformément au dernier alinéa de l'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime, les biens des groupements fonciers ruraux sont régis, notamment en matière fiscale, selon les dispositions propres aux groupements fonciers agricoles, pour la partie agricole, et selon les dispositions propres aux groupements forestiers, pour la partie forestière.

D. OBTENTEURS DE NOUVELLES VARIÉTÉS VÉGÉTALES

(CGI, art. 63 et 238 *bis* G ; BOI-BA-SECT-40)

397

Les profits réalisés par les obtenteurs² sont rangés dans la catégorie des bénéfices agricoles sous réserve qu'ils ne soient pas accessoires à des bénéfices industriels et commerciaux. Ces profits peuvent provenir de la vente de plantes protégées, des redevances perçues de la concession de licence d'exploitation du certificat d'obtention, de la cession de ce certificat.

Si l'obtenteur relève du régime du forfait agricole, le forfait couvre l'ensemble des produits d'obtention.

En revanche, si l'obtenteur relève d'un régime de bénéficiaire réel :

- **les profits retirés de l'exploitation** des certificats sont imposés d'après les modalités de droit commun (à noter, cependant, qu'en matière de régime de bénéficiaire réel, le montant des dépenses de fonctionnement exposées dans les opérations de recherche peut être déduit des bénéfices de l'année ou de l'exercice au cours duquel ces dépenses ont été exposées) ;

- **les profits résultant de la cession ou de la concession** de ces certificats sont imposés dans les mêmes conditions que les bénéfices réalisés par les entreprises commerciales lors de la cession ou de la concession de brevets (CGI, art. 238 *bis* G ; cf. FE n^{os} 1232 et suiv.).

E. RÉGIME PARTICULIER APPLICABLE DANS LES DÉPARTEMENTS D'OUTRE-MER

(CGI, art. 76 *bis* ; ann. III, art. 38 *sexdecies* S et 38 *sexdecies* T ; BOI-BA-GEO-10)

398

Pour la détermination du revenu imposable des exploitations agricoles situées dans les DOM, il est fait abstraction des bénéfices provenant de l'exploitation des terrains, jusqu'alors non cultivés, qui sont affectés à des cultures agréées dont la nature a été déterminée en fonction des possibilités de chaque aire géographique. Cette exonération est appliquée pendant les **dix premières années** suivant celle de l'affectation des terrains auxdites cultures. Les cultures susceptibles d'être agréées s'entendent de celles qui, dans le cadre des objectifs du Plan, sont de nature, soit à réduire les importations, soit à ouvrir de nouveaux marchés, soit à assurer le développement économique et social du département considéré.

1. Lorsqu'ils ne fonctionnent pas conformément aux dispositions qui les régissent, ils sont, en vertu de l'article 202 *ter* du CGI, soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

2. Si les bénéficiaires de tels profits n'ont pas, en France, d'installation professionnelle permanente, il y a lieu d'opérer une retenue à la source dans les conditions exposées ci-après, n^{os} 726 et suiv.

F. RÉGIME PARTICULIER APPLICABLE DANS LA ZONE FRANCHE DE CORSE

(CGI, art. 44 *decies*)

399

Les contribuables qui exercent ou qui créent des activités en Corse avant le 31 décembre 2001, sont exonérés d'impôt sur le revenu à raison des bénéfices réalisés pendant une période de soixante mois décomptée, lorsqu'ils y exercent déjà une activité au 1^{er} janvier 1997 à partir de cette date, ou dans le cas contraire à partir de la date de leur début d'activité en Corse.

Ce dispositif codifié à l'article 44 *decies* du CGI et commenté plus loin FE, n^{os} 1920 et suiv., s'applique notamment aux contribuables exerçant une activité agricole au sens de l'article 63 du CGI, sous réserve de certaines conditions particulières.

CINQUIÈME PARTIE

traitements, salaires, pensions et rentes viagères

Aux termes de l'article 79 du CGI, les traitements publics et privés, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères concourent à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu.

Il en est de même des prestations de retraite versées sous forme de capital, depuis le 1^{er} janvier 2011 (CGI, art. 79).

Lorsqu'ils sont servis à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France, ces revenus donnent lieu à l'application d'une retenue à la source, dans les conditions exposées aux n^{os} 700 et suivants.

titre 1

champ d'application

(CGI, art. 79 et suiv. ; BOI-RSA-CHAMP)

chapitre premier

traitements et salaires

(BOI-RSA-CHAMP)

400 Le champ d'application de l'impôt recouvre non seulement les salaires proprement dits, mais aussi les rémunérations assimilées et diverses indemnités.

A. DÉFINITION DES REVENUS IMPOSABLES

(BOI-RSA-CHAMP-10)

401 Entrent dans la catégorie des traitements et salaires :

- les rémunérations versées à des personnes placées dans un état de subordination envers leur employeur ;
- les rémunérations allouées aux titulaires d'un statut particulier ;
- les traitements publics et privés ;
- les revenus assimilés à des salaires par le code général des impôts.

Par ailleurs, certains revenus sont déterminés suivant les règles applicables aux traitements et salaires sans entrer toutefois dans le champ d'application de cette catégorie.

I. RÉMUNÉRATIONS VERSÉES AUX PERSONNES PLACÉES DANS UN ÉTAT DE SUBORDINATION

(BOI-RSA-CHAMP-10-10)

402 En principe, doivent être rangés dans la catégorie des traitements et salaires, les revenus professionnels perçus par les contribuables qui possèdent la qualité de salarié, c'est-à-dire par tous ceux qui sont liés à un employeur par un contrat de travail, écrit ou tacite.

Celui-ci se définit comme une convention par laquelle une personne, le salarié, s'engage à mettre son activité à la disposition d'une autre, l'employeur, sous la subordination de laquelle elle se place, moyennant une rémunération, généralement appelée salaire.

Ces principes s'appliquent notamment dans les cas particuliers suivants :

403 - les honoraires perçus par les **médecins** dans leur activité professionnelle présentent, normalement, le caractère de revenus non commerciaux. Toutefois, relèvent de la catégorie des traitements et salaires les rémunérations qui leur sont allouées par certaines collectivités ou entreprises, lorsque les intéressés se trouvent placés, à l'égard de celles-ci, dans un état de

subordination. Tel est le cas, par exemple, des médecins du travail, des médecins chargés par les établissements scolaires de la surveillance médicale des élèves, des médecins des hôpitaux publics et centres hospitaliers, des médecins consultants des dispensaires de l'assistance publique et de la mutualité maternelle, ou encore, des médecins membres des commissions médicales des permis de conduire.

Tel est également le cas des rémunérations perçues par les médecins membres des équipes techniques des commissions techniques d'orientation et de reclassement professionnel (COTOREP) instituées en application de la législation prévue par le code du travail, dont les fonctions sont fixées par les dispositions réglementaires du même code, pour la participation de ces médecins aux réunions de travail de l'équipe technique¹.

- 404** - les honoraires perçus par les **vétérinaires** constituent des profits imposables dans la catégorie des bénéfiques non commerciaux (cf. n° 509-1). Mais, les rémunérations allouées aux vétérinaires chargés du contrôle de la salubrité des viandes dans les abattoirs municipaux ou à ceux qui effectuent des inspections aux frontières, aux bureaux des douanes ou des aéroports sont passibles de l'impôt dans la catégorie des traitements et salaires.
- 404-1** - sans préjudice du régime social applicable, la part de rémunération versée en application des dispositions du code du travail aux **sportifs professionnels** et correspondant à l'**exploitation de l'image collective** de l'équipe est imposable à l'impôt sur le revenu. Cette part de rémunération, dont le versement s'inscrit dans le cadre du contrat de travail, est imposable selon les règles de droit commun des traitements et salaires et soumise aux prélèvements sociaux (CSG, CRDS...) au titre des revenus d'activité.

II. RÉMUNÉRATIONS DES TITULAIRES D'UN STATUT PARTICULIER

(BOI-RSA-CHAMP-10-20)

Certaines professions ou activités sont régies par des dispositions particulières du code du travail.

405 1. Artistes du spectacle.

Aux termes de l'article L. 7121-2 du code du travail, sont considérés comme artistes du spectacle, notamment l'artiste lyrique, l'artiste dramatique, l'artiste chorégraphique, l'artiste de variétés, le musicien, le chansonnier, l'artiste de complément, le chef d'orchestre, l'arrangeur-orchestrateur et, pour l'exécution matérielle de sa conception artistique, le metteur en scène.

Les artistes du spectacle doivent être regardés comme des salariés² dès lors qu'une personne physique ou morale s'assure leur concours moyennant rémunération et qu'ils n'exercent pas leur activité dans des conditions impliquant leur inscription au registre du commerce et des sociétés.

Toutefois, entrent dans la catégorie des bénéfiques non commerciaux les **redevances** versées à l'artiste par l'employeur ou tout autre utilisateur à l'occasion de la vente ou de l'exploitation de l'enregistrement de son interprétation, exécution ou présentation, dès lors que la présence physique de l'artiste n'est plus requise pour exploiter cet enregistrement et que ces redevances sont fonction du produit de la vente ou de l'exploitation dudit enregistrement. Cette disposition ne s'applique, dans le cadre d'un contrat conclu depuis le 1^{er} janvier 1986 entre un **artiste-interprète** et un producteur pour la réalisation d'une **œuvre audiovisuelle**, qu'à la fraction de la rémunération versée en application du contrat excédant les bases fixées par la convention collective ou par l'accord spécifique conclu dans chaque secteur d'activité entre les organisations de salariés et d'employeurs représentatives de la profession. Cette règle s'applique notamment aux rémunérations versées à un artiste-interprète pour toute utilisation secondaire d'une émission de télévision à la réalisation de laquelle il a participé (rediffusion, cession...).

406 2. Journalistes.

Les rémunérations perçues par les journalistes professionnels relèvent de la catégorie des traitements et salaires, qu'ils soient rétribués au mois, lorsqu'ils travaillent à temps complet à la rédaction d'un journal, ou à la « pige », lorsqu'ils collaborent à différentes entreprises de presse.

Le journaliste professionnel est celui qui a pour occupation principale, régulière et rétribuée, l'exercice de sa profession dans une ou plusieurs publications quotidiennes ou périodiques ou dans une ou plusieurs agences de presse et qui en tire le principal de ses ressources (code du

1. Ces dispositions ne s'appliquent pas aux spécialistes extérieurs à l'équipe technique auxquels il peut être fait appel.

2. Les artistes du spectacle peuvent bénéficier d'une imposition étalée dans les conditions et selon les modalités de l'article 100 bis du CGI (cf. n° 457-1).

travail, art. L. 7111-3). Il est titulaire d'une carte d'identité professionnelle et la convention qui le lie à l'entreprise de presse est présumée être un contrat de travail.

En ce qui concerne les autres collaborateurs occasionnels de journaux ou revues, il est fait application des règles de droit commun : les rémunérations perçues pour leur collaboration sont considérées comme des salaires, sur le plan fiscal, dès lors qu'il existe un véritable lien de subordination entre les intéressés et la direction du journal. Dans le cas inverse, il s'agit de recettes non commerciales.

407

3. Voyageurs, représentants, placiers.

Ont la qualité de salariés, quand bien même utiliseraient-ils le concours de plusieurs salariés :

a. Les représentants statutaires.

Il s'agit de ceux dont le contrat répond aux conditions posées par le titre 1^{er} du livre III de la septième partie du code du travail. D'une manière générale, ces représentants sont ceux qui :

- travaillent pour le compte d'un ou plusieurs employeurs ;
- exercent en fait d'une façon exclusive et constante leur profession de représentant.

Remarque : parmi les personnes se livrant simultanément à une activité de représentant et à une autre activité, seules peuvent prétendre au maintien du statut professionnel de VRP pour l'ensemble de leurs activités, les personnes qui, conjointement à l'exercice de la profession de représentant, se livrent **accessoirement** à d'autres activités pour le compte de leur employeur.

- ne font effectivement aucune opération commerciale pour leur compte personnel ;
- sont liés à leurs employeurs par des engagements déterminant la nature des prestations de services ou des marchandises offertes à la vente ou à l'achat, la région dans laquelle ils doivent exercer leur activité ou les catégories de clients qu'ils sont chargés de visiter, le taux des rémunérations.

Les intéressés sont généralement titulaires d'une carte d'identité professionnelle de représentants.

b. Les représentants dont le contrat ne remplit pas toutes les conditions fixées par le statut particulier.

Il s'agit de ceux qui sont dans un état de subordination de fait à l'égard de leur employeur.

Lorsque les représentants sont liés à plusieurs employeurs, la qualité de salarié doit être appréciée relativement à chaque employeur.

Pour les indemnités versées en cas de licenciement, cf. n° 424-3 et suiv.

Remarque : les sommes perçues par les représentants qui n'entrent pas dans une de ces deux catégories (**représentants mandataires**) ainsi que par les **agents commerciaux** sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

408

4. Professions diverses.

Constituent des salaires, les rémunérations perçues par :

- **les apprentis** (sur leurs modalités d'imposition, cf. n°s 434 et 460) ;
- **le personnel des entreprises de travail temporaire** (les indemnités de précarité d'emploi et de congés payés sont imposables) ;
- **les gérants dépositaires**, qui exploitent un dépôt, pour le compte d'un tiers, en qualité de véritable préposé, ce qui suppose l'existence d'un lien de subordination entre eux et les entreprises contractantes.

À ce titre, la qualité de gérant dépositaire salarié est notamment reconnue aux vendeurs détaillants de billets de la Française des jeux, aux bibliothécaires des gares et aux tenanciers des kiosques à journaux de province ;

- **les assistants et assistantes maternels** (cf. n° 458-2) ;
- **les stagiaires** de la formation professionnelle, qu'il s'agisse des rémunérations allouées par l'État ou des indemnités versées par les entreprises d'accueil [exemples : rémunérations allouées aux bénéficiaires de stages et aux titulaires de contrats de travail dans le cadre de la formation en alternance, indemnité versée par le maître-exploitant au jeune agriculteur effectuant un stage de six mois préalable à son installation ;
- **les aidants familiaux salariés**, voir RES N° 2007/26.

III. TRAITEMENTS PUBLICS ET PRIVÉS

(BOI-RSA-CHAMP-10-30)

Les dispositions de l'article 79 du CGI font entrer dans le champ d'application de l'impôt non seulement les salaires proprement dits versés payés en exécution d'un contrat de travail, mais

aussi les indemnités, émoluments et traitements, tant publics que privés, quelle que soit, par ailleurs, la situation de leurs bénéficiaires au regard de la législation du travail ou de la législation sociale.

Sont donc imposables dans la catégorie des traitements et salaires :

409 1. Les revenus ayant leur source dans les rémunérations payées par l'État, les régions, les départements, les communes et les établissements publics aux titulaires de charges, fonctions ou emplois rétribués sur des fonds publics.

Tel est le cas des rémunérations payées sur la dotation des pouvoirs publics, des rémunérations versées aux fonctionnaires titulaires ou aux agents auxiliaires, temporaires, contractuels, stagiaires, ou au personnel des entreprises publiques ; sous certaines conditions, des indemnités perçues par les titulaires de fonctions électives (assemblée nationale, sénat, assemblée des communautés européennes), les membres du conseil constitutionnel et les membres du conseil économique et social¹ ; des indemnités, émoluments, vacations ou allocations servis aux membres de certaines institutions (membres de l'Institut, par exemple).

En ce qui concerne les vacations et allocations versées aux conseillers prud'hommes.

Pour celles versées aux membres des chambres de métiers et de l'artisanat des chambres d'agriculture ou des chambres de commerce et d'industrie (sont concernées les assemblées permanentes, chambres de région, régionales ou départementales), cf. BOI-RSA-CHAMP-10-10-20.

Remarque :

Deux arrêtés du 12 mai 2011, publiés au JO du 21 mai, retracent notamment les indemnités de fonction et les vacations dont peuvent disposer les membres des chambres de métiers et de l'artisanat.

410 La doctrine et la jurisprudence considèrent que relèvent également de la catégorie des traitements et salaires :

- les vacations perçues par les **commissaires de police** lors des inhumations, des exhumations, des saisies et expulsions ;

- jusqu'au 30 juin 2011, la **solde de réserve** perçue par les **officiers généraux du cadre de réserve** ou par les **officiers généraux de la gendarmerie nationale** qui, eu égard aux obligations des intéressés, restent à la disposition du ministre de la défense ou celui de l'intérieur, doit être regardée comme la contrepartie de l'exercice effectif d'une fonction. Depuis le 1^{er} juillet 2011, de nouvelles dispositions s'appliquent. Désormais, les **officiers généraux admis en deuxième section et âgés de moins de soixante-sept ans** perçoivent une **solde de réserve** qui est toujours imposable selon les règles applicables aux traitements et salaires. En revanche, **les officiers généraux admis en deuxième section et âgés de soixante-sept ans et plus** perçoivent une **pension militaire de retraite** imposable selon les règles applicables aux pensions de retraite qui comportent un plafonnement différent de l'abattement de 10 %. Ce nouveau dispositif s'applique aux pensions prenant effet depuis le 1^{er} juillet 2011. Toutefois, les officiers âgés de plus de soixante-sept ans au 1^{er} juillet 2011 ne sont pas concernés et continuent de percevoir une solde de réserve imposable dans la catégorie des traitements et salaires ;

- les sommes perçues par les **pilotes des ports maritimes** ;

- les allocations d'année préparatoire à l'institut universitaire de formation des maîtres et les allocations d'institut universitaire de formation des maîtres créées par le décret n° 91-586 du 24 juin 1991 et versées aux étudiants qui se destinent à une carrière d'enseignant ;

- l'**indemnité mensuelle de séjour** (« living monthly allowance ») ainsi que l'**indemnité d'exploration de carrière** (« career exploratory allowance ») versées aux chercheurs dans le cadre des actions Marie Curie ;

- lorsqu'elles ne bénéficient pas de l'exonération visée au n° 434, les sommes versées à des **étudiants** en rémunération de leurs travaux (étudiants hospitaliers, étudiants affectés à des travaux de recherches effectués auprès de laboratoires, dans le cadre de contrats passés entre les universités et des entreprises, par exemple).

411 2. Les revenus provenant de l'exercice de certaines fonctions privées.

Tel est, notamment, le cas des rémunérations de certains **dirigeants de sociétés**. Ont ainsi le caractère de traitement :

- dans les sociétés anonymes de type classique, les jetons de présence spéciaux, ainsi que le traitement, les participations et avantages divers attribués à titre de rétribution de leurs

¹ Toutefois, lorsqu'un membre du Conseil économique et social fait abandon de sa rémunération à l'organisation syndicale ou professionnelle qu'il représente et qui l'a désigné, cette rémunération n'est pas soumise à l'impôt à son nom (sur les conditions d'application).

fonctions, au président du conseil d'administration, au directeur général et à l'administrateur provisoirement délégué ;

- dans les sociétés anonymes de type nouveau, les rémunérations allouées aux membres du directoire ;

- dans les sociétés à responsabilité limitée, les rémunérations perçues par **les gérants minoritaires**, qu'ils soient ou non associés et par les associés non gérants. En revanche, les rémunérations allouées aux gérants majoritaires relèvent de la catégorie définie à l'article 62 du CGI (cf. n^{os} 260 et suiv.).

Les vacances ou indemnités pour perte de gain ou de salaire et les indemnités pour préparation de réunion perçues par les **administrateurs** (salariés ou non) **des organismes de sécurité sociale** (CANAM, caisses de sécurité sociale, mutualité sociale agricole et caisses de retraite) sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires. Cependant, les remboursements et indemnités pour frais de transport et de séjour ainsi que l'indemnité forfaitaire représentative de frais peuvent bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu prévue par l'article 81-1^o du CGI.

IV. REVENUS CONSIDÉRÉS COMME DES SALAIRES OU DÉTERMINÉS COMME EN MATIÈRE DE TRAITEMENTS ET SALAIRES

(BOI-RSA-CHAMP-10-40 et BOI-RSA-CHAMP-10-50)

1. Certains revenus sont considérés, sur le plan fiscal, comme des salaires en vertu d'une disposition législative expresse.

Il s'agit des gains réalisés dans l'exercice de leur profession par :

412 - les **artisans-pêcheurs**, ainsi que, lorsqu'ils sont embarqués, le ou les **pêcheurs associés** d'une société de pêche artisanale, telle que définie au I de l'article 21 de la loi n^o 97-1051 du 18 novembre 1997 d'orientation sur la pêche maritime et les cultures marines et soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 du CGI, pour les revenus correspondant aux rémunérations dites « à la part » qui leur reviennent au titre de leur travail personnel (CGI, art. 34).

Il est admis que ces revenus bénéficient de l'exonération partielle désormais prévue à l'article 81 A-II du CGI dans les mêmes conditions que pour les marins pêcheurs, cf. n^o 162.

413 - les **travailleurs à domicile** répondant à la définition donnée par les articles L. 7412-1, L. 7412-2 et L. 7413-2 du code du travail (CGI, art. 80, al. 1^{er}). La qualité de travailleur à domicile au sens de ces dispositions est reconnue aux personnes qui exécutent, moyennant une rémunération forfaitaire et avec des concours limités, un travail pour le compte d'un ou plusieurs établissements industriels, artisanaux ou non, commerciaux ou agricoles (de quelque nature que soient les établissements, qu'ils soient publics ou privés, laïques ou religieux, même s'ils ont un caractère d'enseignement professionnel ou de bienfaisance), qui leur est confié soit directement, soit par un intermédiaire.

Concours autorisés. Les intéressés doivent travailler soit seuls, soit avec leur conjoint ou avec leurs enfants à charge au sens fixé par les articles L. 313-3 et R. 313-12 du code de la sécurité sociale (enfants de moins de 16 ans, enfants de moins de 18 ans placés en apprentissage, enfants de moins de 20 ans qui poursuivent leurs études ou qui sont, par suite d'infirmités ou de maladies chroniques, dans l'impossibilité permanente de se livrer à un travail salarié), ou avec un auxiliaire.

414 - les **gérants non salariés** des succursales de maisons d'alimentation de détail ou des coopératives de consommation (CGI, art. 80, al. 2).

414-1 De même, sont également imposées comme des traitements et salaires, les rémunérations perçues par les **dirigeants d'organismes sans but lucratif**, lorsque le versement des rémunérations s'effectue dans le respect des conditions prévues par les troisième à dixième alinéas du d du 1^o du 7 de l'article 261 du CGI (cf. TCA n^o 2171 ; CGI, art. 80, al. 3).

414-2 Conformément aux articles L. 442-1 et L. 443-10 du code de l'action sociale et des familles, les rémunérations journalières des services rendus et les indemnités mentionnées au 1^o et 2^o de l'article L. 442-1 et au 1^o de l'article L. 443-10 du même code obéissent au même régime fiscal et de cotisations sociales que les salaires (CGI, art. 80 *octies*).

415 Le salaire du **conjoint de l'exploitant ou de l'associé d'une société de personnes** est rattaché à la catégorie des traitements et salaires dans la mesure **où il est déductible** du revenu professionnel et a donné lieu au versement des cotisations sociales (cf. n^{os} 367, 519 et cf. FE n^{os} 1035 et 1036) [CGI, art. 154].

415-1 Enfin, depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, sont également imposées comme des traitements et salaires les **indemnités**, au-delà d'un million d'euros, **perçues au titre du préjudice moral fixées par décision de justice** (CGI, art. 80).

416 2. Certains revenus sont, pour leur imposition, déterminés comme en matière de traitements et salaires, mais entrent toujours dans le champ d'application de l'impôt au titre de leur catégorie d'origine.

Ce rattachement à la catégorie des traitements et salaires n'a donc d'incidence pour les intéressés qu'au niveau de l'assiette de l'impôt.

417 Sont limitativement concernés :

- sous certaines conditions, les profits tirés de l'exercice de leur activité par les **agents généraux d'assurances** et leurs sous-agents (cf. n^{os} 552 et suiv.) ;
- les produits de **droits d'auteur** perçus par les auteurs des œuvres de l'esprit mentionnés à l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle, lorsqu'ils sont intégralement déclarés par les tiers (cf. n^{os} 553 et suiv.) ;
- l'intéressement aux résultats perçu par les **associés d'exploitations agricoles** en application du 2^o de l'article L. 321-7 du code rural et de la pêche maritime (CGI, art. 77 A) ;
- le revenu **perçu** depuis le 1^{er} janvier 2009 par les fonctionnaires qui sont autorisés à apporter leur concours scientifique à une entreprise qui assure la valorisation de leurs travaux au titre de l'article L. 413-8 du code de la recherche (CGI, art. 93-1 *bis* ; cf. n^o 507).

B. FORME DES RÉMUNÉRATIONS IMPOSABLES

I. RÉMUNÉRATION PRINCIPALE

418 1. Allouée aux personnes en activité (BOI-RSA-CHAMP-20-10).

Le mode de calcul ou l'appellation de la rémunération principale (traitements, soldes, appointements, salaires, gages, indemnités, émoluments, vacations, etc...) est sans influence sur la qualification fiscale. C'est ainsi, par exemple, que sont imposables au titre de l'article 79 du CGI les éléments suivants.

a. Les commissions.

Les **commissions**, calculées généralement en proportion du chiffre de recettes réalisées, sont imposables dès lors qu'elles sont perçues dans l'exercice d'une profession salariée.

b. Les pourboires.

Les **pourboires** sont soumis à l'impôt sur le revenu, qu'ils soient remis à l'intéressé directement par le client ou par l'intermédiaire de l'employeur.

c. Les sommes perçues par les parlementaires nationaux.

Sont imposables l'**indemnité parlementaire** définie à l'article 1^{er} de l'ordonnance n^o 58-1210 du 13 décembre 1958, ainsi que l'**indemnité de résidence** et, le cas échéant, le **supplément familial de traitement** payés aux membres du Parlement.

Depuis le 1^{er} janvier 1993, ces indemnités sont imposables pour leur montant **total** selon les règles de droit commun applicables aux traitements et salaires (CGI, art. 80 *undecies*).

d. Les sommes perçues par les parlementaires européens.

Les indemnités prévues à l'article 1^{er} de la loi n^o 79-563 du 6 juillet 1979 relative à l'indemnité des représentants du Parlement européen sont imposables à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 80 *undecies*).

e. Les sommes perçues par le Président de la République, le Premier ministre et les autres membres du gouvernement.

Le traitement brut mensuel et l'indemnité de résidence perçus par le Président de la République, le Premier ministre et les autres membres du gouvernement sont imposables selon les règles applicables aux traitements et salaires.

Ces dispositions s'appliquent également à l'indemnité perçue par les anciens membres du gouvernement pendant les 6 mois suivants la cessation de leurs fonctions gouvernementales pour la fraction égale à la somme du traitement brut mensuel et de l'indemnité de résidence (CGI, art. 80 *undecies A*).

f. Les indemnités de fonction des élus locaux.

Depuis le 1^{er} janvier 1993, l'**indemnité de fonction** perçue par l'**élu local**, définie dans le code général des collectivités territoriales et au titre III modifié de la loi n^o 92-108 du 3 février 1992, **est soumise à une retenue à la source libératoire** de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 204-0 *bis*).

Toutefois, tout élu local **peut opter** pour l'imposition de ses indemnités de fonction à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires, dans les conditions fixées aux 1^o et 2^o du III de l'article 204-0 *bis* du CGI.

Pour les titulaires de mandats locaux nouvellement élus l'année de leur élection, des dispositions sont prévues.

Lorsque l'élu local opte pour l'assujettissement de ses indemnités de fonction à l'impôt sur le revenu, les frais liés à l'exercice de son mandat électif sont pris en compte selon le régime de droit commun des frais professionnels applicable dans la catégorie des traitements et salaires, défini au 3^o de l'article 83 du CGI (déduction forfaitaire de 10 % ou, sur option, déduction des frais professionnels réels et justifiés). Il est précisé que la fraction représentative de frais d'emploi définie au I de l'article 204-0 *bis* du CGI, bénéficie de la présomption irréfragable d'utilisation conforme à son objet posée par le second alinéa du 1^o de l'article 81 du CGI (cf. n^o 428-5).

g. La participation et l'intéressement des salariés.

Pour la participation et l'intéressement des salariés, cf. FE n^{os} 1741 et suiv. et 1760 et suiv.

Remarque : du 1^{er} octobre 2007 au 31 décembre 2012, la **rémunération des heures supplémentaires** (salariés à temps plein) ou complémentaires (salariés à temps partiel) **est exonérée** d'impôt sur le revenu dans les conditions exposées ci-après n^o 435-3.

419

2. Allouée aux salariés privés d'emploi (BOI-RSA-CHAMP-20-20).

Les salariés involontairement privés d'emploi, totalement ou partiellement, ont droit à un revenu de remplacement imposable, en principe, dans les conditions fixées pour les salaires.

a. Chômage total.

Sous réserve du cas des salariés qui relèvent d'une convention du FNE ou du dispositif visé par la loi n^o 96-126 du 21 février 1996, (cf. ci-après, n^o 420), les régimes d'indemnisation comportent notamment :

- au titre du régime d'assurance : l'allocation d'aide au retour à l'emploi¹ ;
- au titre du régime de solidarité : l'allocation d'insertion, l'allocation de solidarité spécifique ;
- l'allocation complémentaire visée à l'article L. 5425-2 du code du travail.

b. Chômage partiel.

Il s'agit de l'allocation spécifique, des indemnités complémentaires conventionnelles et de l'allocation complémentaire destinée à garantir le SMIC.

c. Aide exceptionnelle versée par le « Pôle emploi ».

L'aide exceptionnelle versée, sous certaines conditions, par le « Pôle emploi » **est imposable** à l'impôt sur le revenu au titre de l'article 79 du CGI.

Cette aide exceptionnelle concerne les demandeurs d'emploi, immédiatement disponibles et sans activité professionnelle, qui ont épuisé leurs droits à l'assurance chômage, entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2010, et qui ne peuvent prétendre au bénéfice d'une allocation de solidarité, du revenu de solidarité active, du revenu minimum d'insertion, de l'allocation de parent isolé ou d'une allocation spécifique d'indemnisation du chômage au titre de la solidarité nationale.

420

3. Allouée aux préretraités (BOI-RSA-CHAMP-20-20).

Sont imposables les allocations perçues au titre des différents régimes :

a. Préretraite totale FNE ou préretraite-licenciement.

Il s'agit d'allocations spéciales.

b. Préretraite progressive (emploi à temps partiel dans le cadre d'une convention du FNE).

Il s'agit de l'allocation spéciale de préretraite progressive.

c. Préretraite totale dans le cadre du dispositif visé par la loi n^o 96-126 du 21 février 1996 (cessation anticipée d'activité en contrepartie d'embauche).

Il s'agit de l'allocation de remplacement du fonds paritaire d'intervention en faveur de l'emploi (ARPE).

d. Préretraite amiante :

L'allocation de cessation anticipée d'activité versée par les caisses régionales d'assurance maladie en application du I de l'article 41 de la loi de financement de la sécurité sociale pour

1. Cette allocation a remplacé l'allocation unique dégressive et l'allocation chômeurs âgés dans la convention du 1^{er} janvier 2001.

1999 ainsi que l'allocation de cessation anticipée d'activité versée par la caisse générale de prévoyance des marins en faveur des marins exposés ou ayant été exposés à l'amiante (CGI, art. 81-33°).

e. Préretraite d'entreprise (« préretraite maison »).

Sont imposables à l'impôt sur le revenu, les allocations de préretraite d'entreprise (« préretraite maison ») qu'elles soient versées pendant la période de disponibilité du salarié ou à la suite de la rupture du contrat de travail (RES N° 2010/05).

II. RÉMUNÉRATIONS ACCESSOIRES

(BOI-RSA-CHAMP-20-30)

421

Les accessoires à la rémunération perçus par les salariés suivent, sur le plan fiscal, le régime de la rémunération proprement dite.

Sont donc **imposables** :

1. Les allocations afférentes à la qualité du travail ou au statut du personnel.

Ces allocations sont liées à la qualité du travail ou au statut des salariés dans l'entreprise (primes d'ancienneté, d'assiduité, par exemple).

2. Les allocations afférentes aux conditions de travail.

Il s'agit des primes ou indemnités de sujétions, de risques, de pénibilité, de dépaysement, de froid, d'intempéries, de responsabilité de caisse, de mobilité¹, etc...

3. Les allocations ou indemnités pour frais professionnels.

Dès lors qu'elles ne répondent pas aux conditions posées par l'article 81-1° du CGI pour être exonérées (cf. n°s 426 et suiv.), elles sont imposables.

Cependant, les sommes correspondant à la **prise en charge par l'employeur d'une partie du coût des titres d'abonnements aux transports en commun** souscrits par les salariés de la région parisienne sont exonérées d'impôt sur le revenu.

En outre, et à titre exceptionnel, les **primes de transport** versées aux salariés de province et aux salariés de la région parisienne qui ne remplissent pas les conditions nécessaires pour bénéficier de la mesure visée ci-dessus continuent à être exonérées de l'impôt sur le revenu à hauteur de **4 €** par mois, depuis l'imposition des revenus de l'année 2001.

Le montant des sommes ainsi exonérées doit être inclus dans le montant brut des rémunérations imposables lorsque le contribuable opte pour la prise en compte de ses frais réels (cf. n°s 474 et suiv.).

4. Les sommes versées aux dirigeants de sociétés.

Sont imposables, quel que soit leur objet, les indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais versés aux dirigeants de sociétés, (cf. n°s 427-8 et 427-9) ou aux dirigeants des organismes non lucratifs mentionnés à l'article 261-7-1°, al. 3 du CGI (CGI, art. 80 *terdecies* ; cf. n° 427-10).

5. Les allocations afférentes à la situation personnelle ou familiale du salarié.

Il s'agit des primes ou gratifications de mariage, de naissance, allocations de caractère social², allocations familiales extra-légales payées par l'entreprise, gratifications à caractère personnel, cadeaux³, indemnités ou gratifications allouées au salarié pour le rembourser de dépenses personnelles (indemnités de logement, de chauffage, remboursement du loyer de l'habitation, par exemple), avantages divers (prise en charge par l'employeur de cotisations sociales normalement à la charge du salarié, de primes d'assurances, paiement direct par l'employeur de charges incombant personnellement au salarié, notamment).

6. L'intéressement.

Est imposable l'intéressement versé aux salariés en application de l'ordonnance n° 86-1134 du 21 octobre 1986 modifiée et les dividendes des actions de travail attribuées aux salariés des sociétés anonymes à participation ouvrière (cf. toutefois n° 432).

1. Les primes ou indemnités versées à titre exceptionnel aux salariés lors d'un changement de leur lieu de travail entraînant un transfert de leur domicile ou de leur résidence peuvent bénéficier du système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI (cf. n°s 169 et suiv.).

2. Sauf si les allocations revêtent le caractère de secours compte tenu des circonstances et des modalités de leur attribution.

3. Pour les cadeaux en nature de valeur modique.

7. Les sommes versées à la sortie d'un compte épargne-temps (CET).

Le compte épargne-temps est instauré conformément aux dispositions du titre V du livre 1^{er} de la troisième partie du code du travail (BOI-RSA-CHAMP-20-30-40).

Ces sommes sont, en principe, imposables lors de l'indemnisation du congé pris par le salarié dans le cadre du CET au titre de l' (ou des) année(s) où elles sont versées. Toutefois, lorsque les droits à congé rémunéré ont été accumulés dans le CET en contrepartie des sommes issues de l'épargne salariale visée à l'article L. 3343-1 du code du travail, les indemnités compensatrices correspondantes sont exonérées.

Le montant des droits inscrits à un CET et qui sont utilisés depuis le 1^{er} janvier 2006 pour alimenter un PERCO ou un PEE peut faire l'objet d'un **étalement** d'imposition sur quatre ans (cf. n° 173).

8. Fraction du rabais sur gains de levée d'option jusqu'au 27 septembre 2012.

La fraction du rabais correspondant à la différence entre le prix d'acquisition des actions offertes dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 et L. 225-186 du code de commerce (plans d'options de souscription ou d'achat d'actions) et 95 % de la moyenne des cours ou du cours moyen d'achat respectivement mentionnés aux articles L. 225-177 et L. 225-179 du même code, lorsque ce prix d'acquisition est inférieur à ce montant (CE arrêt n° 323334 du 25 novembre 2009).

L'imposition s'opère l'année au cours de laquelle l'option est levée et ne peut être remise en cause quelle que soit l'évolution ultérieure de l'action. Le mécanisme du quotient prévu à l'article 163 bis C du CGI n'est pas applicable (CGI, art. 80 bis-II ; BOI-RSA-ES-20-10-20-10 ; CE arrêt n° 323334 du 25 novembre 2009).

9. Gains sur levée d'options jusqu'au 27 septembre 2012.

L'avantage correspondant à la différence entre la valeur réelle des actions à la date de levée d'une option accordée dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 à L. 225-186 du code de commerce et le prix de souscription ou d'achat de ces actions lorsque celles-ci ont été cédées ou converties au porteur ou données en location pendant la période d'indisponibilité des titres¹.

Cet avantage² est imposable l'année au cours de laquelle le salarié a converti les actions au porteur ou les a cédées ou les a données en location. Le calcul de l'impôt est effectué selon un mécanisme de quotient prévu à l'article 163 bis C du CGI (CGI, art. 80 bis-I ; BOI-RSA-ES-20-10-20-20).

Remarques :

1. Pour les options attribuées jusqu'au 19 juin 2007, la plus-value de cession, c'est-à-dire la différence entre le prix de cession des actions et leur valeur réelle à la date de levée des options, est soumise au régime fiscal des gains sur cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux. Si la cession fait apparaître une moins-value, cette moins-value est imputable sur le montant de l'avantage. Pour les options attribuées du 20 juin 2007 au 27 septembre 2012, le gain de levée d'option est imposé au titre de l'année de la cession des actions selon les conditions prévues à l'article 200 A-6 du CGI. Pour ces mêmes options, les moins-values de cession d'autres valeurs mobilières ou de droits sociaux subies ne sont plus imputables sur le gain de levée d'options.

2. Conformément aux dispositions du 6 de l'article 200 A du CGI, pour les options attribuées du 27 avril 2000 au 27 septembre 2012, sauf option du bénéficiaire pour l'imposition dans la catégorie des traitements et salaires, le taux d'imposition de l'avantage diffère selon son montant (\leq à 152 500 € ou $>$ à cette somme) et selon la période d'indisponibilité supplémentaire éventuellement observée (30 %³ ou 40 %³ et 41 %³ à compter de l'imposition des revenus 2011, éventuellement réduit à 18 %³ ou 30 %³).

L'échange sans soulte d'actions résultant d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, de division ou de regroupement réalisée conformément à la réglementation en vigueur, du 20 juin 2007 au 27 septembre 2012, l'apport à une société créée dans les conditions prévues à l'article 220 nonies du CGI ne fait pas perdre le bénéfice des taux réduits de **18 %³ ou 30 %³**. Les conditions, pour bénéficier de ces taux réduits, continuent à être applicables aux actions reçues en échange (CGI, art. 200 A-6).

3. Options de souscription ou d'achat d'actions en dehors du dispositif légal.

4. Le gain net réalisé lors de la cession des titres souscrits en exercice des bons attribués dans les conditions définies aux II à III de l'article 163 bis G du CGI (**bons de souscription de parts de créateur d'entreprise, BSPCE** ; cf. FE n° 1770), est soumis au régime fiscal des gains sur cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux,

1. Sous réserve des cas où il peut être exceptionnellement disposé des actions avant l'expiration du délai d'indisponibilité, sans perte du bénéfice de l'exonération de l'avantage ou de la taxation selon les règles prévues pour les plus-values mobilières.

2. Sous déduction éventuelle de la fraction du rabais excédentaire déjà taxée (cf. ci-avant, § 9).

3. Prélèvements sociaux en sus.

c'est-à-dire taxé au taux de 18 % ou 19 %¹. Lorsque le bénéficiaire exerce depuis ou a exercé pendant moins de trois ans son activité dans la société émettrice à la date de la cession, le taux d'imposition est fixé à 30 %¹. Ce dispositif est pérennisé pour les bons attribués après le 30 juin 2011, sans limitation dans le temps, BOI-RSA-ES-20-20-20.

5. Dispositifs d'actionnariat salarié :
 Fusion-absorption, situation des salariés titulaires d'options sur titres selon des critères de performance, voir RES N° 2006/23 ;
 Offre publique d'échange (OPE), régime des gains de levée d'options, voir RES N° 2006/22 ;
 Offre publique d'échange (OPE), situation des titulaires d'options sur titres, voir RES N° 2006/21 ;
 Régime fiscal des options de souscription ou d'achat d'actions en cas d'absorption, voir RES N° 2006/20 ;
 OPA et retrait obligatoire, régime fiscal de l'indemnité perçue par les salariés en compensation de la perte du bénéfice de leurs options, voir RES N° 2006/19 ;
 Options sur titres. Scissions d'activités. Réduction du nombre d'actions, voir RES N° 2006/18 ;
 Maintien du régime fiscal de faveur en cas d'augmentation de capital avec maintien du droit préférentiel de souscription durant la phase d'acquisition des actions gratuites, voir RES N° 2009/39.
 Ne peut être considérée comme raisonnable, l'autorisation donnée pour 10 ans par l'assemblée des actionnaires d'une société dont le siège social est situé à l'étranger, voir RES N° 2010/41 et, à compter du 24 mai 2011 voir RES N° 2011/12.
 Maintien du régime fiscal de faveur lors de la distribution de réserves et l'ajustement d'actions gratuites, voir RES N° 2012/17.

10. Gains d'acquisition sur actions gratuites jusqu'au 27 septembre 2012.

Il s'agit de l'avantage (« gain d'acquisition ») résultant des actions gratuites attribuées dans les conditions définies aux articles L. 225-197-1 à L. 225-197-3 du code de commerce (attribution d'actions gratuites existantes ou à émettre au profit des salariés ; BOI-RSA-ES-20-20-20).

Cet avantage est imposé entre les mains de l'attributaire selon les modalités prévues au 6 bis de l'article 200 A du CGI, lorsque les actions attribuées demeurent indisponibles sans être donnés en location pendant une période minimale de deux ans qui court à compter de leur attribution définitive (CGI, art. 80 *quaterdecies-I*)². L'échange sans soulte d'actions résultant d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, de division ou de regroupement réalisée conformément à la réglementation en vigueur ne fait pas perdre le bénéfice de ces dispositions qui continuent à être applicables aux actions reçues en échange (CGI, art. 80 *quaterdecies-I*). L'impôt est dû au titre de l'année au cours de laquelle le bénéficiaire des actions les a cédées. Toutefois, en cas d'échange sans soulte, l'impôt est dû au titre de l'année de la cession des actions reçues en échange (CGI, art. 80 *quaterdecies-I*).

Ces dispositions s'appliquent lorsque l'attribution est effectuée, dans les mêmes conditions, par une société dont le siège est situé à l'étranger et qui est mère ou filiale de l'entreprise dans laquelle l'attributaire exerce son activité (CGI, art. 80 *quaterdecies-II*).

L'article 200 A-6 bis du CGI prévoit une taxation à 30 %¹ de l'avantage (« gain d'acquisition ») correspondant à la valeur nette des actions à leur date d'attribution définitive, c'est-à-dire au terme de la période d'acquisition, sauf option pour l'imposition de cet avantage selon les règles applicables aux traitements et salaires.

Remarque : la plus-value, résultant de la cession d'actions gratuites, à titre onéreux ou à titre gratuit, qui est égale à la différence entre le prix de cession et la valeur des actions à leur date d'acquisition est imposée dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI c'est-à-dire au taux forfaitaire de 19 %¹ depuis le 1^{er} janvier 2011 (18 % antérieurement). Si les actions sont cédées pour un prix inférieur à leur valeur au jour de l'attribution définitive, la moins-value est déduite du montant de l'avantage.

11. Gains sur levée d'option de souscription ou d'achat d'actions à compter du 28 septembre 2012 (CGI, art. 80 bis ; Loi de finances pour 2013, art. 11-I-A).

Les gains sur levée d'option de souscription ou d'achat d'actions sont imposés obligatoirement, à compter du 28 septembre 2012, dans la catégorie des traitements et salaires (CGI, art. 80 bis-I).

a. Détermination du montant imposable pour le bénéficiaire lors de la levée d'option.

1° Avantage imposable.

L'avantage correspondant à la différence entre la valeur réelle des actions à la date de levée d'une option accordée dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 à L. 225-186 du

1. Prélèvements sociaux en sus. Le taux de 18 % était applicable pour les cessions réalisées entre le 1^{er} janvier 2008 et le 31 décembre 2010 (16 % auparavant). Le taux de 18 % est porté à 19 % au titre de l'année 2011.

2. Sous réserve des cas où il peut être exceptionnellement disposé des actions avant l'expiration du délai d'indisponibilité, sans perte du bénéfice de l'exonération de l'avantage ou de la taxation selon les règles prévues pour les plus-values mobilières.

code de commerce et le prix de souscription ou d'achat de ces actions est imposé dans la catégorie **des traitements et salaires** (CGI, art. 80 *bis-I*).

2° Différence imposable.

Lorsque le prix d'acquisition des actions offertes dans les conditions prévues ci-dessus est inférieur à 95 % de la moyenne des cours ou du cours moyen d'achat respectivement mentionnés aux articles L. 225-177 et L. 225-179 du code de commerce, **la différence** est imposée dans la catégorie **des traitements et salaires** (CGI, art. 80 *bis-II*).

b. Année d'imposition.

1° Principe.

L'avantage, défini au 1° du a ci-dessus, le cas échéant diminué de la différence mentionnée ci-dessus au 2° du même a est imposé au titre de l'année de disposition, de cession, de conversion au porteur ou de mise en location des titres correspondants (CGI, art. 80 *bis-II bis*).

2° En cas de prix d'acquisition inférieur à une certaine moyenne des cours.

Lorsque le prix d'acquisition des actions offertes dans les conditions prévues est inférieur à 95 % de la moyenne des cours ou du cours moyen d'achat respectivement mentionnés aux articles L. 225-177 et L. 225-179 du code de commerce, la différence est imposée au titre de l'année au cours de laquelle l'option est levée (CGI, art. 80 *bis-II*).

3° En cas d'échange sans soulte.

En cas d'échange sans soulte d'actions résultant d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, de division ou de regroupement réalisée conformément à la réglementation en vigueur ou de l'apport à une société créée dans les conditions prévues à l'article 220 *nonies* du CGI, l'impôt est dû au titre de l'année de disposition, de cession, de conversion au porteur ou de mise en location des actions reçues en échange (CGI, art. 80 *bis-II bis*).

c. Modalités d'application.

Ces dispositions s'appliquent lorsque l'option est accordée, dans les mêmes conditions, par une société dont le siège est situé à l'étranger et qui est mère ou filiale de l'entreprise dans laquelle le bénéficiaire exerce son activité.

Les obligations déclaratives incombent alors à la filiale ou à la société mère française (CGI, art. 80 *bis-III*).

d. Calcul du montant du gain en cas de vente des titres par le bénéficiaire.

Le gain net, égal à la différence entre le prix de cession et le prix de souscription ou d'achat des actions, augmenté, le cas échéant, de l'avantage défini au 1° du a ci-dessus, est imposé dans les conditions prévues à l'article 150-0 A (CGI, art. 80 *bis-IV*).

Si les actions sont cédées pour un prix inférieur à leur valeur réelle à la date de levée d'option, la moins-value est déductible du montant brut de l'**avantage** mentionné au 1° du a ci-dessus et dans la limite de ce montant (CGI, art. 80 *bis-IV*).

12. Gains sur attributions d'actions gratuites à compter du 28 septembre 2012 (CGI, art. 80 *quaterdecies* ; Loi de finances pour 2013, art. 11-I-B).

L'**avantage** obtenu sur l'attribution d'actions gratuites **est imposé**, entre les mains de l'attributaire, obligatoirement **à compter du 28 septembre 2012** dans la **catégorie des traitements et salaires** (CGI, art. 80 *quaterdecies-I*).

a. Détermination du montant de l'avantage imposable lors de l'attribution.

L'**avantage** correspondant à la valeur, à leur date d'acquisition, des actions attribuées dans les conditions définies aux articles L. 225-197-1 à L. 225-197-3 du code de commerce **est imposé**, entre les mains de l'attributaire (CGI, art. 80 *quaterdecies-I*).

b. Année d'imposition.

1° Principe.

L'impôt est dû au titre de l'année au cours de laquelle le bénéficiaire **a disposé** de ses actions, les a cédées, converties au porteur ou mises en location (CGI, art. 80 *quaterdecies-II*).

2° En cas d'échange sans soulte.

En **cas d'échange sans soulte d'actions** résultant d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, de division ou de regroupement réalisée conformément à la réglementation en vigueur, **l'impôt est dû** au titre de l'année de disposition, de cession, de conversion au porteur ou de mise en location des actions reçues en échange (CGI, art. 80 *quaterdecies-III*).

3° En cas d'opérations d'apport d'actions.

Il en est de même **en cas d'opérations d'apport** d'actions réalisées dans les conditions prévues au second alinéa du III de l'article L. 225-197-1 du code de commerce par une personne détenant, directement ou indirectement, moins de 10 % du capital de la société émettrice lorsque l'attribution a été réalisée au profit de l'ensemble des salariés de l'entreprise et que la société bénéficiaire de l'apport détient, directement ou indirectement, moins de 40 % du capital et des droits de vote de la société émettrice (CGI, art. 80 *quaterdecies*-III).

c. Modalités d'application.

Ces dispositions s'appliquent lorsque l'attribution est effectuée, dans les mêmes conditions, par une société dont le siège social est situé à l'étranger et qui est société mère ou filiale de l'entreprise dans laquelle l'attributaire exerce son activité.

Les obligations déclaratives incombent alors à la filiale ou à la société mère française (CGI, art. 80 *quaterdecies*-IV).

d. Calcul de la plus-value en cas de vente des titres par l'attributaire.

Le gain net, égal à la différence entre le prix de cession et la valeur des actions à leur date d'acquisition, est imposé dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI.

Si les actions sont cédées pour un prix inférieur à leur valeur à la date d'acquisition, la moins-value est déduite du montant de l'avantage mentionné au *a* ci-dessus, dans la limite de ce montant (CGI, art. 80 *quaterdecies*-V).

13. Distributions et gains des parts de FCPR à compter du 1^{er} janvier 2012.

Les distributions par les sociétés de capital-risque de l'article 163 *quinquies* C du CGI qui remplissent les conditions prévues à l'article 1^{er}-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985, prélevées **à compter du 1^{er} janvier 2012** sur des plus-values nettes de cessions de titres réalisées par la société au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2001 sont :

- imposées dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A, c'est-à-dire pris en compte pour la détermination du revenu net global défini à l'article 158 du CGI (barème progressif de l'impôt sur le revenu) lorsque l'actionnaire est une personne physique fiscalement domiciliée en France au sens de l'article 4 B du CGI,

- ou soumises à la retenue à la source prévue à l'article 119 *bis*-2 du même code lorsqu'elles sont payées dans un État ou territoire non-coopératif au sens de l'article 238-0 A dudit code,

- ou soumises à cette même retenue à la source aux taux de **19 %** pour les gains réalisés **avant le 1^{er} janvier 2013** et de **45 %** pour ceux réalisés **à compter de cette même date** lorsque l'actionnaire est une personne physique fiscalement domiciliée hors de France.

Toutefois, les personnes physiques qui **ne sont pas fiscalement domiciliées en France** au sens de l'article 4 B du CGI peuvent demander le remboursement de l'excédent du prélèvement de 45 % lorsque ce prélèvement excède la différence entre, d'une part, le montant de l'impôt qui résulterait de l'application de l'article 197 A de ce code à la somme des distributions concernées et des autres revenus de source française imposés dans les conditions de ce même article 197 A au titre de la même année et, d'autre part, le montant de l'impôt établi dans les conditions prévues audit article 197 A sur ces autres revenus (CGI, art. 163 *quinquies* C-II-1 complété par l'article 10-I-K et 10-V de la loi de finances pour 2013).

Les **distributions et les gains nets afférents** à des parts de fonds communs de placement à risques (FCPR), des actions de sociétés de capital-risque ou des droits représentatifs d'un placement financier dans une entité mentionnée au dernier alinéa du 8 du II de l'article 150-0 A du CGI, donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou les produits du fonds, de la société ou de l'entité et attribués en fonction de la qualité de la personne (parts, actions ou droits de *carried interest*), **sont imposables à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires** lorsque les conditions prévues au même 8 ou au deuxième à huitième alinéas du 1 du II de l'article 163 *quinquies* C du CGI ne sont pas respectées. En revanche, lorsque ces dernières conditions sont remplies, ces distributions sont imposables au taux forfaitaire prévu à l'article 200 A-2 *bis* du CGI (CGI, art. 80 *quindecies* et 163 *quinquies* C du CGI ; CGI, ann. III, art. 41 DGA).

14. Les prestations sociales.

Il s'agit des prestations sociales telles que :

- les indemnités de congé-naissance ;
- les rémunérations servies durant les congés-formation ;
- les sommes et avantages alloués par l'employeur aux salariés accomplissant leur service national ;

- **les indemnités journalières** versées par les caisses du régime général de la sécurité sociale, des régimes spéciaux et de la mutualité sociale agricole, ou pour leur compte, **à l'exclusion** (CGI, art. 80 *quinquies*) :

- des indemnités journalières allouées aux victimes d'**accident du travail jusqu'au 31 décembre 2009. Depuis le 1^{er} janvier 2010**, les indemnités journalières versées aux accidentés du travail deviennent **imposables à l'exclusion de la fraction exonérée** en application de l'article 81-8° du CGI. Elles sont soumises à l'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % de leur montant (cf. n° 442) ;
- des indemnités journalières **de maladie** versées à des personnes atteintes **d'une des maladies figurant sur la liste**, établie par décret, des affections comportant **un traitement prolongé et une thérapeutique particulièrement coûteuse**.

- **les sommes perçues en sus** des indemnités journalières de sécurité sociale dans le cadre d'un **régime complémentaire obligatoire**.

Remarques :

1. Les salariés dépendant de régimes spéciaux qui assurent le maintien du salaire ou du traitement en cas de maladie ou de maternité (fonctionnaires, par exemple) sont intégralement imposables à raison des sommes versées durant ces périodes.
2. Les indemnités ou allocations journalières versées par les régimes complémentaires obligatoires d'assurance invalidité-décès des travailleurs non salariés ne sont pas assimilables aux indemnités journalières de maladie, de repos ou d'accidents du travail versées aux salariés. Elles sont imposables dans la catégorie des pensions (cf. n° 440).
3. Si un salarié souscrit un contrat d'assurance - ou adhère à un contrat d'assurance de groupe - en vue de compléter son régime légal de protection sociale (maladie, maternité, invalidité, décès), les prestations perçues en exécution de ce contrat sont exclues du champ d'application de l'impôt sur le revenu, dès lors que la souscription ou l'adhésion est facultative, et que, dans cette situation, les primes ou cotisations payées par l'assuré ne sont pas déductibles de son revenu imposable (même dans l'hypothèse où l'opération est réalisée dans le cadre de l'exercice de la profession).
4. Les indemnités journalières de repos versées aux femmes bénéficiant d'un congé de maternité sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires. Il en est de même des indemnités journalières versées au titre du congé de paternité.

Toutefois, les indemnités journalières de maternité supplémentaires attribuées à la suite d'une décision individuelle tenant compte de la situation sociale du bénéficiaire et versées par les caisses primaires d'assurance maladie aux femmes assurées sociales dont le métier comporte des travaux incompatibles avec leur état sont exonérées en application de l'article 81-9° du CGI.

5. Le supplément familial de traitement (SFT) attribué aux fonctionnaires ou à leurs conjoints constitue un complément de rémunération imposable dans la catégorie des traitements et salaires. En cas de séparation judiciaire ou de divorce, ce revenu est imposable au nom du parent qui a la garde des enfants et qui, à ce titre, est le bénéficiaire final du SFT. Corrélativement, le parent fonctionnaire qui est à l'origine de l'ouverture du droit au SFT, mais n'en a pas la disposition du fait de son versement direct à l'ex-conjoint, est autorisé à le déduire de ses traitements à déclarer pour le montant correspondant à la somme transférée.

Le contribuable qui opère cette déduction doit la porter à la connaissance de l'administration en indiquant sur sa déclaration 2042 le montant déduit ainsi que les nom et adresse du conjoint bénéficiaire du transfert de SFT.

III. RÉMUNÉRATIONS EN NATURE

(BOI-RSA-CHAMP-20-30-50)

422

Les **rémunérations en nature** entrent dans le champ d'application de l'impôt au même titre que les rémunérations en argent, que ces rémunérations couvrent l'intégralité de l'activité du salarié ou seulement une partie de celle-ci. Ces rémunérations consistent dans la concession gratuite au salarié d'un bien dont l'employeur est propriétaire ou locataire ou dans la fourniture de prestations de services (nourriture, logement, usage d'une voiture automobile ou réparation et équipement du véhicule appartenant au salarié, téléphone, etc.). En ce qui concerne l'évaluation des avantages en nature, cf. n°s 459 et suiv.

IV. SOMMES PERÇUES À L'OCCASION DE LA RUPTURE DU CONTRAT DE TRAVAIL

(CGI, art. 80 *duodecies* ; BOI-RSA-CHAMP-20-40-10 ; CAA Nantes arrêt n° 07NT02861 du 24 juin 2008 ; CE arrêt n° 316730 du 30 décembre 2009)

Le 1^{er} de l'article 80 *duodecies* du CGI fixe le régime fiscal applicable aux indemnités de rupture de contrat de travail en posant le principe général d'assujettissement à l'impôt sur le revenu de l'ensemble des indemnités perçues à cette occasion, sous réserve de certaines exceptions tenant à la nature ou au montant des indemnités versées.

Remarque : conformément au revirement de jurisprudence de la Cour de cassation intervenu le 26 septembre 2006, la date de notification du licenciement ou de mise à la retraite s'entend, lorsque la rupture du contrat de travail est notifiée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, de la date **d'envoi** par l'employeur de ladite lettre recommandée.

423 1. Indemnités imposables.

Sont notamment imposables :

- l'indemnité compensatrice de préavis (ou de délai-congé)¹ ;
- l'indemnité compensatrice de congés payés ;
- l'indemnité de non-concurrence ;
- l'indemnité prévue par les articles 1243-1 et suiv. du code du travail en cas de rupture anticipée par l'employeur, hors faute grave ou force majeure, d'un contrat de travail à durée déterminée ;
- l'indemnité de fin de contrat ou de fin de mission versée aux salariés à l'issue d'un contrat à durée déterminée ou d'une mission intérim ;
- les primes annuelles versées aux salariés, le plus souvent, au prorata du temps de présence dans l'entreprise l'année de la cessation d'activité ;
- les indemnités de départ volontaire à la retraite versées depuis le 1^{er} janvier 2010 ;
- la totalité des indemnités de départ volontaire versées, à compter du 1^{er} janvier 2011, aux salariés dans le cadre d'un accord collectif de gestion prévisionnelle des emplois.

424 2. Indemnités totalement ou partiellement exonérées.

Il convient de distinguer selon que les indemnités de rupture de contrat de travail sont **versées ou non dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi (« plan social »)**.

a. Indemnités versées en dehors d'un plan de sauvegarde de l'emploi.

1^o *Départ volontaire dans le cadre d'un accord collectif de gestion prévisionnelle des emplois et des compétences* (CGI, art. 80 *duodecies*-1-5^o).

424-1 L'article 199-II de la loi de finances pour 2011 **a abrogé** le 5^o du 1 de l'article 80 *duodecies* du CGI.

Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2011, les **indemnités de départ volontaire** versées aux salariés dans le cadre d'un **accord collectif de gestion prévisionnelle** des emplois et des compétences **sont imposables** à l'impôt sur le revenu, dès le premier euro.

Remarque :

Auparavant jusqu'au 31 décembre 2010, une fraction des indemnités de départ volontaire versées aux salariés dans le cadre d'un accord collectif de gestion prévisionnelle des emplois et des compétences et n'excédant pas quatre fois le plafond de la sécurité sociale était exonérée.

424-2 2^o *Départ dans le cadre d'une rupture conventionnelle du contrat de travail* (CGI, art. 80 *duodecies*-1-6^o).

La fraction des indemnités prévues à l'article L. 1237-13 du code du travail versées à l'occasion de la **rupture conventionnelle** du contrat de travail d'un salarié est exonéré d'impôt sur le revenu lorsqu'il n'est pas en droit de bénéficier d'une pension de retraite d'un régime légalement obligatoire, qui n'excède pas :

- soit deux fois le montant de la rémunération annuelle brute perçue par le salarié au cours de l'année civile précédant la rupture de son contrat de travail, ou **50 %** du montant de l'indemnité si ce seuil est supérieur, dans la limite de six fois le plafond de la sécurité sociale en vigueur à la date de versement des indemnités ;
- soit le montant de l'indemnité de licenciement prévue par la convention collective de branche, par l'accord professionnel ou interprofessionnel ou, à défaut, par la loi.

Remarque : Exonération et appréciation de la rupture effective du contrat de travail (BOFIP-Impôts, Actualités du 03/10/2012 : RSA, BOI-RSA-CHAMP-20-40-10-30).

La condition relative au droit de liquidation d'une pension de retraite doit être appréciée au jour de la rupture effective du contrat de travail.

Dès lors qu'elle est postérieure à la date de rupture effective du contrat de travail, la circonstance que l'ouverture du droit de pension intervient au cours de la même année n'est pas de nature à remettre en cause l'exonération.

424-3 3^o *Autre départ volontaire à la retraite ou en préretraite.*

L'article 100-II de la loi de finances pour 2010 **a abrogé** les dispositions de l'article 81-22^o du CGI.

Par conséquent, les indemnités de départ volontaire à la retraite versées depuis le 1^{er} janvier 2010 sont imposables dès le premier euro.

4 *Mise à la retraite à l'initiative de l'employeur.***424-4** Pour la rupture du contrat de travail notifiée depuis le 1^{er} janvier 2006, en application du 4^o du

1. Cette indemnité peut bénéficier des dispositions de l'article 163 *quinquies* du CGI (cf. n^o 457).

1 de l'article 80 *duodecies* du CGI, les indemnités de mise à la retraite **sont exonérées** dans la limite la plus élevée des deux suivantes :

- le montant prévu par la convention collective de branche, par l'accord professionnel ou interprofessionnel ou, à défaut, par la loi ;

- **deux fois** le montant de la rémunération annuelle brute perçue par le salarié concerné au cours de l'année civile précédant la rupture de son contrat de travail **ou**, si ce montant est supérieur, **50 %** du montant total des indemnités perçues, ces montants alternatifs étant eux-mêmes retenus sous un plafond égal, pour les indemnités de mise à la retraite, **à cinq fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale** soit **181 860 €** pour **2012** et **185 160 €** pour **2013** (**176 760 €** en **2011** ; **173 100 €** pour **2010**).

424-5

Remarques :

1. La fraction imposable des indemnités est, quel que soit son montant, éligible au choix du bénéficiaire, soit au système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI (cf. n^{os} 169 et suiv.) soit à celui de « l'étalement vers l'avant » prévu à l'article 163 A du même code (cf. n^{os} 173 et suiv.).

2. L'adhésion à certains dispositifs de préretraite se traduit pour les salariés concernés par une simple dispense d'activité, jusqu'à ce qu'ils remplissent les conditions requises pour bénéficier d'une vieillesse à taux plein et être alors mis à la retraite par l'employeur. Tel est le cas des dispositifs de préretraite de branche qui s'inscrivent dans le cadre des dispositions du décret n^o 2000-105 du 9 février 2000 relatif à la cessation d'activité de certains travailleurs salariés (CATS) et de l'arrêté d'application du même jour.

Lorsque l'accord professionnel national ou l'accord d'entreprise, tous deux requis pour la mise en œuvre du dispositif CATS au niveau, d'abord de la branche d'activité concernée, puis des entreprises couvertes, prévoit le versement aux salariés, au moment de l'adhésion au dispositif, d'un acompte sur l'indemnité de mise à la retraite, les dispositions de l'article 80 *duodecies* du CGI sont applicables :

- d'abord à l'acompte perçu, par référence à la rémunération annuelle brute versée aux intéressés au cours de l'année civile précédant celle de la suspension de leur contrat de travail ;

- puis, compte tenu du montant déjà ainsi exonéré, et par référence à la même rémunération, à raison du solde de l'indemnité de mise à la retraite perçu lors de la rupture effective du contrat de travail.

3. Sur la date de notification, Cf. ci-dessus n^o 423.

5° *Indemnité de licenciement en cas de licenciement abusif ou irrégulier.*

424-6

Les indemnités qui sont **versées à titre de dommages et intérêts** en application des articles L. 1235-2, L. 1235-3, L. 1235-11, L. 1235-12 et L. 1235-13 du code du travail **sont totalement exonérées**. Il est admis que l'indemnité pour licenciement abusif visée à l'article L. 1235-5 du même code soit également exonérée.

6° *Autres indemnités de licenciement.*

424-7

Pour la rupture du contrat de travail notifiée depuis le 1^{er} janvier 2006, en application du 3^o du 1 de l'article 80 *duodecies* du CGI, les indemnités de licenciement versées en dehors d'un plan de sauvegarde de l'emploi **sont exonérées** dans la limite la plus élevée des deux suivantes :

- le montant prévu par la convention collective de branche, par l'accord professionnel ou interprofessionnel ou, à défaut, par la loi ;

- **deux fois** le montant de la rémunération annuelle brute perçue par le salarié concerné au cours de l'année civile précédant la rupture de son contrat de travail **ou**, si ce montant est supérieur, **50 %** du montant total des indemnités perçues, ces montants alternatifs étant eux-mêmes retenus sous un plafond égal, pour les indemnités de licenciement, à **six fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale** en vigueur à la date du versement des indemnités soit **218 232 €** en **2012** et **222 192 €** pour **2013** (**212 112 €** en **2011** ; **207 720 €** en **2010**).

Remarques :

1. L'imposition du montant non exonéré des indemnités perçues par le salarié dans la catégorie des traitements et salaires peut être effectuée avec application, sur demande du bénéficiaire, du système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI (cf. n^{os} 169 et suiv.).

2. Sur la date de notification, cf. ci-dessus n^o 423.

3. L'ensemble des limites précitées s'applique au montant global des indemnités perçues (hors primes et indemnités visées au n^o 423 et totalement imposables) au titre de la rupture du contrat de travail, y compris lorsque les indemnités sont versées par plusieurs entreprises ou sur deux années successives.

7° *Indemnités de rupture de contrat de travail assimilées aux indemnités de licenciement.*

424-8

Il s'agit :

- de l'indemnité versée en cas de rupture du contrat de travail en commun accord avec l'employeur, aux salariés adhérant à une convention de conversion ;

- de l'indemnité perçue par les salariés faisant l'objet d'un licenciement économique et adhérant à une convention d'allocations spéciales du FNE (préretraite-licenciement) ;

- de l'indemnité de cessation d'activité versée lors de la rupture du contrat de travail en commun accord avec l'employeur, aux salariés bénéficiant de l'ancien dispositif conventionnel du 6 septembre 1995 de cessation d'activité de salariés âgés contre l'embauche de demandeurs d'emploi ou « préretraite ARPE ».

Ces indemnités sont exonérées dans les mêmes conditions et limites que celles visées aux n^{os} 424-6 et 424-7.

b. Indemnités versées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi (« plan social »).

424-9

Les indemnités de licenciement ou de départ volontaire, que celui-ci s'effectue sous la forme d'une démission, d'un départ à la retraite ou en préretraite, versée dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi au sens des articles L. 1233-32 et L. 1233-61 à L. 1233-64 du code du travail, ainsi que les indemnités versées au titre d'un licenciement abusif ou irrégulier **sont exonérées pour leur montant total.**

424-10

c. Tableau récapitulatif du régime fiscal au regard de l'impôt sur le revenu des indemnités de rupture de contrat de travail.

Nature de l'indemnité		Régime des indemnités versées en cas de rupture du contrat de travail notifiée depuis le 1 ^{er} janvier 2006
Indemnité compensatrice de préavis		Imposable
Indemnité compensatrice de congés payés		Imposable
Indemnité compensatrice de non-concurrence		Imposable
Indemnité de fin de contrat (CDD) ou de mission (intérim)		Imposable
Indemnité de rupture anticipée d'un contrat de travail à durée déterminée :	- Montant des rémunérations qui auraient été perçues jusqu'au terme du contrat	Imposable
	- Surplus de l'indemnité	Régime de l'indemnité de licenciement
Indemnité de licenciement (autres que les indemnités pour licenciement abusif ou irrégulier)	Hors plan social	Exonérée dans la limite la plus élevée : - du montant légal ou conventionnel sans limitation ; - de 50 % de l'indemnité totale ou du double de la rémunération annuelle brute de l'année civile précédente, sans excéder six fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale, soit 207 720 € en 2010, 212 112 € en 2011, 218 232 € en 2012 et 222 192 € pour 2013.
	Plan social	Exonérée en totalité
Prime ou indemnité de départ volontaire (démission, rupture négociée...)	Hors plan social	Imposable en totalité
	Plan social	Exonérée en totalité
Indemnité de rupture conventionnelle	Code du travail, art. L. 1237-13	Depuis le 27 juin 2008 : exonérée dans la limite de : - soit deux fois la rémunération annuelle brute ou 50 % de l'indemnité si ce seuil est supérieur dans la limite de six fois le plafond de la sécurité sociale ; - soit le montant de l'indemnité de licenciement conventionnelle ou légale

Nature de l'indemnité		Régime des indemnités versées en cas de rupture du contrat de travail notifiée depuis le 1 ^{er} janvier 2006	
Prime ou indemnité de retraite	Départ volontaire	Hors plan social et hors accord collectif de gestion	Imposable dès le premier euro perçu depuis le 1^{er} janvier 2010.
		Plan social	Exonérée en totalité
	Accord collectif de gestion	Exonérée dans la limite de quatre fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale jusqu'au 31 décembre 2010(*) .	
	Mise à la retraite par l'employeur	Exonérée dans la limite la plus élevée : - du montant légal ou conventionnel, sans limitation ; - de 50 % de l'indemnité totale ou du double de la rémunération annuelle brute de l'année civile précédente, sans excéder cinq fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale, soit 173 100 € en 2010, 176 760 € en 2011, 181 860 € en 2012 et 185 160 € en 2013.	
Prime ou indemnité de préretraite (avec rupture du contrat de travail)	Hors plan social	Imposable dès le premier euro perçu depuis le 1^{er} janvier 2010.	
	Plan social	Exonérée en totalité	
(*) Imposable dès le premier euro perçu, depuis le 1^{er} janvier 2011.			

V. SOMMES PERÇUES À L'OCCASION DE LA CESSATION DES FONCTIONS DE MANDATAIRE SOCIAL OU DE DIRIGEANT

(BOI-RSA-CHAMP-20-40-20 ; CE arrêt n° 316730 du 30 décembre 2009)

425

Le 2 de l'article 80 *duodecies* du CGI, pose le principe de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires, de l'ensemble des indemnités versées aux mandataires sociaux, dirigeants et personnes visées à l'article 80 *ter* du CGI (cf. n° 427-9). Cette règle est applicable quel que soit le mode de rupture du contrat de travail ou du mandat social (démission, licenciement, mise à la retraite, etc.) et quel que soit le fondement juridique des indemnités versées (indemnité contractuelle ou transactionnelle).

Par exception, ces indemnités sont toutefois exonérées dans certaines limites, lorsque la cessation d'activité revêt un caractère forcé, notamment en cas de révocation.

Les modalités de détermination de ces limites d'exonération sont modifiées pour les cessations forcées d'activité intervenues depuis le 1^{er} janvier 2006.

425-1

1. Notion de cessation forcée d'activité.

Il appartient au dirigeant de justifier du caractère forcé de la cessation de ses fonctions, l'appréciation de ce caractère forcé reposant, au-delà des apparences juridiques, sur l'examen des circonstances de fait.

En d'autres termes, l'exonération prévue au 2. de l'article 80 *duodecies* du CGI est susceptible de s'appliquer aux indemnités versées au dirigeant :

- faisant l'objet d'une révocation faite dans les conditions prévues par la loi du 24 juillet 1966, qui constitue une cessation forcée des fonctions de l'intéressé, sauf preuve contraire apportée par l'administration au vu des circonstances de fait ;
- lorsqu'en l'absence de révocation formelle par l'organe social compétent, le dirigeant a pu apporter la preuve de la cessation forcée de ses fonctions.

425-2

2. Montant de l'exonération.

Pour la cessation d'activité décidée ou présentée depuis le 1^{er} janvier 2006, conformément au 2 de l'article 80 *duodecies* du CGI, le montant de la fraction imposable des indemnités (et donc de la fraction exonérée) est déterminée selon les mêmes modalités que celles évoquées au n° 424-7 en cas de rupture du contrat de travail.

425-3 3. Tableau récapitulatif du régime fiscal au regard de l'impôt sur le revenu des indemnités de cessation des fonctions de mandataire social ou de dirigeant.

	Régime au regard de l'impôt sur le revenu des indemnités de cessation des fonctions décidée depuis le 1 ^{er} janvier 2006
Cessation forcée des fonctions	Exonération, dans la limite en tout état de cause de six fois – ou de cinq fois s'il s'agit d'une mise à la retraite⁽¹⁾ - du montant annuel du plafond de la sécurité sociale (207 720 € ou 173 100 € en 2010, 212 112 € ou 176 760 € en 2011, 218 232 € ou 181 860 € en 2012 et 222 192 € et 185 160 € en 2013) à concurrence du montant le plus élevé : • du double de la rémunération annuelle brute de l'année civile précédant la rupture du mandat social ou, le cas échéant, du contrat de travail ; • ou de 50 % de l'indemnité totale
Autres cas de cessation des fonctions	Imposable
(1) En pratique, cette situation ne devrait concerner que les dirigeants de fait.	

C. REVENUS EXONÉRÉS

(BOI-RSA-CHAMP-20-50)

Indépendamment de celles déjà mentionnées ci-dessus n^{os} 411, 421, 423 et suiv., diverses exonérations sont prévues.

I. EXONÉRATION DES ALLOCATIONS POUR FRAIS D'EMPLOI

(CGI, art. 81-1^o ; BOI-RSA-CHAMP-20-50-10)

426 Le premier alinéa de l'article 81-1^o du CGI prévoit d'une part, l'exonération des allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi et effectivement utilisées conformément à leur objet et, d'autre part, un dispositif particulier s'agissant des rémunérations perçues par les journalistes, rédacteurs, photographes, directeurs de journaux et critiques dramatique et musicaux, depuis le 1^{er} janvier 1998.

426-1 Le deuxième alinéa de l'article 81-1^o du CGI prévoit que lorsque leur montant est fixé par voie législative, les allocations pour frais d'emploi sont toujours réputées utilisées conformément à leur objet et ne peuvent donner lieu à aucune vérification de la part de l'administration.

1. Conditions générales auxquelles les allocations spéciales pour frais doivent répondre pour être exonérées.

427 Les allocations spéciales pour frais professionnels peuvent prendre la forme d'indemnités ou de remboursements forfaitaires, de remboursements de frais réels, d'allocations en nature.

Les indemnités et allocations destinées à couvrir certains frais spéciaux (cf. n^o 427-3 ci-dessous) ou les remboursements dont ces frais font l'objet ne peuvent être exonérés que si les conditions suivantes sont remplies.

a. *Non-cumul avec les frais réels.*

427-1 L'exonération n'est susceptible de s'appliquer qu'à l'égard des salariés pratiquant la seule déduction forfaitaire de **10 %**. Les salariés demandant la prise en compte du montant réel de leurs dépenses professionnelles doivent, sauf exceptions (cf. n^o 428), inclure dans leur rémunération brute imposable les remboursements et allocations pour frais qu'ils perçoivent.

b. *Les allocations doivent correspondre à des frais professionnels.*

427-2 Ces allocations doivent couvrir des dépenses strictement inhérentes à la fonction ou à l'emploi. Les frais de caractère personnel ne sont jamais admis en déduction pour la détermination du revenu imposable. La prise en charge par l'employeur d'une dépense personnelle du salarié, sous quelque forme que ce soit, constitue un complément de rémunération imposable.

Lorsqu'une voiture d'entreprise est mise à la disposition d'un salarié qui l'utilise à des fins à la fois professionnelles et personnelles, l'utilisation privée constitue un avantage en nature, dont la valeur doit être ajoutée à la rémunération imposable de l'intéressé. La valeur correspondant aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail doit également être ajoutée à la rémunération imposable, dès lors que ces frais de transports sont couverts par la déduction forfaitaire de **10 %**.

D'autre part, s'il est justifié que le véhicule est utilisé par le salarié pour des déplacements professionnels - autres que les trajets du domicile au lieu de travail - l'avantage en nature ou les remboursements de frais correspondant à cette utilisation revêtent le caractère d'une allocation pour frais d'emploi susceptible d'être exonérée.

c. Les allocations doivent correspondre à des dépenses professionnelles spéciales.

427-3

Certaines dépenses professionnelles courantes auxquelles la plupart des salariés doivent faire face pour être en mesure d'occuper leur emploi ou d'exercer leurs fonctions ne peuvent donner lieu à des allocations ou à des remboursements exonérés d'impôt¹. Il en est ainsi notamment :

- des frais de déplacement du domicile au lieu de travail ;
- des frais de restauration sur le lieu de travail (hors contrainte particulière, tel que le travail posté, en horaire décalé, de nuit ...) ;
- des frais de documentation personnelle et de mise à jour des connaissances nécessitées par l'activité professionnelle.

En revanche, peuvent faire l'objet de remboursements de la part de l'employeur ou donner lieu au versement d'indemnités ou d'allocations exonérées d'impôt certains frais spéciaux occasionnés par l'exercice même de l'activité professionnelle et qui, **spécifiques à cette activité**, sont exposés par le salarié directement dans l'intérêt de l'entreprise. Ce sont par exemple :

- les frais liés aux déplacements nécessités par l'emploi occupé ou les fonctions exercées, qu'il s'agisse de frais de restauration, d'hébergement, de transports (quels que soient le mode de transport utilisé et les distances parcourues) ;
- les dépenses entraînées par des invitations résultant d'obligations professionnelles ;
- les cadeaux offerts dans le cadre des relations professionnelles, dans la mesure où ces cadeaux constitueraient une charge déductible pour l'entreprise s'ils étaient faits par elle.

d. Les allocations doivent correspondre à des dépenses réelles.

427-4

La fixation des allocations ou indemnités doit être effectuée en fonction des charges réellement supportées par les intéressés dans l'exercice de leurs fonctions au service de l'entreprise. Si l'évaluation de ces charges et, par conséquent, des indemnités allouées en contrepartie peut comporter un certain degré d'approximation, elle ne doit, en aucun cas, être obtenue par l'application d'un pourcentage, fixe ou variable, aux émoluments reçus.

L'exonération de ces remboursements ou allocations suppose que les frais correspondants soient appuyés de **justifications** suffisamment précises pour en établir la réalité et le montant et qu'il soit clairement démontré qu'ils ont été exposés dans l'intérêt de l'entreprise et ne sont pas d'un niveau exagéré.

e. Les allocations doivent être utilisées conformément à leur objet.

427-5

À l'exception des cas prévus par le 1^o de l'article 81 du CGI (cf. n^{os} 428-1 à 428-6 ci-dessous), les justifications de l'utilisation de ces allocations sont à produire sur demande de l'administration en recourant à tous les modes de preuve compatibles avec les règles de la procédure en matière d'impôts directs.

Les éléments de preuve doivent être d'autant plus précis que le montant des allocations paraît élevé en valeur absolue ou par rapport au montant global de la rémunération principale et aux conditions dans lesquelles l'activité est exercée.

2. Régimes particuliers.

427-6

Le régime fiscal des allocations pour frais tel qu'il est exposé ci-dessus comporte des particularités ou des dérogations qui concernent :

- les allocations forfaitaires ;
- certaines allocations ou rémunérations perçues dans l'exercice de quelques activités particulières.

a. Allocations forfaitaires (BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-20).

1^o *Allocations forfaitaires perçues par les salariés autres que les dirigeants de sociétés et assimilés.*

427-7

Lorsqu'elles répondent aux conditions générales (cf. n^{os} 427 à 427-5), les allocations forfaitaires pour frais professionnels perçues par des salariés autres que les dirigeants de sociétés au

1. Sauf exceptions expressément prévues (remboursement de la carte orange et titres-restaurant ; cf. n^{os} 421 et 431).

sens de l'article 80 *ter* du CGI (cf. ci-après n° 427-8) et qui ne pratiquent que la déduction forfaitaire de 10 % sont exonérées de l'impôt sur le revenu.

À cet égard, **les allocations forfaitaires pour frais professionnels**, à l'exception des indemnités dites « de mobilité professionnelle », versées aux salariés autres que les dirigeants de sociétés et assimilés, sont présumées utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants prévus par la réglementation sociale. Par suite, il convient d'appliquer pour l'impôt sur le revenu les limites d'exonération des indemnités forfaitaires pour frais professionnels prévues par l'arrêté du 20 décembre 2002 (JO du 27 décembre 2002).

Pour les **indemnités de repas et de grand déplacement en France métropolitaine**, les limites applicables pour **2012** (ainsi que celles applicables pour 2010 et 2011) sont détaillées aux tableaux figurant au n° 497.

Pour les **indemnités de grand déplacement en Outre-mer**, les limites d'exonération sont fixées par référence aux montants des indemnités de mission allouées aux personnels civils et militaires de l'État envoyés en mission temporaire dans ces départements ou territoires d'outre-mer. Pour **2012**, sous réserve de modification, le montant maximum exonéré est de **90 €** pour la Martinique, la Guyane, la Réunion, Mayotte et Saint-Pierre-et-Miquelon et **120 €** pour la Nouvelle-Calédonie, les îles Wallis et Futuna et la Polynésie française.

Pour **les indemnités de grand déplacement à l'étranger**, les limites d'exonération sont fixées par référence aux montants des indemnités de missions du groupe I allouées aux personnels civils et militaires de l'État envoyés en mission temporaire à l'étranger. Les modifications qui affectent le montant de ces indemnités font l'objet chaque année d'une instruction publiée au BOI-ANNX-000062.

2° Allocations forfaitaires pour frais perçues par les dirigeants de sociétés ou assimilés.

427-8

Les indemnités, remboursements et allocations **forfaitaires** pour frais, c'est-à-dire, en pratique, toutes les sommes destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi dont le montant est calculé forfaitairement, doivent être considérés comme un supplément de rémunération passible de l'impôt lorsqu'ils sont versés à un dirigeant ou assimilé (CGI, art. 80 *ter*).

Les indemnités, remboursements et allocations pour frais ne peuvent être exonérés d'impôt que si leur montant est fixé à partir du chiffre exact et justifié des dépenses correspondantes. Des remboursements calculés d'après des indications imprécises ou des pièces comportant un chiffre global doivent être considérés comme des **remboursements forfaitaires**, à inclure dans la rémunération imposable.

Toutefois, la circonstance que des remboursements de frais de voiture automobile, de vélomoteur, de scooter ou de moto seraient calculés en fonction des barèmes des prix de revient kilométriques publiés annuellement par l'administration (cf. n° 498 et s.) ne serait pas de nature à leur conférer un caractère forfaitaire, dès lors qu'il serait justifié du nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel.

427-9

Sont concernés non seulement les salariés qui ont, en droit, la qualité de dirigeant mais également ceux qui, eu égard au montant de leur rémunération, peuvent être considérés comme disposant, en fait, de pouvoirs de direction.

Les **dirigeants de droit** s'entendent :

- dans les sociétés anonymes : du président du conseil d'administration, du directeur général, de l'administrateur provisoirement délégué, des membres du directoire, de tout administrateur ou membre du conseil de surveillance chargé de fonctions spéciales ;
- dans les sociétés à responsabilité limitée : des gérants minoritaires ;
- dans les autres sociétés, personnes morales ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés : de tous les dirigeants qui sont soumis au régime fiscal des salariés.

Les **salariés ayant, en fait, la qualité de dirigeants** sont ceux dont la rémunération totale excède la plus faible des rémunérations allouées aux dirigeants de leur entreprise ; toutefois, les rémunérations versées aux administrateurs ou aux membres du conseil de surveillance chargés de fonctions spéciales ne peuvent servir d'éléments de comparaison.

427-10

3° Allocations forfaitaires pour frais perçues par les dirigeants d'organismes sans but lucratif.

Les indemnités, remboursements et allocations pour frais versés aux dirigeants d'organismes sans but lucratif, sont, quel que soit leur objet, soumis à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 80 *terdecies* ; cf. n° 414-1).

b. Allocations perçues dans l'exercice de certaines activités (BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-30).

428 En principe, les allocations spéciales pour frais cessent d'être exonérées lorsque le salarié demande à pratiquer la déduction de ses frais professionnels réels (cf. n° 427-1).

Cette règle admet plusieurs exceptions qui concernent principalement :

- l'**allocation de saison** allouée aux artistes, musiciens, chefs d'orchestre, etc., qui sont engagés par les casinos ou les théâtres municipaux ;
- l'**indemnité de défraiement** allouée aux artistes dramatiques, lyriques, chorégraphiques ainsi qu'aux régisseurs de théâtre, qui sont en tournée ;
- les allocations et remboursements de frais perçus par les **chefs d'orchestre, musiciens et choristes** à l'occasion de leurs déplacements professionnels en France et à l'étranger, sous réserve que ces sommes ne se rapportent pas à des frais déjà couverts par la déduction forfaitaire de 10 % ;
- certains remboursements consentis aux **journalistes** (cf. également n° 428-1 ci-après).

Cette liste est **limitative**. Aucune extension ou assimilation **ne doit donc être admise**.

Le régime fiscal de ces allocations et indemnités est défini.

c. Assimilation partielle de la rémunération des journalistes et des professions voisines à une allocation pour frais d'emploi (BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-30).

428-1 Le premier alinéa du 1° de l'article 81 du CGI, prévoit que les rémunérations¹ perçues és qualités par les journalistes, rédacteurs, photographes, directeurs de journaux et critiques dramatiques et musicaux sont, **à concurrence de 7 650 €²**, représentatives d'allocations pour frais d'emploi utilisées conformément à leur objet. Elles sont, à ce titre, **exonérées** d'impôt sur le revenu.

Cette exonération s'applique de plein droit, sans que les intéressés, par dérogation au régime de droit commun des allocations spéciales pour frais d'emploi (cf. n° 427-5), ne soient tenus de justifier de l'affectation effective de leur rémunération au paiement de frais professionnels à due concurrence.

Cette exonération ne s'applique qu'aux salariés concernés qui font état de la seule déduction forfaitaire de 10 %. Ceux qui optent pour la déduction de leurs frais réels, doivent ajouter à leur rémunération brute imposable la fraction de la rémunération ainsi exonérée.

428-2 Afin d'éviter une double prise en compte de frais, les allocations pour frais d'emploi effectivement perçues doivent être également réintégrées, pour les journalistes et pour les directeurs de journaux, dans les conditions respectivement prévues.

428-3 En cas de **modification de la situation familiale** du salarié ou en cas de **début ou de fin d'activité en cours d'année**.

d. Allocations pour frais d'emploi dont le montant est fixé par la loi.

428-4 L'article 81-1°, al. 2 du CGI, prévoit que les allocations spéciales pour frais d'emploi dont le montant est fixé par la loi sont toujours réputées être utilisées conformément à leur objet et ne sont susceptibles de faire l'objet d'aucun contrôle de la part de l'administration fiscale.

Il s'agit d'une présomption irréfragable, qui ne peut donc pas être renversée par la preuve contraire qui serait apportée par l'administration d'une utilisation non conforme à son objet de l'allocation concernée.

428-5 Pour l'application de cette disposition, deux conditions doivent être réunies simultanément :
- la nature d'allocation spéciale inhérente à la fonction ou à l'emploi résulte directement de la loi ;
- son montant est fixé par la loi.

En pratique, ces dispositions concernent la fraction de l'indemnité de fonction des élus locaux qui, lorsque cette indemnité est soumise au régime de la retenue à la source prévue au I de l'article 204-0 *bis* du CGI, est représentative de frais d'emploi (cf. n° 418). La présomption irréfragable d'utilisation conforme concerne également la fraction de la rémunération des journalistes et professions voisines représentative de frais d'emploi, dans la limite évoquée au n° 428-1.

1. Il s'agit de la rémunération annuelle nette des cotisations sociales mentionnées aux 1°, 1° *quater*, 2° et 2° *bis* de l'article 83 du CGI et de la part de la CSG qui est déductible en application du I de l'article 154 *quinquies* du même code, avant application par conséquent de la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 %.

2. Et dans la limite du montant des salaires concernés s'il est inférieur à ce montant.

e. Primes ou indemnités mensuelles de mobilité et de voyage versées aux chercheurs dans le cadre des actions Marie Curie par l'Union européenne.

428-6

À la différence de l'indemnité mensuelle de séjour ou de l'indemnité d'exploration de carrière qui sont imposables selon les règles de droit commun des traitements et salaires (cf. n° 410), les **primes ou indemnités mensuelles de mobilité** (« mobility allowance ») ainsi que la **prime ou indemnité de voyage** (« travel allowance ») constituent des allocations forfaitaires pour frais d'emploi **exonérées de l'impôt sur le revenu** en application des dispositions de l'article 81-1° du CGI (ces primes ou indemnités sont réputées être utilisées conformément à leur objet au sens desdites dispositions).

429

II. EXONÉRATIONS DE CARACTÈRE SOCIAL

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-30)

430

1. L'article 81-2° du CGI exonère les revenus suivants.

- les **prestations familiales** énumérées par l'article L. 511-1 du code de la sécurité sociale : prestation d'accueil du jeune enfant, allocations familiales, complément familial, allocation de logement¹, allocation d'éducation spéciale, allocation de soutien familial, allocation de rentrée scolaire, allocation de parent isolé, allocation de présence parentale ;

- l'**allocation de salaire unique**, l'**allocation de la mère au foyer** et l'**allocation pour frais de garde** maintenues par la loi n° 77-765 du 12 juillet 1977 instituant le complément familial ;

- l'**allocation aux adultes handicapés**, le complément de ressources visé à l'article L. 821-1-1 du code de la sécurité sociale et la majoration pour la vie autonome instaurée par l'article L. 821-1-2 du même code. Est également exonérée d'impôt sur le revenu, la prestation de compensation du handicap versée conformément à l'article L. 245-1 du code de l'action sociale et des familles (CGI, art. 81-9° *ter*).

- l'**allocation personnalisée d'autonomie** prévue par le chapitre II du titre III du livre II du code de l'action sociale et des familles.

431

2. La participation des employeurs à l'acquisition de titres-restaurant.

Cette participation est exonérée, sous certaines conditions, dans la limite de **5,29 €** par titre acquis en **2012** (CGI, art. 81-19°).

Cette limite est fixée également à **5,29 €** pour **2013**.

431-1

3. La participation du secteur associatif ou d'une personne morale de droit public à l'acquisition de titre et de chèque repas.

a. Acquisition de titre-repas du volontaire de service civique ou de l'engagé de service civique (CGI, art. 81-17°-e ; Loi n° 2010-241 du 10 mars 2010 relative au service civique, art. 20-2°).

1° *Pour le volontaire de service civique. if.*

La participation de l'association ou de la fondation est exonérée, sous certaines conditions, dans la limite de **5,29 €** par titre acquis en **2012**.

Cette limite est fixée également à **5,29 €** pour **2013**.

2° *Pour l'engagé de service civique.*

L'avantage résultant de la contribution de la personne morale agréée au financement des titres-repas dans le cadre d'un engagement de service civique en application des articles L. 120-21 et L. 120-22 du code du service national est exonéré (Loi n° 2010-241 du 10 mars 2010 relative au service civique, art. 20-2°).

Cette contribution est exonérée de toutes contributions ou cotisations sociales.

b. Acquisition de « chèque-repas » du bénévole (CGI, art. 81-17°-f°).

L'avantage résultant pour le bénévole du chèque-repas entièrement financé par l'association est exonéré d'impôt sur le revenu, sous certaines conditions, dans la limite de **5,90 €** en **2012**.

¹ L'allocation de logement versée, sous certaines conditions, aux personnes âgées, aux infirmes et handicapés, aux jeunes salariés, ainsi que l'aide personnalisée au logement sont aussi exonérées (CGI, art. 81-2° *bis*).

431-2 4. L'avantage résultant de la contribution de l'employeur à l'acquisition des chèques-vacances par les salariés.

Conformément à la section 1 du chapitre 1^{er} du titre 1^{er} du livre IV du code du tourisme, cet avantage et, le cas échéant, la participation financière du comité d'entreprise, sont exonérés de l'impôt sur le revenu, dans la limite du SMIC apprécié sur une base mensuelle soit **1 426 € pour 2012** (CGI, art. 81-19° bis).

Remarque :

Depuis le 25 juillet 2009, tous les salariés, quel que soit leur revenu fiscal de référence, peuvent bénéficier des chèques-vacances.

431-3 5. La prise en charge par l'employeur des frais de trajet entre le domicile et le lieu de travail (CGI, art. 81-19° ter ; BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-20).**Sont exonérés :**

- l'avantage résultant de la **prise en charge obligatoire** par l'employeur du prix des titres d'abonnement souscrits par les salariés pour les déplacements effectués au moyen de transports publics de voyageurs ou, depuis le 1^{er} janvier 2009, de services publics de location de vélos, entre leur résidence habituelle et leur lieu de travail, conformément à l'article L. 3261-2 du code du travail (CGI, art. 81-19° ter-a). Pour le régime fiscal de la prise en charge obligatoire des frais de transports publics ;

- depuis le 1^{er} janvier 2009, l'avantage résultant de la **prise en charge facultative** par l'employeur des frais exposés par les salariés pour l'alimentation, en carburant ou en électricité, de leurs véhicules personnels, dans les conditions prévues à l'article L. 3261-3 du code du travail et dans la limite de la somme de **200 € par an** (CGI, art. 81-19° ter-b). Pour le régime fiscal de la prise en charge facultative des frais de transports personnels.

Précision.

Cette prise en charge (obligatoire ou facultative) est exclue de l'assiette des cotisations et contributions sociales.

432 6. L'épargne, la participation et l'intéressement des travailleurs.

Le dispositif a été aménagé et complété par la loi n° 2001-152 du 19 février 2001 sur l'épargne salariale puis par les articles 38 et 39 de la loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie et en dernier lieu, par la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail.

Depuis l'intervention de ces textes, l'exonération concerne :

a. **Les sommes versées aux salariés au titre de la participation** des salariés aux résultats des entreprises, en application du titre II du livre III de la troisième partie du code du travail [art. L. 3321-1 à L. 3326-2 du code du travail] (CGI, art. 157-16° bis et 163 bis AA), à l'exception des sommes attribuées en 2005 au titre de la participation pour le dernier exercice clos et dont les salariés ont demandé le déblocage et le versement jusqu'au 31 décembre 2005.

De même, depuis l'intervention de la loi en faveur des revenus du travail, les sommes versées aux salariés au titre de la participation ne sont exonérées que lorsqu'elles ont été affectées dans les conditions prévues à l'article L. 3323-2 du code du travail, c'est-à-dire lorsqu'elles ne sont pas immédiatement disponibles. Lorsqu'elles ne sont pas exonérées, les sommes versées aux salariés au titre de la participation sont désormais imposables dans les conditions de droit commun des traitements et salaires (CGI, art. 158-5-b ; RES N° 2009/59).

b. **Les sommes versées par l'entreprise en application de plans d'épargne constitués** conformément aux dispositions au titre III du livre III de la troisième partie du code du travail (Code du travail, art. L. 3331-1 à L. 3335-1 ; CGI, art. 81-18°-a).

c. **Les sommes versées par le salarié pour alimenter un plan d'épargne pour la retraite collectif.**

Il s'agit des sommes versées dans les conditions du dernier alinéa de l'article L. 3153-3 du code du travail ou, depuis le 11 novembre 2010, dans les conditions prévues par le deuxième alinéa de l'article L. 3334-8 du même code (CGI, art. 81-18°-b).

d. **Les sommes versées aux salariés au titre de l'intéressement** des salariés à l'entreprise et affectées à la réalisation de plans d'épargne constitués conformément au titre III du livre III de la troisième partie du code du travail (cf. FE n°s 1764 et suiv.), dans la limite d'un montant égal à la moitié du plafond annuel moyen retenu pour le calcul des cotisations de sécurité sociale ainsi que, dans les mêmes conditions et limites, les dividendes des actions de travail attribués aux salariés des sociétés anonymes à participation ouvrière régies par la loi du 26 avril 1917 (CGI, art. 81-18° bis).

e. Les versements complémentaires effectués :

- par les entreprises à l'occasion de l'émission et de l'achat en bourse d'actions réservées aux salariés et mentionnés aux articles L. 225-192 et L. 225-196 du code de commerce (CGI, art. 81-17^o bis) ;
- par les sociétés coopératives ouvrières de production à l'occasion de l'émission de parts sociales destinées exclusivement à leurs salariés (CGI, art. 81-17^o ter).

f. Les attributions gratuites d'actions faites aux personnels des entreprises nationales d'assurances (CGI, art. 81-20^o).

432-1 7. La valeur des actions remises gratuitement aux salariés de la société Air France.

Cette valeur, dans le cadre des dispositifs prévus à l'article 17 de la loi n^o 94-679 du 8 août 1994 et à l'article 51 de la loi n^o 98-546 du 2 juillet 1998, **n'est pas retenue pour l'assiette** de tous impôts, taxes et prélèvements assis sur les salaires ou les revenus. Le montant correspondant n'est donc pas compris dans la base des traitements et salaires (CGI, art. 81-25^o et 163 bis E).

432-2 8. L'indemnisation ou la valeur des actions remises à ce titre aux participants et anciens participants de la Société coopérative de main-d'œuvre (SCMO).

Cette indemnisation (ou valeur), dans le cadre du dispositif prévu à l'article L. 225-270 du code de commerce visant les SAPO, **n'est pas retenue pour l'assiette** de tous impôts, taxes et prélèvements assis sur les salaires ou les revenus. Le montant correspondant n'est donc pas compris dans la base des traitements et salaires (CGI, art. 81-26^o et 163 bis E).

432-3 9. Le revenu minimum d'insertion (RMI) remplacé, progressivement, par le revenu de solidarité active, était et est exonéré de l'impôt sur le revenu.

Le **revenu de solidarité active (RSA)**, soit **474,93 € par mois à compter du 1^{er} janvier 2012** et 483,24 € par mois à compter du 1^{er} janvier 2013, est également exonéré d'impôt sur le revenu (CGI, art. 81-9^o). Il remplace également l'allocation de parent isolé.

432-4 10. La part salariale du complément de cotisation d'assurance-vieillesse, prévue au code rural et de la pêche maritime est exonérée de l'impôt sur le revenu, lorsqu'elle est prise en charge par l'employeur (CGI, art. 81-28^o).

432-5 11. Remise gratuite de matériels informatiques et de logiciels nécessaires à leur utilisation par les employeurs à leurs salariés (CGI, art. 81-31^o bis).

L'**avantage** résultant pour le salarié de la remise gratuite effectuée depuis le 1^{er} janvier 2007 par son employeur de matériels informatiques et de logiciels nécessaires à leur utilisation entièrement amortis et pouvant permettre l'accès à des services de communications électroniques et de communication au public en ligne, **est exonéré d'impôt sur le revenu** dans la limite d'un prix de revient global des matériels et logiciels reçus dans l'année de **2 000 €**. Si le prix de revient global des matériels et logiciels donnés au salarié dans l'année est supérieur à ce montant, la fraction excédentaire de ce plafond constitue un avantage en nature imposable dans la catégorie des traitements et salaires.

432-6 12. La part salariale du complément de cotisation et de contribution à la caisse de retraite des marins prévue à l'article L. 50-1 du code des pensions de retraites des marins français de commerce, de pêche et de plaisance **est exonérée** lorsqu'elle est **prise en charge** par l'employeur (loi n^o 98-461 du 13 juin 1998 d'orientation et d'incitation relative à la réduction du temps de travail, art. 12-V).

432-7 13. L'aide financière consentie par le comité d'entreprise, l'entreprise ou les personnes morales de droit public aux salariés au titre des services à la personne et aux familles.

L'aide financière, mentionnée aux articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail est **exonérée** d'impôt sur le revenu pour les versements **effectués** depuis le 17 novembre 2005 (CGI, art. 81-37^o).

a. Service aidés.

Cette aide financière est destinée soit à financer l'accès des bénéficiaires à des services aux personnes et aux familles développés au sein de l'entreprise, soit à financer directement ou par l'intermédiaire d'une structure prestataire, des activités entrant dans le champ des services mentionnés aux articles L. 7231-1 et L.7232-1 du code du travail et définies à l'article D. 7231-1 du même code. Il s'agit notamment des services aux personnes à leur domicile relatifs aux tâches ménagères et familiales ainsi que de l'activité de gardes d'enfants de moins de 3 ans.

b. Modalités de versement et montant de l'aide exonérée.**1° Modalités de versements concernés.**

Les articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail permettent au comité d'entreprise ou à l'entreprise de verser des aides financières, sous conditions, soit directement, soit au moyen du chèque emploi-service universel (CESU). Le CESU remplace, en les fusionnant, les chèques emploi-service (CES) et les titres emploi-service (TES), et peut prendre la forme soit d'un chèque (« CESU bancaire »), soit d'un titre spécial de paiement (« CESU préfinancé »).

Conformément aux dispositions des articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail, l'aide financière d'une **personne morale de droit public** destinée à financer le CESU au bénéfice de ses agents et salariés et des ayants droit **est également exonérée**, pour celle **perçue** depuis le 1^{er} janvier 2007¹.

2° Montant de l'aide exonérée.

Cette **exonération** est plafonnée au montant maximal de **1 830 €**, par an et par bénéficiaire. Ce montant est révisé chaque année en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation.

Les aides financières versées au-delà de ce plafond par l'entreprise ou le comité d'entreprise sont à due concurrence imposables comme complément de salaire, dans les conditions de droit commun.

3° Non-cumul.

Dès lors que l'aide financière du comité d'entreprise ou de l'entreprise accordée ne constitue pas un supplément de rémunération imposable, les dépenses acquittées grâce à elle n'ouvrent pas droit à la réduction d'impôt prévue par l'article 199 *sexdecies* du CGI, au titre des emplois à domicile. Elle doit être également déduite de la base du crédit d'impôt prévu à l'article 200 *quater* B dudit code au titre des frais de garde de jeunes enfants à l'extérieur du domicile.

Remarque.

L'aide financière, qui ne constitue pas une rémunération au sens de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale, n'est pas soumise, dans la même limite, à la CSG et à la CRDS ainsi qu'aux taxes et participations assises sur les salaires.

432-8 14. Les primes forfaitaires liées à une reprise d'activité.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, est **exonérée** la **prime forfaitaire** instituée par l'article L. 5425-3 du code du travail (CGI, art. 81-9° *quater*).

Jusqu'à l'imposition des revenus au titre de l'année 2009, étaient exonérées d'impôt sur le revenu, les primes forfaitaires instituées par les articles L. 262-11 du code de l'action sociale et des familles, L. 524-5 du code de la sécurité sociale et L. 5425-3 du code du travail (CGI, art. 81-9° *quater*).

432-9 15. La prime de retour à l'emploi.

Depuis le 1^{er} janvier 2011, l'article 202-II de la loi de finances pour 2011 **a abrogé** l'article 81-9° *quinquies* du CGI qui exonérait d'impôt sur le revenu la prime de retour à l'emploi. Elle est donc imposable depuis cette date.

Remarques :

Auparavant jusqu'au 31 décembre 2010, la prime de retour à l'emploi, instituée par l'article L. 5133-1 du code du travail, était exonérée d'impôt sur le revenu (CGI, art. 81-9° *quinquies*).

Pour mémoire, la prime de retour à l'emploi a été supprimée par la mise en place progressive du dispositif du revenu de solidarité active.

432-10 16. L'indemnité de l'engagement de service civique ou de volontariat de service civique.**1° Pour le ou la volontaire de service civique.**

L'indemnité de volontariat de service civique versée à la personne volontaire, titulaire d'un contrat de volontariat de service civique, **n'est pas soumise** à l'impôt sur le revenu.

Sont également exonérés d'impôt sur le revenu, l'avantage résultant pour le volontaire ou le bénévole de la contribution de l'association ou de la fondation d'utilité publique au financement des titres-repas ou des chèques-repas (CGI, art. 81-17°-e et f).

Ces indemnité et avantage **sont exonérés** de toute **contribution ou cotisation sociale**.

2° Pour l'engagé(e) de service civique.

L'indemnité, les prestations de subsistance, d'équipement et de logement versées à l'engagé(e) dans le cadre d'un engagement de service civique en application des articles L. 120-21

¹. Sous réserve de l'exonération de l'aide financière versée par l'État à ses agents sous forme de « CESU-garde d'enfant » dont il a été admis qu'elle s'applique dès l'imposition des revenus 2006.

et L. 120-22 du code du service national **sont exonérées d'impôt sur le revenu et de toute contribution ou cotisation sociale** (Loi n° 2010-241 du 10 mars 2010 relative au service civique, art. 20).

- 432-11 17. Les incitations financières au retour à l'emploi des bénéficiaires du RMI.**
La prime de retour à l'emploi et la prime forfaitaire versées par les départements expérimentant des aménagements aux lois existantes en matière d'aide au retour à l'emploi des bénéficiaires du RMI **étaient exonérées** d'impôt sur le revenu, de CSG, et de CRDS.
- 432-12 18. Le pécule modulable d'incitation à une seconde carrière pour les militaires.**
Est **exonéré** d'impôt sur le revenu, **du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2014**, le pécule modulable d'incitation des militaires à une seconde carrière, versé en application de l'article 149 de la loi de finances pour 2009 (CGI, art. 81-30° ; Décret n° 2009-82 du 21 janvier 2009).
Ce pécule est versé en deux fois, le second versement étant conditionné par l'exercice d'une activité professionnelle.
L'option pour la déduction des frais professionnels pour leur montant réel et justifié ne fait pas perdre le bénéfice de l'exonération.
- 432-13 19. L'indemnité de départ volontaire attribuée aux ouvriers d'État du ministère de la Défense.**
Est **exonérée** d'impôt sur le revenu, l'indemnité de départ volontaire attribuée, **du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2014**, aux ouvriers de l'État du ministère de la défense lorsqu'ils quittent le service dans le cadre d'une restructuration ou d'une réorganisation (CGI, art. 81-30° bis ; Décret n° 2009-83 du 21 janvier 2009).
L'option pour la déduction des frais professionnels pour leur montant réel et justifié ne fait pas perdre le bénéfice de l'exonération.
- 432-14 20. L'indemnisation des victimes des essais nucléaires français.**
Sont **exonérées** les indemnités versées aux personnes souffrant de maladies radio-induites ou à leurs ayants droit, en application de la loi n° 2010-2 du 5 janvier 2010 relative à la reconnaissance et à l'indemnisation des victimes des essais nucléaires français (CGI, art. 81-33° *ter* instauré par l'article 8 de la loi n° 2010-2 du 5 janvier 2010 relative à la reconnaissance et à l'indemnisation des victimes des essais nucléaires français).
- 432-15 21. Le revenu supplémentaire temporaire d'activité dans les DOM.**
Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, le revenu supplémentaire temporaire d'activité versé, en application du décret n° 2009-602 du 27 mai 2009 relatif au revenu supplémentaire temporaire d'activité, dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique et de la Réunion, **est exonéré** d'impôt sur le revenu, (CGI, art. 81-38°).
- 432-16 22. Les contributions des collectivités territoriales en Guadeloupe et en Martinique.**
Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, les contributions des collectivités territoriales prévues par les articles II et III de l'accord régional interprofessionnel sur les salaires en Guadeloupe en date du 26 février 2009 mentionnées par l'arrêté du 3 avril 2009 portant extension dudit accord ainsi que celles prévues par l'article 4 de l'accord régional interprofessionnel sur les rémunérations des salariés du secteur privé de la Martinique en date du 11 mars 2009 mentionnées par l'arrêté du 29 juillet 2009 portant extension dudit accord **ne sont pas soumises** à l'impôt sur le revenu.
- 432-17 23. L'aide exceptionnelle versée en faveur des publics bénéficiaires de prestation sociales ou de demandeurs d'emploi.**
Est **exonérée** d'impôt sur le revenu au titre des années 2009 et suivantes, l'aide exceptionnelle d'un montant de **200 €** versée en application du décret n° 2009-479 du 29 avril 2009 instituant une aide versée sous la forme de chèques emploi-service universels (CESU) préfinancés par l'Etat en faveur du pouvoir d'achat de publics bénéficiaires de prestations sociales ou de demandeurs d'emploi.
- 432-18 24. La prime forfaitaire versée en faveur de certains salariés privés d'emploi.**
Est **exonérée** d'impôt sur le revenu au titre des années 2009 et suivantes, la prime forfaitaire d'un montant de **500 €** versée en application du décret du 27 mars 2009 instituant une prime exceptionnelle pour certains salariés privés d'emploi.

III. EXONÉRATIONS AYANT UN CARACTÈRE DE RECONNAISSANCE NATIONALE

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-40)

433

Sont exonérés à ce titre :

- les traitements attachés à la légion d'honneur et à la médaille militaire (CGI, art. 81-7°) ;
- les gratifications allouées à l'occasion de la remise de la médaille d'honneur du travail et de distinctions honorifiques décernées, pour ancienneté de services, par un département ministériel, à des personnes qui ne peuvent prétendre à la médaille d'honneur du travail, dans la limite d'un montant correspondant à celui du salaire mensuel de base du bénéficiaire (CGI, art. 157-6°) ;
- l'allocation forfaitaire complémentaire, les aides spécifiques au logement et les aides spécifiques en faveur des conjoints survivants servies en application de la loi n° 94-488 du 11 juin 1994 relative aux rapatriés anciens membres des formations supplétives et assimilées ou victimes de la captivité en Algérie (CGI, art. 81-27°) ;
- pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1^{er} janvier 2003, l'allocation de reconnaissance, prévue aux I et I bis de l'article 47 de la loi de finances rectificative pour 1999, n° 99-1173 du 30 décembre 1999, en faveur respectivement des personnes désignées à l'article 2, al. 1^{er}, de la loi n° 94-488 du 11 juin 1994 relative aux rapatriés anciens membres des formations supplétives et assimilées ou victimes de la captivité en Algérie et de leurs conjoints ou ex-conjoints survivants non remariés (CGI, art. 81-4°-b ; décret n° 2004-139 du 12 février 2004). L'exonération s'applique également aux indemnités en capital, aux restitutions et à l'indemnité forfaitaire respectivement visées aux articles 6, 7, 9, 12 et 13 de la loi n° 2005-158 du 23 février 2005 portant reconnaissance de la Nation et contribution nationale en faveur des français rapatriés (Décret n° 2005-477 du 18 mai 2005 et décret n° 2005-539 du 26 mai 2005) ;
- les sommes perçues dans le cadre de l'attribution du prix Nobel par les lauréats de ce prix (CGI, art. 92 A) ;
- les sommes perçues dans le cadre de l'attribution de récompenses internationales de niveau équivalent au prix Nobel dans les domaines littéraire, artistique ou scientifique dont la liste est fixée par le décret n° 2009-570 du 20 mai 2009 (CGI, ann. II, art. 39 A).

IV. EXONÉRATIONS DIVERSES

434

Sont exonérés :

- les sommes attribuées à **l'héritier d'un exploitant agricole** au titre d'un contrat de travail à salaire différé prévu par l'article L. 321-13 du code rural et de la pêche maritime (CGI, art. 81-3°) ;
- les prestations, visées aux articles L. 325-1 et L. 325-2 du code rural et de la pêche maritime, dans le **cadre de l'entraide entre agriculteurs** (CGI, art. 81-15°) ;
- l'indemnité de cessation anticipée d'activité versée aux salariés et anciens salariés exposés à l'amiante¹, en application de l'article 41 modifié de la loi de financement de la sécurité sociale pour 1999. Cette indemnité est également exclue de l'assiette des cotisations sociales, de la CSG et de la CRDS (CGI, art. 81-32°) ;
- l'indemnité de cessation anticipée d'activité versée en application d'une convention collective de branche, d'un accord professionnel ou interprofessionnel, d'un accord d'entreprise, du contrat de travail ou d'une disposition unilatérale de l'employeur, aux marins exposés ou ayant été exposés à l'amiante admis au bénéfice de l'allocation de cessation anticipée d'activité visée au 9° de l'article L. 12 du code des pensions de retraite des marins français du commerce, de pêche ou de plaisance. Cette indemnité est également exclue de l'assiette des cotisations de sécurité sociale, de la CSG et de la CRDS (CGI, art. 81-33°) ;
- les indemnités versées, sous quelque forme que ce soit, aux victimes de l'amiante ou à leurs ayants droit par le Fonds d'indemnisation des victimes de l'amiante (FIVA) en application de l'article 53 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2001 (n° 2000-1257 du 23 décembre 2000) ou par décision de justice (CGI, art. 81-33° bis). Eu égard au contexte particulier de l'exposition aux poussières d'amiante, il est admis que ces dispositions s'appliquent aux indemnités perçues à ce titre depuis le 26 décembre 2000 ;
- les indemnités et prestations perçues par le personnel accomplissant le service national actif dans le service de la **coopération** ou dans celui de l'**aide technique** (CGI, art. 81-17°-a ; BOI-RSA-CHAMP-20-50-60) ;

1. L'exonération concerne également l'indemnité complémentaire qui, le cas échéant, est ajoutée à l'indemnité de cessation d'activité en vertu d'une décision unilatérale de l'employeur ou d'un accord d'entreprise.

- l'indemnité mensuelle et l'indemnité supplémentaire versées dans le cadre de l'accomplissement du volontariat international en entreprises ou en administration en application de l'article L. 122-12 du code du service national ainsi que l'indemnité allouée dans le cadre d'un contrat de volontariat de solidarité internationale institué par la loi n° 2005-159 du 23 février 2005 (CGI, art. 81-17°-b et d ; Loi n° 2010-241 du 10 mars 2010 relative au service civique, art. 20-1° ; BOI-RSA-CHAMP-20-50-60). Par analogie, il est admis que la gratification et la prise en charge des frais dont bénéficient les volontaires effectuant un service volontaire européen dans les conditions prévues par la réglementation européenne, bénéficient également d'une exonération d'impôt sur le revenu sauf abus manifeste et détournement des règles fixées par les textes communautaires ;
- l'allocation mensuelle et la prime incitative versées dans le cadre du contrat de volontariat pour l'insertion conformément à l'article L. 130-3 du code du service national (CGI, art. 81-17°-c ; BOI-RSA-CHAMP-20-50-60) ;
- les salaires versés aux **apprentis**, munis d'un contrat répondant aux conditions posées par le code du travail, sont exonérés, depuis l'imposition des revenus de l'année 2005, dans la limite du montant annuel du salaire minimum de croissance (SMIC), soit **16 944 € en 2012** (16 416 € en 2011 ; 16 125 € en 2010). Cette disposition s'applique à l'apprenti personnellement imposable ou au contribuable qui l'a à sa charge (CGI, art. 81 bis). Sur la déclaration des revenus de l'apprenti ou des parents qui le comptent à charge, seule doit figurer la **fraction** des salaires qui **excède** la limite d'exonération ;
- les prélèvements opérés sur les salaires, dans la **limite annuelle de 460 €** :
 - à l'occasion de l'émission et de l'achat en bourse d'actions réservées aux salariés, en application des articles L. 225-192 et L. 225-196 du code de commerce (CGI, art. 81 ter-1).
 - à l'occasion de la souscription des parts sociales émises par les sociétés coopératives ouvrières de production et destinées exclusivement à leurs salariés, dans les conditions fixées par les articles 35 à 44 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 (CGI, art. 81 ter-2).
- l'indemnité prévue par l'article L. 1121-11 du code de la santé publique versée, en compensation des contraintes subies, aux personnes se prêtant à une recherche sans bénéfice individuel direct (CGI, art. 81-14° ter).
- l'indemnité compensatoire pour frais de transport attribuée aux magistrats, militaires, fonctionnaires et agents de la fonction publique de l'État, aux fonctionnaires et agents de la fonction publique hospitalière, aux fonctionnaires et agents des collectivités territoriales et de leurs établissements publics, aux agents contractuels de droit privé des trois fonctions publiques (État, territoriale, hospitalière) ainsi qu'aux agents de droit public de La Poste et de France Télécom en service dans les départements de la Haute-Corse et de la Corse-du-Sud (CGI, art. 81-23°) ;
- l'indemnité de départ servie à certains engagés et sous-officiers de carrière en application des dispositions du décret n° 91-606 du 27 juin 1991 ;
- les primes et indemnités attribuées par l'État aux agents publics et aux salariés à l'occasion du transfert hors de la région d'Île-de-France du service, de l'établissement ou de l'entreprise où ils exercent leur activité (CGI, art. 81-24°) ;
- les prestations en nature ainsi que les versements en capital effectués en cas de liquidation judiciaire ou d'invalidité dans les conditions prévues par l'article 41 modifié de la loi n° 94-126 du 11 février 1994 relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle ;
- les vacances horaires, l'allocation de vétéranie personnelle ou de réversion et la prestation de fidélisation et de reconnaissance versées aux sapeurs-pompiers volontaires ou à leurs ayants droit en application du titre II de la loi n° 96-370 du 3 mai 1996 relative au développement du volontariat dans les corps de sapeurs-pompiers (CGI, art. 81-29°) ;
- les sommes versées par une entreprise à un cabinet de placement pour la réinsertion de salariés licenciés ;
- l'aide financière de l'État mentionnée à l'article L. 5141-2 du code du travail (exonération applicable aux aides financières de l'État versées depuis le 1^{er} janvier 1998 ; CGI, art. 81-35°) ;
- depuis l'imposition des revenus de l'année 2007, sur **option** des bénéficiaires, dans le cadre d'une déclaration des revenus personnelle ou de celle du foyer fiscal de rattachement, les salaires versés aux personnes âgées de **vingt-cinq ans au plus** au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, à l'exception des agents publics percevant une rémunération dans le cadre de leur formation, en rémunération d'activités exercées pendant leurs études, secondaires ou supérieures, dans **la limite de trois fois** le montant mensuel du salaire minimum de croissance (SMIC), soit **4 236 € en 2012** (4 104 € en 2011 ; 4 031 € en 2010). Cette exonération ne remet pas en cause celle prévue par la doctrine administrative en faveur des indemnités perçues par les étudiants qui effectuent des stages faisant partie intégrante du programme de l'école ou des études, présentant un caractère obligatoire et dont la durée n'excède pas trois mois. Les deux

exonérations peuvent donc, le cas échéant, se cumuler au titre d'une même année [CGI, art. 81-36°). **Ne peuvent pas bénéficier** de cette exonération les allocataires de recherche, les doctorants contractuels, les internes en médecine et en pharmacie au motif qu'il s'agit d'agents publics rémunérés dans le cadre de leur formation initiale (RES N° 2012/16).

V. MODALITÉS PARTICULIÈRES D'IMPOSITION

1. Activité salariée exercée à l'étranger (BOI-RSA-GEO-10).

435

Sont prévues des modalités particulières d'imposition des fonctionnaires et agents de l'État en service à l'étranger ainsi que celles applicables aux salariés français envoyés à l'étranger par un employeur établi en France mais qui conservent leur domicile fiscal dans notre pays. Elles sont exposées ci-avant, n^{os} 159 et suiv.

435-1

2. Salariés « impatriés » (BOI-RSA-GEO-40).

a. Dispositions en vigueur pour les salariés dont la prise de fonctions est intervenue depuis le 1^{er} janvier 2008 (CGI, art. 155 B ; Décret n° 2009-389 du 7 avril 2009 ; BOI-RSA-GEO-40-10).

L'article 155 B du CGI instaure un nouveau régime spécial d'imposition en faveur des « impatriés » dont la prise de fonctions en France est intervenue depuis le 1^{er} janvier 2008.

Ainsi, sous certaines conditions et pendant une durée limitée, certains éléments de rémunération et certains « revenus passifs » et plus-values de cession de valeurs mobilières réalisés par des **salariés ou dirigeants**¹ « impatriés » qui n'étaient pas antérieurement résidents de France.

1° Définition des salariés et dirigeants « impatriés ».

Peuvent bénéficier, pendant une période limitée, du régime spécial d'imposition prévu à l'article 155 B du CGI, les salariés et dirigeants appelés à occuper un emploi pendant une durée déterminée ou indéterminée dans une entreprise établie en France, soit par l'intermédiaire d'une entreprise établie à l'étranger, soit directement par l'entreprise établie en France.

2° Conditions liées à la domiciliation en France.

Pour bénéficier du régime fiscal des « impatriés », les salariés et dirigeants concernés ne doivent pas avoir été fiscalement domiciliés en France au cours des cinq années précédant celle de leur prise de fonctions et doivent être fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B-1 a et b du CGI.

Remarque :

Conséquence d'un changement d'employeur ou d'entreprise avant le 31 décembre de la cinquième année suivant l'installation en France, voir RES N° 2010/60.

3° Exonération de certains éléments de la rémunération perçue au titre de l'activité professionnelle.

Le salarié ou le dirigeant « impatrié » **bénéficie**, dans certaines conditions et pour une durée limitée, de l'**exonération** du **supplément** de rémunération **lié à l'exercice de son activité en France** et de la **part** de sa rémunération **correspondant aux missions** qu'il effectue à l'étranger.

Il peut opter soit pour un plafonnement global de ces exonérations, soit pour un plafonnement de l'exonération de la seule part de sa rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger.

Les conditions ainsi que les modalités de calcul des plafonnements sont prévues.

4° Exonération de certains « revenus passifs » et de certaines plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux.

Le salarié ou le dirigeant « impatrié » bénéficie, dans certaines conditions et pour une durée limitée, d'une exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de **50 %** du montant de certains revenus de capitaux mobiliers (« revenus passifs ») perçus à l'étranger et de certaines plus-values réalisées lors de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux détenus à l'étranger.

Les revenus et plus-values qui bénéficient de cette exonération partielle ainsi que ses modalités pratiques d'application sont détaillés aux BOI-RSA-GEO-40-10-30-20 et BOI-RSA-GEO-40-10-30-30.

1. L'exonération s'applique également, sur agrément, à certaines personnes non salariées.

5° *Durée de l'exonération.*

L'exonération prévue à l'article 155 B du CGI s'applique jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la prise de fonctions en France au titre de chacune des années au cours desquelles « l'impatrié » a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B-1 a et b du CGI.

6° *Remarques.*

1. Les revenus de capitaux mobiliers dont le paiement est assuré par une personne établie hors de France ainsi que les gains nets de cessions de valeurs mobilières ou de droits sociaux sont **soumis aux prélèvements sociaux**. Pour la détermination de la base soumise à ces prélèvements, les revenus produits et gains sont pris en compte pour leur montant avant application de l'exonération de 50 % ainsi que les moins-values de cession pour leur montant avant réduction de 50 %.

2. L'ensemble du revenu exonéré en application de l'article 155 B du CGI est pris en compte pour la **détermination du revenu fiscal de référence** mentionné à l'article 1417-IV du CGI.

3. Le dispositif de déduction sous plafond de certaines cotisations en faveur des « impatriés » prévu à l'article 83-2°-0 *ter* du CGI est étendu aux « impatriés » relevant du nouveau régime prévu à l'article 155 B du code précité.

b. Dispositions en vigueur pour les salariés dont la prise de fonctions est intervenue avant le 1^{er} janvier 2008 (BOI-RSA-GEO-40-20).

L'article 81 B du CGI a institué un régime spécial d'imposition en faveur des « impatriés », c'est-à-dire des salariés et des dirigeants appelés par une entreprise établie à l'étranger à occuper un emploi pendant une période limitée dans une entreprise établie en France et dont la **prise de fonctions** était intervenue entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2007.

Ainsi, les salariés et les dirigeants mentionnés aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 *ter* du CGI appelés par une entreprise établie dans un autre État à occuper un emploi dans une entreprise établie en France pendant une période limitée n'étaient pas soumis à l'impôt à raison des éléments de leur rémunération directement liés à cette situation. Cette disposition s'applique **jusqu'au 31 décembre de la cinquième année** suivant celle de leur prise de fonctions et à la condition que les personnes concernées n'aient pas été fiscalement domiciliées en France au cours des dix années civiles précédant celle de leur prise de fonctions. Si la part de la rémunération soumise à l'impôt sur le revenu est inférieure à la rémunération versée au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou, à défaut, dans des entreprises similaires établies en France, la différence est réintégrée dans les bases imposables de l'intéressé. Ce régime spécial d'imposition est commenté au BOI-RSA-GEO-40-20 (cf. également, RES N° 2006/24).

Le dispositif prévu à l'article 81 B du CGI a été modifié par l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2005. Ainsi, pour les personnes dont la prise de fonctions en France était intervenue **depuis le 1^{er} janvier 2005**, le délai de non-domiciliation fiscale antérieure en France avait été ramené de dix ans à **cinq ans**.

Par ailleurs, pour l'imposition des revenus perçus **depuis le 1^{er} janvier 2005**, les salariés et dirigeants « impatriés » sont, **sur option**, exonérés pour la **fraction** de leur rémunération correspondant à l'activité qu'ils exercent à l'étranger **jusqu'au 31 décembre de la cinquième année** suivant celle de leur prise de fonctions en France, **sans que** la fraction ainsi exonérée puisse excéder **20 %** de la rémunération imposable.

3. Salariés « impatriés » auprès de la Chambre de commerce internationale en France (CGI, art. 81 D).

Les salariés et dirigeants appelés de l'étranger pour occuper un emploi auprès de la Chambre de commerce internationale en France ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison des traitements et salaires qui leur sont versés à ce titre.

Ce dispositif est applicable sous réserve que les personnes concernées n'aient pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle de leur prise de fonctions et, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année civile suivant celle de cette prise de fonctions, au titre des années à raison desquelles elles sont fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B-1-a et b du CGI.

Les salariés et personnes mentionnées ci-dessus ne peuvent se prévaloir des dispositions de l'article 155 B dudit code.

Ces dispositions sont applicables aux personnes dont la prise de fonctions en France intervient depuis le 1^{er} janvier 2011.

VI. PRÉCISIONS

435-2 1. Revenu fiscal de référence.

Pour les revenus perçus depuis l'année 2006, sont incluses dans le montant du revenu fiscal de référence, les rémunérations versées aux personnes appelées par une entreprise établie dans un autre État à occuper en France pendant un période limitée et exonérées d'impôt sur le revenu en application des dispositions de l'article 81 B du CGI.

2. Fonctionnaires des Nations-Unies.

Les modalités particulières d'exonération d'impôt sur le revenu, de CSG et de CRDS prévue à l'égard des rémunérations perçues par les fonctionnaires des institutions spécialisées des Nations unies sont commentées.

3. Membres du personnel de l'Organisation internationale de police criminelle-Interpol.

Conformément aux dispositions de l'article 18 de l'accord publié par le décret n° 2009-1098 du 4 septembre 2009 et entré en vigueur le 1^{er} septembre 2009, les membres du personnel de l'Organisation internationale de police criminelle-Interpol visés en annexe de l'accord sont assujettis à un impôt au profit de l'Organisation sur les salaires et émoluments qu'elle leur verse. À compter de la date d'application dudit impôt, ces salaires et émoluments sont exonérés de l'impôt français sur le revenu.

VII. EXONÉRATION DES HEURES SUPPLÉMENTAIRES

(CGI, art. 81 *quater* abrogé par l'article 3-II-1° de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 ; BOI-RSA-CHAMP-20-50-20 ; RES N° 2009/15, N° 2010/39 et N° 2010/47)

435-3

L'article 81 *quater* du CGI, modifié par l'article 23-III de la loi n° 2008-789 du 20 août 2008 portant rénovation de la démocratie sociale et réforme du temps de travail, instaure des dispositions favorisant l'accomplissement d'heures supplémentaires (salariés à temps plein) ou complémentaires (salariés à temps partiel) de travail.

Ces dispositions prévoient notamment, depuis le 1^{er} octobre 2007, une **exonération d'impôt sur le revenu** de la rémunération versée au titre :

- **des heures supplémentaires** (effectuées au delà de la durée légale du travail et considérées comme telles par la législation du travail) ;
- **des heures complémentaires** (effectuées par les salariés à temps partiel au delà de la durée contractuelle du travail).

Cette exonération d'impôt sur le revenu accordée sous conditions et dans certaines limites, bénéficie à l'ensemble des salariés quelle que soit la nature de leur contrat de travail.

L'article 3-II-1° de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 **abroge** l'article 81 *quater* du CGI pour les rémunérations perçues à raison des heures supplémentaires et complémentaires effectuées **à compter du 1^{er} août 2012**.

Toutefois, **il est admis** que l'article 81 *quater* du CGI **reste applicable**, dans sa rédaction en vigueur antérieurement au 1^{er} août 2012, aux rémunérations des heures supplémentaires et complémentaires de travail réalisées pendant des périodes de décompte du temps de travail ne correspondant pas au mois calendaire lorsque celles-ci **sont en cours au 1^{er} août 2012** et sous réserve qu'elles se terminent au plus tard le 31 décembre 2012 (BOFIP-Impôts, Actualités du 27/11/212 : RSA).

1. Champ d'application (BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-10).

435-4

L'article 81 *quater*-I du CGI définit les rémunérations versées en contrepartie de la réalisation d'heures ou de jours de travail supplémentaires qui sont exonérées. À cet égard, il renvoie aux dispositions prévues par le code du travail ou aux articles correspondants du code rural et de la pêche maritime.

Sont ainsi exonérés d'impôt sur le revenu :

a. Les salaires versés au titre des heures supplémentaires et assimilées des salariés à temps plein.

1° Pour les entreprises n'ayant pas conclu de nouvel accord sur les modalités d'organisation du temps de travail postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi n° 2008-789 du 20 août 2008 et jusqu'au 31 décembre 2009 pour les entreprises n'ayant pas conclu de nouvel accord sur le contingentement annuel des heures supplémentaires.

- Principe général.

L'exonération d'impôt sur le revenu porte :

- sur les salaires versés au titre des heures supplémentaires définies au premier alinéa de l'article L. 3121-22 du code du travail, **c'est-à-dire les heures effectuées au-delà de la durée hebdomadaire légale du travail fixée à l'article L. 3121-10 de ce code, soit 35 heures**, ou de la durée équivalente prévue dans certains secteurs d'activité ;

- sur le salaire des heures supplémentaires réalisées au-delà de la 35^{ème} heure de travail, les salariés bénéficiant d'une convention de forfait en heures sur une base hebdomadaire ou mensuelle puisque le décompte des heures supplémentaires des intéressés s'effectue selon les règles de droit commun prévues aux articles L. 3121-11 à L. 3121-16, L. 3121-20, L. 3121-22 à L. 3121-32 et L. 3122-1 du code du travail ;

Seuls les salaires des heures supplémentaires réellement effectuées font l'objet d'une exonération.

Cela étant, les heures supplémentaires structurelles résultant, soit d'une durée collective de travail supérieure à la durée légale, soit d'une convention de forfait intégrant un certain nombre d'heures supplémentaires sont exonérées d'impôt sur le revenu, y compris en cas d'absence du salarié donnant lieu à maintien de salaire (jours fériés chômés, congés payés, congés maladie...). Par exemple dans une entreprise où l'horaire de travail est fixé à 38 heures hebdomadaire sans attribution de jours de réduction du temps de travail, lorsqu'une semaine comprend des jours fériés chômés rémunérés, les heures travaillées entre la 36^{ème} et la 38^{ème} heure constituent des heures supplémentaires, dont la rémunération majorée est exonérée d'impôt.

Remarque.

Pour le décompte des heures supplémentaires.

- Les heures supplémentaires et l'aménagement du temps de travail.

Sont également exonérées d'impôt sur le revenu les heures supplémentaires effectuées au delà des durées de travail prévues. dans le cadre des différents formes d'aménagement du temps de travail (heures choisies, cycles de travail, modulation du temps de travail, annualisation du temps de travail, temps partiel familial, conventions de forfait annuel, dispositifs temporaires applicables aux entreprises de 20 salariés au plus).

Pour plus de précisions sur les modalités de détermination des heures supplémentaires exonérées dans ces différentes formes d'aménagement du temps de travail.

2° Pour les entreprises ayant conclu un nouvel accord sur les modalités d'organisation du temps de travail postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi n° 2008-789 du 20 août 2008 et pour les entreprises ayant conclu un nouvel accord sur le contingentement annuel des heures supplémentaires.

L'exonération d'impôt sur le revenu porte :

- sur les salaires versés aux salariés au titre des heures supplémentaires de travail définies à l'article L. 3121-11 du code du travail et, pour les salariés relevant de conventions de forfait annuel en heures prévues à l'article L. 3121-42 du même code, des heures effectuées au-delà de 1 607 heures, ainsi que des heures effectuées en application du troisième alinéa de l'article L. 3123-7 du même code ;

- sur les salaires versés au titre des heures supplémentaires mentionnées à l'article L. 3122-4 du même code, à l'exception des heures effectuées entre 1 607 heures et la durée annuelle fixée par l'accord lorsqu'elle lui est inférieure.

L'exonération est également applicable à la majoration de salaire versée, dans le cadre des conventions de forfait annuel en jours, en contrepartie de la renonciation par les salariés, au-delà du plafond de deux cent dix-huit jours mentionné à l'article L. 3121-44 du code du travail, à des jours de repos dans les conditions prévues à l'article L. 3121-45 du même code.

b. Les salaires versés au titre des heures complémentaires des salariés à temps partiel.

Entrent dans le champ de la mesure d'exonération d'impôt sur le revenu :

- les heures complémentaires effectuées par les salariés à temps partiel, c'est-à-dire les heures effectuées au-delà de la durée de travail fixée par le contrat et sans qu'elles puissent avoir pour effet de porter la durée du travail effectuée au niveau de la durée légale ou conventionnelle de travail, conformément aux articles L. 3123-14-4° et L. 3123-17, al. 2 du code du travail ;

- les heures complémentaires effectuées par les salariés à temps partiel dont la durée de travail est fixée sur l'année (« temps partiel annualisé ») et qui demeurent régis par les dispositions de l'avant dernier alinéa de l'article L. 212-4-3 du code du travail applicables à la date de publication de la loi n° 2000-37 du 19 janvier 2000 relative à la réduction négociée du temps de travail.

c. Les salaires versés au titre des heures supplémentaires des salariés des particuliers employeurs (CGI, art. 81 *quater*-I-3°).

Sont exonérées d'impôt sur le revenu les heures supplémentaires effectuées, par les salariés employés au domicile de particuliers qui relèvent de la convention collective nationale des salariés du particulier employeur du 24 novembre 1999, au-delà de 40 heures par semaine lorsque l'horaire est régulier (ou en moyenne hebdomadaire sur un trimestre lorsque l'horaire est irrégulier).

Remarque : Aucune heure **complémentaire** ne peut être exonérée pour les salariés du particulier employeur au motif que la convention collective nationale desdits salariés ne prévoit pas cette possibilité.

d. Les salaires versés au titre des heures supplémentaires et complémentaires des assistants maternels (CGI, art. 81 *quater*-I-4°).

L'exonération est applicable :

- aux salaires versés aux assistants maternels, régis par les articles L. 421-1 et suiv. et L. 423-1 et suiv. du code de l'action sociale et des familles, au titre des heures supplémentaires qu'ils effectuent au-delà d'une durée hebdomadaire de 45 heures prévue à l'article D. 423-10 du code de l'action sociale et des familles.

- aux heures complémentaires accomplies par ceux d'entre eux auxquels s'applique la convention collective « assistant maternel », c'est-à-dire ceux employés par un particulier.

e. Les éléments de rémunération versés aux agents publics au titre des heures supplémentaires ou du temps additionnel effectif (CGI, art. 81 *quater*-I-5°).

Le décret n° 2007-1430 du 4 octobre 2007 détermine les éléments de rémunération versés aux agents publics susceptibles de bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu. La circulaire du 7 novembre 2007, et trois circulaires spécifiques du 20 décembre 2007 relatives respectivement aux personnels de l'État, de la fonction publique hospitalière et des collectivités territoriales précisent les éléments de rémunération concernés et les modalités d'application de l'exonération (RES N° 2010/39 pour les magistrats).

f. Les salaires versés aux autres salariés au titre des heures supplémentaires ou complémentaires (CGI, art. 81 *quater*-I-6°).

Le décret n° 2008-76 du 24 janvier 2008 fixe les conditions d'application de la mesure d'exonération d'impôt sur le revenu aux salaires versés aux autres salariés dont la durée du travail ne relève pas des dispositions du chapitre II du titre I^{er} du livre II du code du travail ou du chapitre III du titre I^{er} du livre VII du code rural et de la pêche maritime.

g. Cas particulier des apprentis.

Pour les apprentis de moins de 18 ans, l'article L. 6222-25 du code du travail plafonne la durée quotidienne de travail pour ces derniers à 8 heures. Ils ne peuvent effectuer que 5 heures supplémentaires par semaine après accord de l'inspecteur du travail et avis conforme du médecin du travail.

Les heures supplémentaires ainsi réalisées par les apprentis sont donc exonérées d'impôt sur le revenu.

Remarque.

Les apprentis bénéficient d'un régime fiscal dérogatoire qui exonère d'impôt sur le revenu les salaires versés aux apprentis dans la limite du montant annuel du salaire minimum de croissance (SMIC) (CGI, art. 81 *bis* ; cf. n° 434).

2. Limites et conditions d'exonération (BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-40).

L'exonération de la rémunération des heures supplémentaires et complémentaires ainsi définies est plafonnée à certains montants et soumise au respect de certaines conditions.

a. Les montants pris en compte et le plafonnement des majorations.

L'article 81 *quater*-II du CGI précise les montants pris en compte pour l'exonération, d'une part, pour les salariés de droit privé et, d'autre part, pour les agents publics. Pour ces derniers, les éléments de rémunération mentionnés à l'article 81 *quater*-I-5° du code précité sont exonérés « **dans la limite des dispositions applicables aux agents concernés** », lesquelles sont mentionnées par le décret n° 2007-1430 du 4 octobre 2007.

1° *Les salariés à temps plein.*

• **Cas général :**

C'est l'intégralité de la rémunération des heures supplémentaires, c'est-à-dire la rémunération de base et ses compléments de rémunération, ainsi que la majoration de salaire versée au titre des heures supplémentaires, qui est exonérée.

• **Les cadres au forfait.**

Pour les salariés relevant d'une convention de forfait établie en heures sur une base annuelle, la majoration de salaire au titre des heures supplémentaires exonérées est prise en compte dans la limite de **25 %** de la rémunération horaire déterminée à partir du rapport entre la rémunération annuelle forfaitaire et le nombre d'heures de travail prévu dans le forfait, les heures incluses dans le forfait mais majorées étant pondérées en fonction des taux de majoration appliqués à leur rémunération.

Ainsi, un salarié est soumis à une convention de forfait en heures sur une base annuelle de 1 650 heures prévoyant une rémunération forfaitaire fixée à 50 000 €, les heures supplémentaires étant majorées de 30 %. Les 43 heures supplémentaires au-delà de 1 607 heures sont exonérées dans la limite de :

$$43 \times 1,25 \times (50\,000 / [1607 + (43 \times 1,30)]) = 1616,15 \text{ €}$$

Pour les salariés relevant d'une convention de forfait annuel en jours, l'exonération s'applique au salaire versé au titre des jours de travail supplémentaires effectués au-delà de 218 jours et ce, par jour de travail, dans la limite de la rémunération journalière déterminée à partir du rapport entre la rémunération forfaitaire annuelle et le nombre de jours de travail prévu dans le forfait, majoré de 25 %.

Ainsi, un salarié, soumis à une convention de forfait en jours sur une base annuelle de 210 jours prévoyant une rémunération forfaitaire fixée à 50 000 €, effectue 220 jours de travail. La rémunération des deux jours supplémentaires de travail effectués au-delà de 218 jours est exonérée dans la limite de :

$$2 \times [(50\,000 / 210) \times 1,25] = 595,24 \text{ €}$$

2° Les salariés à temps partiel.

En application de l'article L. 3123-19 du code du travail, les heures complémentaires effectuées au-delà du dixième et dans la limite du tiers de la durée contractuelle donnent lieu à une majoration de salaire de 25 %.

Pour autant, l'exonération des heures complémentaires s'applique à la rémunération ainsi qu'à la majoration même si celle-ci est versée au titre d'heures complémentaires réalisées dans la limite du dixième de la durée contractuelle. La majoration est retenue dans la limite des taux fixés par voie de convention collective ou d'accord professionnel ou interprofessionnel applicable et, à défaut, dans la limite d'un taux de 25 %.

3° Dans les entreprises d'au plus de 20 salariés.

Les rémunérations des heures supplémentaires réalisées dans les entreprises d'au plus 20 salariés sont exonérées dans les limites de droit commun précitées

b. Le respect de la réglementation de la durée du travail.

L'article 81 *quater*-III, al. 1^{er} du CGI conditionne le bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu au respect par l'employeur des dispositions légales et conventionnelles relatives à la durée du travail.

Ainsi, l'exonération n'est pas applicable notamment :

- aux heures supplémentaires effectuées au-delà des limites maximales quotidiennes ou hebdomadaires fixées par la loi ou les conventions ou accords collectifs ;
- aux heures supplémentaires effectuées illégalement, notamment le dimanche ou de nuit sans autorisation préalable ;
- en cas de non-respect par l'employeur de ses obligations déclaratives relatives à la durée du travail.

c. Les dispositions visant à prévenir les abus.

1° Non-substitution à des éléments de salaire.

2° Abaissement des durées hebdomadaires de travail (pour les entreprises visées au 2° du a du n° 435-4, l'article 23-III de la loi n° 2008-789 du 20 août 2008).

3° Cas particulier des heures complémentaires.

3. Documents de contrôle et obligations déclaratives (BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-50).

a. Les documents de contrôle.

1° Les documents de contrôle prévus par le code du travail.

Il convient de se reporter au BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-50.

2° Les documents prévus par le code de la sécurité sociale.

Ils sont indiqués au BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-50.

b. Les obligations déclaratives des employeurs.

Elles sont détaillées au BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-50.

c. Les obligations déclaratives des salariés.

Le montant de la rémunération des heures ou jours supplémentaires et des heures complémentaires exonérée d'impôt sur le revenu est, à partir de la DADS ou de la déclaration 2460 souscrite par l'employeur, pré-imprimé par l'administration sur les cases correspondantes de la déclaration d'ensemble des revenus 2042 du contribuable. Celui-ci vérifie l'exactitude de ce montant et, en cas d'erreur, le modifie. Pour les personnes à charge, le contribuable complète les cases concernées.

4. Rachat exceptionnel de jours de repos ou de droits affectés à un compte épargne temps.

435-7

Le **rachat exceptionnel** de jours de repos ou de droits affectés à un compte épargne temps prévu au III de l'article 1^{er} de la loi n° 2008-111 du 8 février 2008 pour le pouvoir d'achat, pour les journées acquises ou les droits affectés au 31 décembre 2007, **n'ouvre pas droit** au bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu telle que prévue par les dispositions de l'article 81 *quater* du CGI.

En revanche, le **rachat exceptionnel** de jours de repos **acquis** entre le 1^{er} janvier 2008 et le 31 décembre 2009 prévu au I de l'article 1^{er} de la loi précitée a **bénéficié de l'exonération** d'impôt sur le revenu dans les conditions et limite prévues à l'article 81 *quater* du CGI.

VIII. PRÉCISIONS SUR L'EXONÉRATION DES HEURES SUPPLÉMENTAIRES EFFECTUÉES PAR LES TRAVAILLEURS FRONTALIERS

(CGI, art. 81 *quater* abrogé par l'article 3-II-1° de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 ; BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-60)

L'article 3-II-1° de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 **abroge** l'article 81 *quater* du CGI pour les rémunérations perçues à raison des heures supplémentaires et complémentaires effectuées **à compter du 1^{er} août 2012**.

Toutefois, **il est admis** que l'article 81 *quater* du CGI reste applicable, dans sa rédaction en vigueur antérieurement au 1^{er} août 2012 aux rémunérations des heures supplémentaires et complémentaires de travail réalisées pendant des périodes de décompte du temps de travail ne correspondant pas au mois calendaire lorsque celles-ci sont en cours au 1^{er} août 2012 et sous réserve qu'elles se terminent au plus tard le 31 décembre 2012 (BOFIP-Impôts, Actualités du 27/11/212 : RSA).

435-8

1. Définition des travailleurs frontaliers concernés.

La France dispose de régimes frontaliers, avec certains États limitrophes (Allemagne, Belgique, Espagne, Italie et cantons suisses de Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura).

Ces régimes prévoient une imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers salariés dans leur État de résidence.

Les travailleurs frontaliers salariés couverts par ces régimes et résidant en France sont, au titre de leur rémunération, imposables à l'impôt sur le revenu en France selon les règles de droit commun des traitements et salaires.

En conséquence, la **rémunération des heures supplémentaires** effectuées par les frontaliers **est exonérée** en application des dispositions de l'article 81 *quater* du CGI.

Il en est de même pour les travailleurs frontaliers monégasques ainsi que les Français résidents de Monaco qui exercent à Monaco une activité salariée.

435-9

2. Modalités d'exonération de la rémunération des heures supplémentaires de travail.

a. Principe.

Par principe, les heures supplémentaires éligibles à l'exonération d'impôt sur le revenu sont les heures de travail effectuées au-delà de la **durée légale de travail** conformément à la législation sur la durée du travail dans le pays où le salarié exerce son activité ou, dans le cas où un pays ne fixe pas de durée légale de travail, de la durée prévue par une convention ou un accord professionnel ou interprofessionnel.

Cela étant, lorsque la convention ou l'accord professionnel ou interprofessionnel fixe une durée de travail inférieure à 35 heures, seules les heures effectuées au-delà de 35 heures sont exonérées.

b. Méthode forfaitaire.

À titre de règle pratique, il est admis que les travailleurs frontaliers qui justifient avoir effectué **au moins 1 840 heures de travail sur l'année** (base de 48 heures par semaine et de 46 semaines par an) **bénéficient de l'exonération** de la part de leur rémunération (rémunération

de base, complément de salaire, majoration) correspondant aux heures effectuées au-delà de ce seuil, dans la **limite d'un plafond de 368 heures supplémentaires de travail par an**.

Ces seuils de 1840 et 368 heures sont applicables quelle que soit la durée légale ou, à défaut, la durée prévue par la convention ou l'accord professionnel ou interprofessionnel applicable dans l'entreprise ou les entreprises dans laquelle le salarié exerce ou a exercé son activité. Toutefois, ces seuils sont adaptés en cas d'activité à temps partiel.

Remarque : cette méthode forfaitaire ne peut être utilisée par les salariés qui exercent une des professions considérées comme comportant des périodes d'inaction au regard de l'article L. 3121-9 du code du travail.

c. **Modalités d'application.**

Chaque année, le travailleur frontalier choisit l'une des deux méthodes décrites ci-dessus, sous réserve de **pouvoir justifier** des éléments retenus et de **respecter** les dispositions légales et conventionnelles relatives à la durée du travail dans le pays considéré.

Ce choix **ne peut être modifié** au titre de l'année considérée.

435-10 3. **Obligations déclaratives.**

Il convient de se reporter au BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-60.

435-11 4. **Entrée en vigueur.**

Ces dispositions **sont applicables** aux rémunérations perçues à raison des heures supplémentaires de travail **effectuées** du 1^{er} octobre 2007 au 31 décembre 2012, le cas échéant.

Toutefois, la **méthode forfaitaire s'applique uniquement** à raison des heures supplémentaires **effectuées** depuis le 1^{er} janvier 2009.

Cela étant, pour les impositions établies au titre des années 2007 ou 2008, **il est admis** de ne pas remettre en cause la situation des travailleurs frontaliers qui auraient déterminé le nombre d'heures supplémentaires exonérées en retenant la durée du travail résultant de l'accord collectif applicable dans leur entreprise et non la durée légale dans le pays considéré ou qui ont appliqué la méthode forfaitaire pour les heures supplémentaires effectuées en 2008.

chapitre 2

pensions et rentes viagères

(BOI-RSA-PENS)

436 Les pensions et les rentes viagères consistent en allocations périodiques dont le paiement est, d'une manière générale, mais pas nécessairement, garanti aux bénéficiaires leur vie durant. En principe, ces sommes sont soumises à l'impôt.

A. PENSIONS

437 Ce terme désigne plus spécialement les allocations, rentes ou indemnités qui représentent, dans une certaine mesure, la contrepartie de droits acquis à raison d'une activité exercée antérieurement ou la récompense de services passés, la contrepartie de la réduction ou de la perte de capacité de gain ou encore les moyens qui sont accordés à une personne pour assurer son existence.

I. PENSIONS DE VIEILLESSE ET DE RETRAITE

(BOI-RSA-PENS-10-10-10)

1. Pensions de vieillesse et de retraite imposables.

438 En principe, les pensions de vieillesse et de retraite **sont imposables** même si les droits à pension sont calculés sur des sommes non soumises à l'impôt sur le revenu. Tel est le cas, notamment :

- des sommes perçues au titre de l'assurance vieillesse des différents régimes de sécurité sociale ;
- des pensions civiles et militaires servies par l'État y compris la pension militaire de retraite, qui a pris effet au 1^{er} juillet 2011, perçue par les **officiers généraux admis en deuxième section** qui atteignent l'âge de **soixante-sept ans postérieurement** au 1^{er} juillet 2011. En revanche, les officiers généraux âgés de plus de soixante-sept ans au 1^{er} juillet 2011 ne sont pas concernés et continuent à percevoir une solde de réserve imposable dans la catégorie des traitements et salaires ;

- des pensions payées par les régimes complémentaires de retraite et de prévoyance ;
- des pensions versées par les entreprises à d'anciens membres de leur personnel ;
- des pensions versées par la Caisse commune des pensions des Nations Unies aux anciens fonctionnaires internationaux de l'UNESCO ou d'autres institutions spécialisées des Nations unies ;
- des arrérages servis par les régimes de retraite complémentaire institués par la caisse nationale de prévoyance de la fonction publique (PREFON) ;
- des arrérages versés par le comité de gestion des œuvres sociales des établissements publics d'hospitalisation ;
- des arrérages correspondant à des cotisations versées depuis le 1^{er} janvier 1989 au régime de retraite complémentaire institué par l'Union nationale des mutuelles retraite des instituteurs et des fonctionnaires de l'Éducation nationale et de la Fonction publique (UNMRIFEN-FP) et transféré par arrêté du 23 décembre 2002 à l'Union mutualiste retraite (UMR) ;
- des pensions servies au titre des plans d'épargne retraite populaire (PERP) créés par l'article L. 144-2 du code des assurances (CGI, art. 158-5-b *quater* ; voir également RES N° 2010/45) ;
- des prestations de retraite versées sous forme de capital, depuis le 1^{er} janvier 2011, sous réserve de l'application de l'article 120-6° *bis* du CGI, à l'**exception** de celles versées en exercice des facultés de rachat prévues aux troisième à septième alinéas de l'article L. 132-23 du code des assurances. Le bénéficiaire peut toutefois demander le bénéfice des dispositions du II de l'article 163 *bis* du CGI (CGI, art. 158-5-b *quinquies*).

2. Pensions de vieillesse et de retraite exonérées.

439

Sont **exonérées** :

- l'**allocation aux vieux travailleurs** (salariés et non-salariés) [cf. n° 496], ainsi que la majoration pour conjoint à charge et son éventuel complément ;
- l'**allocation aux mères de famille** ;
- l'**allocation supplémentaire** visée à l'article L. 815-2 du code de la Sécurité sociale [ex-FNS] (cf. n° 496) ;
- les **majorations** de retraite ou de pension pour charges de famille (CGI, art. 81-2° *ter*) ;
- la **majoration** pour assistance d'une tierce personne (cf. n° 441) ;
- la **pension de retraite**, l'**allocation de vieillesse** ou la **pension d'invalidité** payées par les régimes de sécurité sociale, lorsque leur montant ne dépasse pas celui de l'allocation aux vieux travailleurs et que les ressources du bénéficiaire n'excèdent pas le maximum prévu pour l'attribution de cette allocation (cf. n° 496) ;
- les **allocations** versées au titre de l'aide sociale (CGI, art. 81-9°) ;
- la **prestation spécifique dépendance** instituée par la loi n° 97-60 du 24 janvier 1997 ;
- les **retraites mutualistes** attribuées aux **anciens combattants** et victimes de la guerre dans le cadre des dispositions de l'article L. 222-2 du code de la mutualité (CGI, art. 81-12°) ;
- la **retraite du combattant** visée aux articles L. 255 à L. 257 du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre (CGI, art. 81-4°) ;
- la **fraction** des **pensions temporaires d'orphelin** qui correspond au montant des prestations familiales auxquelles aurait eu droit le parent décédé (CGI, art. 81-14°) ;
- les **pensions temporaires d'orphelin** lorsqu'elles remplacent en tout ou partie, du fait de la loi, l'allocation aux adultes handicapés (CGI, art. 81-14° *bis*) ;
- la **prime de transmission** versée aux adhérents des caisses d'assurance vieillesse des travailleurs non salariés des professions artisanales et des professions industrielles et commerciales, en application de l'article 25 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises (CGI, art. 157-19° *bis*). En raison de l'extension du champ d'application de la réduction d'impôt prévue à l'article 200 *octies* du CGI (cf. n° 113-1), cette exonération est **supprimée** pour l'imposition des revenus des années 2009 et suivantes.

II. PENSIONS D'INVALIDITÉ

(BOI-RSA-PENS-10-10-20)

1. Pensions d'invalidité imposables.

440

D'une manière générale, sont imposables les allocations, rentes ou indemnités allouées, tant à l'intéressé lui-même qu'à ses ayants cause, à raison d'une infirmité ayant entraîné soit une invalidité, soit le décès.

C'est ainsi qu'entrent, notamment, dans le champ d'application de l'impôt :

- les pensions d'invalidité servies par les régimes de sécurité sociale à raison d'un accident ou d'une maladie n'ouvrant pas droit à réparation au titre de la législation sur les accidents du travail des salariés, ou par les régimes spéciaux de sécurité sociale à raison d'une invalidité ne résultant pas de l'exercice des fonctions. Toutefois, par analogie avec la solution prévue pour les pensions d'assurance vieillesse (cf. n° 439), il est admis que la pension d'invalidité servie au titre de l'assurance invalidité par le régime général de sécurité sociale n'est pas soumise à l'impôt lorsque son montant ne dépasse pas celui de l'allocation aux vieux travailleurs salariés et que les ressources du bénéficiaire n'excèdent pas le maximum prévu pour l'attribution de cette allocation (cf. n° 496) ;

- les avantages servis par les organismes de retraite ou de prévoyance dans le cadre de contrats collectifs et obligatoires, y compris les indemnités journalières s'ajoutant, le cas échéant, aux allocations similaires des régimes de base, lorsque le contrat de travail est rompu ;

- les indemnités et allocations journalières versées par les régimes complémentaires obligatoires d'assurance invalidité-décès des travailleurs non salariés (cf. n° 421, § 11, remarque n° 2).

441 Néanmoins, la **majoration pour assistance d'une tierce personne** accordée, s'il y a lieu, par les divers régimes de sécurité sociale, y compris les régimes spéciaux (fonctionnaires, notamment), doit, en toute hypothèse, être **exclue** des bases de l'impôt dû par le bénéficiaire soit **12 922,40 €** pour **2012**.

2. Pensions d'invalidité exonérées.

442 **Sont exonérées :**

- les pensions attribuées en vertu des dispositions du code des **pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre** (CGI, art. 81-4°-a) aux militaires et anciens combattants (pensions d'invalidité proprement dites, **allocation temporaire aux grands invalides, allocation aux grands mutilés de guerre, indemnité de soins aux tuberculeux**¹, allocations servies aux ayants cause des intéressés, telles que les pensions de **veuves de guerre**, aux victimes civiles de la guerre ou à leurs ayants droit, y compris les pensions mixtes versées en application de l'article 59 de la loi du 31 mars 1919 et la partie des pensions mixtes visées à l'article 60-2° de ladite loi qui ne correspond pas à la durée des services). Cette exonération s'applique également à la rente viagère mensuelle² versée en application du décret n° 2000-657 du 13 juillet 2000 aux orphelins dont les parents ont été victimes de persécutions antisémites ainsi qu'à celle² de même montant versée en application du décret n° 2004-751 du 27 juillet 2004 aux orphelins dont les parents ont été victimes d'acte de barbarie durant la deuxième guerre mondiale ;

- les indemnités temporaires **à hauteur de 50 %** de leur montant pour celles versées depuis le 1^{er} janvier 2010, les prestations et rentes viagères servies aux victimes d'**accidents du travail** ou à leurs ayants droit (CGI, art. 81-8°) **en exécution de la législation** sur les accidents du travail et les maladies professionnelles des salariés³ ; une rente complémentaire d'accident du travail servie à un salarié, en vertu d'un contrat de groupe souscrit par son employeur auprès d'une compagnie d'assurances, ou allouée en vertu du règlement de la caisse interprofessionnelle de prévoyance des cadres, ne peut donc bénéficier de l'exonération. Jusqu'au 31 décembre 2009, les indemnités temporaires **versées** étaient exonérées pour la totalité de leur montant (CGI, art. 81-8°) ;

- les allocations servies aux infirmes civils en application des lois et décrets d'assistance et d'assurance (CGI, art. 81-9°).

III. PENSIONS ALIMENTAIRES ET ASSIMILÉES

(BOI-RSA-PENS-10-30)

443 Les pensions alimentaires payées en exécution des obligations résultant des dispositions du code civil **sont**, en principe, **passibles de l'impôt**.

1. Dans certains cas, la solde ou le traitement perçu par les militaires ou fonctionnaires, atteints de tuberculose, tient lieu de l'indemnité de soins jusqu'à concurrence du montant de cette indemnité. Cette dernière étant exonérée d'impôt, il en résulte que, pour l'imposition des personnels en cause, il convient de ne retenir que la fraction de leur solde ou de leur traitement qui excède ledit montant (12 695,76 € pour 2011 ; 12 608,70 € pour 2010).

2. La même exonération s'applique en cas de versement du capital prévu par le même décret. Le montant de la rente viagère mensuelle est fixé à **504,82 € à compter du 1^{er} janvier 2012** (Arrêtés du 9 janvier 2012 publié au JO du 19 janvier ; 492,51 € en 2011 ; 480,50 € en 2010). Il est porté à 517,44 € à compter du 1^{er} janvier 2013 (Arrêtés du 19 décembre 2012 publiés au JO du 27 décembre).

3. Les pensions allouées aux fonctionnaires à raison d'une invalidité résultant de l'exercice des fonctions (rentes viagères d'invalidité) bénéficient également de cette disposition.

Tel est le cas notamment :

- de la pension alimentaire versée par les enfants à leurs parents dans le besoin et réciproquement ; toutefois, les pensions alimentaires versées à un enfant majeur sont soumises à l'impôt sur le revenu dans les limites admises pour leur déduction par le débiteur (CGI, art. 80 septies ; cf. n° 72-3) ;
- de la pension alimentaire versée à l'époux dans le besoin en cas de séparation de corps (C. civ., art. 303) ;
- de la pension alimentaire versée au titre du devoir de secours (C. civ., art. 282 et 285), quand le **divorce** est prononcé pour rupture de la vie commune ;
- de la pension alimentaire attribuée en cas de divorce, comme contribution à l'entretien et à l'éducation des enfants (C. civ., art. 373-2-2 et 373-2-4) ;

Toutefois, depuis l'imposition des revenus de l'année 2003, les pensions alimentaires versées pour un enfant mineur résidant en alternance chez ses parents et pris en compte pour la détermination du quotient familial de chacun d'eux ne sont pas imposables entre les mains de celui qui les reçoit (CGI, art. 80 septies).

- en vertu des dispositions expresses de l'article 158-5-c du CGI, de la provision alimentaire allouée à l'un des époux en **instance de séparation de corps ou de divorce** pour son entretien et celui de ses enfants, lorsque cet époux, résidant séparément de l'autre, dans les conditions fixées par les articles 254 à 257 du code civil, fait l'objet de **l'imposition distincte** prévue à l'article 6-4-b du CGI.

Sont assimilées à des pensions alimentaires passibles de l'impôt (CGI, art. 80 quater) :

- les versements de sommes d'argent mentionnés à l'article 275 du Code civil, lorsqu'ils sont effectués sur une période supérieure à douze mois, mais n'excédant pas huit ans, à compter de la date à laquelle le jugement de divorce, que celui-ci résulte ou non d'une demande conjointe, est passé en force de chose jugée et les rentes versées en application des articles 276, 278 ou 279-1 du même code ;
- dans la limite de **2 700 €**, la rente prévue à l'article 294 du code civil¹ ;
- la contribution aux charges du mariage définie à l'article 214 du code civil, lorsque son versement résulte d'une décision de justice et que les époux font l'objet d'une imposition distincte.

444

Toutefois, il est admis que ne sont pas soumises à l'impôt, lorsqu'elles procèdent de l'obligation alimentaire :

- les sommes consacrées par le père ou la mère d'un enfant majeur infirme dénué de ressources à l'entretien de cet enfant, sous la forme de paiement des frais de séjour dans un établissement hospitalier ;
- les sommes réglées directement à l'établissement par des enfants ou petits enfants au titre des frais de pension ou d'hospitalisation d'un ascendant ne disposant que de très faibles ressources.

IV. AUTRES REVENUS À FORME DE PENSIONS

(BOI-RSA-PENS-10-20)

445

Certaines allocations à caractère périodique **sont également soumises à l'impôt**, dès lors qu'elles ont le caractère de revenus.

Il s'agit entre autres :

- de l'allocation de veuvage ;
- des allocations servies par les entreprises, en vertu d'accords particuliers ou de conventions collectives, aux membres de leur personnel qui acceptent de cesser leur activité avant l'âge normal de départ à la retraite. Il en est ainsi, notamment, des allocations de préretraite d'entreprise « préretraite maison », voir RES N° 2010/05 ;
- des parts de redevances sur les **débts de tabac** qui sont assimilées à des pensions publiques (pour les modalités de suppression des procédures d'attribution, voir Décret n° 2006-875 du 13 juillet 2006 et arrêté du 13 juillet 2006 au JO du 16 juillet) ;
- de l'allocation différentielle du fonds de solidarité et de l'allocation dite « de préparation à la retraite » attribuées aux anciens combattants d'Indochine ou d'Afrique du Nord qui sont dans une situation de chômage de longue durée ;

¹. Lorsque le versement excède 2 700 € par année restant à courir jusqu'à la majorité de l'enfant, l'excédent n'est pas considéré comme un revenu et est soumis aux droits de mutation à titre gratuit (CGI, art. 757 A ; cf. ENR n° 4540).

- depuis le 1^{er} janvier 1993, des prestations servies par le régime de prévoyance des joueurs professionnels de football institué par la charte du football professionnel et notamment le « pécule », perçu en fin de carrière, à l'exclusion du capital en cas de décès ou d'invalidité totale et définitive qui demeure exonéré (CGI, art. 80 *decies*). Les modalités d'imposition de ces prestations, définies à l'article 163-0 A *bis* du CGI, sont précisées au n° 479-1. Il est précisé que les dispositions de l'article 163 *bis*-II du CGI ne s'appliquent pas aux prestations payées par le régime de prévoyance des joueurs professionnels de football ;
- des prestations servies sous forme de rentes ou pour perte d'emploi subie par les régimes ou au titre des contrats visés au deuxième alinéa du I de l'article 154 *bis* du CGI, modifié depuis le 1^{er} janvier 2008 par l'article 52 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2008 (CGI, art. 158-5-b *bis*)¹. Ces prestations sont imposables selon les règles de droit commun applicable aux pensions (cf. n°s 480 et suiv.) ;
- des prestations servies sous forme de rente au titre des contrats d'assurance de groupe prévus au 2° de l'article L. 144-1 du Code des assurances (cf. n°s 368 et suiv.). Cette disposition s'applique aux prestations versées depuis le 19 novembre 1997. Toutefois, ces prestations ne bénéficient plus de l'abattement de 10 % prévu à l'article 158-5-a du CGI au motif que le décret n° 2010-421 du 27 avril 2010 a supprimé le deuxième alinéa de l'article 158-5-b *bis* dudit code.

B. RENTES VIAGÈRES

(BOI-RSA-PENS-10-40)

446

1. Définition.

Ces termes rentes viagères désignent les allocations périodiques - ou arrérages - qu'une personne appelée débirentier, s'engage à verser à une autre personne, appelée crédientier, pendant la vie de celle-ci.

La rente viagère résulte, en principe, d'un contrat (code civil, art. 1968 et suiv.). Elle peut être constituée :

- soit à titre onéreux, lorsque l'une des parties contractantes cède volontairement à l'autre, la propriété d'objets mobiliers ou immobiliers ou d'une somme d'argent ;
- soit à titre gratuit, si le contrat ne comporte pas, pour le bénéficiaire, la cession préalable d'un capital mobilier ou immobilier.

La rente viagère peut résulter également d'un jugement ou d'une disposition testamentaire.

Toutes les rentes viagères, quelle que soit leur forme ou leur origine, sont, en principe, passibles de l'impôt sur le revenu. Le fait que les rentes soient constituées sur une ou plusieurs têtes, ou à capital réservé ou aliéné, qu'elles soient affectées ou non d'une clause de variation automatique ou qu'elles présentent un caractère insaisissable ou incessible, demeure sans influence sur le champ d'application de l'impôt.

Toutefois, les rentes viagères servies en représentation de dommages-intérêts en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement pour la réparation d'un préjudice corporel ayant entraîné pour la victime une incapacité permanente totale l'obligeant à avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes ordinaires de la vie, sont exonérées d'impôt (CGI, art. 81-9° *bis*). Il est admis que cette exonération s'applique, sous les mêmes conditions, dans le cas d'une rente versée à la victime d'un accident de la circulation en exécution d'une transaction intervenue entre la victime et la compagnie d'assurances en application de la loi n° 85-677 du 5 juillet 1985.

Lorsqu'un plan d'épargne en actions (PEA) se dénoue après huit ans par le versement d'une rente viagère, celle-ci est exonérée d'impôt sur le revenu (CGI, art. 157-5° *ter*).

Il est rappelé que la rente viagère mensuelle versée en application du décret n° 2000-657 du 13 juillet 2000 aux orphelins dont les parents ont été victimes de persécutions antisémites, est exonérée d'impôt sur le revenu en application de l'article 81-4° du CGI, soit **504,82 € par mois à compter du 1^{er} janvier 2012** (Arrêtés du 9 janvier 2012 publiés au JO du 19 janvier ; 492,51 € en 2011 ; 480,50 € en 2010). Il est porté à 517,44 € à compter du 1^{er} janvier 2013 (Arrêtés du 19 décembre 2012 publiés au JO du 27 septembre. Il en est de même pour celle de même montant versée en application du décret n° 2004-751 du 27 juillet 2004 aux orphelins dont les parents ont été victimes d'actes de barbarie durant la deuxième guerre mondiale (cf. n° 442).

1. Il s'agit notamment des sommes versées au titre d'un régime complémentaire de retraite, des indemnités de remplacement versées en cas de cessation d'activité et des prestations servies en cas de perte d'emploi subie. Toutefois, les prestations en nature ainsi que les versements en capital effectués en cas de liquidation judiciaire ou d'invalidité dans les conditions prévues par l'article 41 modifié de la loi du 11 février 1994 précitée sont exonérés (cf. n° 434).

2. Qualification par une disposition expresse de la loi.

Certains revenus sont qualifiés, par la loi, comme des rentes viagères à titre onéreux.

Ainsi, l'article 80 *undecies* B du CGI prévoit que **les pensions de retraite versées depuis le 1^{er} janvier 2011**, par les régimes **facultatifs de retraite des élus locaux** mis en place avant l'entrée en vigueur de la loi n° 92-108 du 3 février 1992 relative aux conditions d'exercice des mandats locaux **sont imposables** à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux rentes viagères constituées à titre onéreux (RVTO), quelle que soit la date à laquelle la pension a été liquidée ou la période durant laquelle l'élu a acquis ses droits à pension. Ces dispositions s'appliquent également, le cas échéant, aux **pensions de réversion** versées par ces régimes, quelle que soit la date de la pension de liquidation de la pension de réversion.

447**3. Précision.**

Des modalités particulières d'imposition sont prévues pour les rentes viagères constituées à titre onéreux (cf. n° 488).

448

454

titre 2

détermination du revenu net

(BOI-RSA-BASE)

- 455 Conformément aux principes généraux, le revenu net est constitué par l'excédent du revenu brut sur les dépenses payées pour l'acquisition ou la conservation du revenu. Cependant, des modalités particulières de prise en compte de ces dépenses sont prévues, notamment en matière de traitements et salaires.

chapitre premier

traitements et salaires

(BOI-RSA-BASE)

A. REVENU BRUT

(BOI-RSA-BASE-20)

I. PRINCIPES

- 456 Le revenu brut à prendre en considération est constitué par toutes les sommes qui ont été mises à la disposition du contribuable par les soins de son employeur, soit par voie de paiement, soit par voie d'inscription au crédit d'un compte sur lequel l'intéressé a fait ou aurait pu faire un prélèvement **durant l'année d'imposition**.

Ce principe comporte certaines dérogations :

1. Indemnité compensatrice de délai-congé ou de préavis (CGI, art. 163 *quinquies*).

- 457 Lorsqu'elle se rapporte à la fois à l'année de congédiement et à l'année suivante, cette indemnité peut être déclarée en plusieurs fractions correspondant respectivement à la part de l'indemnité afférente à chacune des années considérées.

457-1 2. Artistes du spectacle et sportifs.

Les salaires imposables reçus par les artistes du spectacle dans le cadre d'un contrat de travail entrant dans les prévisions des articles L. 7121-3 à L. 7121-7 du code du travail et les salaires imposables des sportifs perçus au titre de la pratique d'un sport peuvent, sous certaines conditions et sur option des contribuables, être déterminés d'après la moyenne des salaires imposables de l'année d'imposition et des deux ou quatre années précédentes (CGI, art. 84 A ; cf. n° 557-6).

457-2 3. Fraction de la rémunération versée à un fonds salarial à titre obligatoire.

Elle est taxable à l'impôt sur le revenu au titre de l'année au cours de laquelle le salarié peut en disposer, c'est-à-dire à la fin de la période de blocage de cinq ans.

Toutefois, la fraction de la rémunération versée à titre facultatif est immédiatement assujettie à l'impôt sur le revenu.

458 4. Reversement des sommes antérieurement taxées.

Le **versement de sommes sur lesquelles le contribuable a été régulièrement imposé** s'impute sur le revenu brut de l'année au cours de laquelle il est intervenu.

Ainsi, les sommes qu'un fonctionnaire reverse à l'administration, à la suite de la rupture de son engagement, s'imputent sur le montant brut (c'est-à-dire avant déduction des frais professionnels) des salaires perçus l'année du reversement. En l'absence de revenus de cette catégorie, le reversement est traité comme un déficit (cf. n° 55).

458-1 5. Salariés domiciliés en France envoyés en mission à l'étranger.

En ce qui concerne le montant des rémunérations à prendre en compte, le cas échéant, pour les salariés français domiciliés en France et envoyés en mission à l'étranger par un employeur établi en France, cf. n°s 159 et suiv.

458-2 6. Assistants et assistantes maternels agréés.

Pour l'assiette de l'impôt sur le revenu dont sont redevables les **assistants et assistantes maternels ou les assistants ou assistantes familiaux agréés**, le revenu brut à retenir est égal à la différence entre, d'une part, le total des sommes versées tant à titre de rémunération que d'indemnités pour l'entretien et l'hébergement des enfants, et d'autre part, une somme égale à trois fois le montant horaire du salaire minimum de croissance, par jour et pour chacun des enfants qui leur sont confiés.

Cette somme est portée à quatre fois le montant horaire du SMIC par jour et par enfant ouvrant droit à la majoration prévue à l'article L. 423-13 du code de l'action sociale et des familles (enfants handicapés, malades ou inadaptés).

Toutefois, le montant de ces déductions est majoré d'une fois le montant horaire du SMIC lorsque la durée de garde de l'enfant est de vingt-quatre heures consécutives (CGI, art. 80 sexies). À titre de simplification, les intéressés peuvent faire application, pour l'ensemble de l'année, du montant horaire du SMIC, soit **9,31 € pour 2012** (9 € pour 2011 ; 8,86 € pour 2010). Au **1^{er} janvier 2013**, il est revalorisé à **9,43 €**.

Remarques :

Par dérogation à l'article L. 421-1 du code de l'action sociale et des familles et sous réserve de la signature d'une convention entre l'organisme de sécurité sociale et le président du conseil général, l'assistant maternel peut accueillir des mineurs dans un local en dehors de son domicile. Ce local peut réunir au maximum quatre assistants maternels et les mineurs qu'ils accueillent.

L'article 80 *sexies* du CGI s'applique, depuis le 1^{er} janvier 2009, aux revenus professionnels liés à l'exercice de l'activité d'assistant maternel dans les conditions prévues aux articles L. 424-1 à L. 424-7 du code de l'action sociale et des familles, sauf si celui-ci est salarié d'une personne morale de droit privé. Cet article 80 *sexies* du CGI s'applique également à l'activité d'assistant maternel exerçant dans une maison d'assistants maternels (Loi n° 2010-625 du 9 juin 2010, art. 3).

II. ÉVALUATION DES AVANTAGES EN NATURE

(CGI, art. 82, al. 2 ; BOI-RSA-BASE-20-20)

459

Au montant des rémunérations perçues en espèces, il convient d'ajouter éventuellement le montant des **rémunérations en nature** (cf. n° 422) dont le contribuable a disposé pendant l'année d'imposition. Les règles d'évaluation de l'avantage en nature ont été modifiées pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1^{er} janvier 2005.

Les dispositions ci-après sont celles en vigueur à compter de cette date. Conformément au dernier alinéa de l'article 82 du CGI, le montant des rémunérations allouées sous la forme d'avantages en nature est évalué selon les règles établies pour le calcul des cotisations de sécurité sociale en application de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale ou de l'article L. 741-10 du code rural et de la pêche maritime.

Si l'avantage est concédé moyennant une retenue pratiquée sur le salaire de l'intéressé, le montant de cette retenue vient en diminution de la valeur de l'avantage en nature à comprendre dans les bases de l'impôt.

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

460

Il convient donc d'appliquer les règles sociales, à savoir :

- la **nourriture** est évaluée, pour la généralité des salariés, à **4,45 € par repas pour 2012 et 4,55 € pour 2013** (4,40 € pour 2011 ; 4,35 € pour 2010) [cf. n° 495 - tableau n° 2] ;
- l'**avantage en nature logement** est évalué **forfaitairement** selon le barème mensuel figurant au n° 495 - tableau n° 1, ou, **sur option** de l'employeur, d'**après la valeur locative cadastrale** servant de base à la taxe d'habitation augmentée, le cas échéant, de la valeur réelle des avantages accessoires ;
- l'**utilisation privée d'un véhicule** mis à la disposition d'un salarié par l'entreprise est évaluée sur la base des dépenses réellement engagées ou, sur option de l'employeur, sur la base d'un forfait annuel (cf. n° 495 - tableau n° 3) ;
- l'**usage privé d'outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication** (téléphone mobile, micro-ordinateur portable ou non) mis à la disposition du salarié est évalué sur la base des dépenses réellement engagées ou, sur option de l'employeur, sur la base d'un forfait annuel estimé à 10 % du coût d'achat ou, le cas échéant, de l'abonnement ;
- les autres avantages en nature sont évalués pour leur valeur réelle.

461

Remarques :

1. N'est **pas retenue** pour la détermination du revenu imposable :
 - la valeur des repas fournis gratuitement :
 - aux « **éducateurs** », c'est-à-dire tous les personnels, quelle que soit leur qualification professionnelle, ayant pour obligation de prendre leurs repas à la table de personnes inadaptées ou handicapées ou de déficients sensoriels, qu'il s'agisse d'ailleurs d'enfants, d'adolescents ou d'adultes, qu'ils sont tenus d'assister dans un but éducatif ou thérapeutique ;
 - **au personnel infirmier des établissements psychiatriques**, lorsque leur participation au même repas que les malades et à leur table, dans un but thérapeutique, est nécessaire et imposée par l'employeur ;
 - **aux personnes exerçant à titre temporaire et non bénévole** l'encadrement d'adultes handicapés dans un centre de vacances ou de loisirs ;
 - **aux personnes qui exercent, à titre occasionnel**, des fonctions de **moniteur** ou d'animateur dans **des colonies de vacances** ou dans des **centres de vacances et de loisirs** et qui prennent leurs repas avec les enfants dont ils assurent l'encadrement ;
 - la valeur des vivres de bord fournis aux **marins-pêcheurs**, aux **artisans-pêcheurs** ou aux pêcheurs associés d'une société de pêche artisanale imposables dans la catégorie des salaires ;
 - la valeur des logements mis à la disposition des personnels de la **gendarmerie** dans les conditions prévues par l'article D 14 du code du domaine de l'État (CGI, art. 82).
2. Les modalités d'évaluation de l'avantage en nature accordé aux agents du secteur public logés gratuitement sont prévues.
3. Les cadeaux en nature de valeur modique offerts aux salariés par l'employeur ou le comité d'entreprise dont la remise s'effectue à l'occasion d'un événement particulier sans lien direct avec l'activité professionnelle des bénéficiaires (mariage ou anniversaire du salarié, naissance d'un enfant, fêtes de Noël...) sont exonérés d'impôt sur le revenu lorsque leur valeur ne dépasse pas 5 % du plafond mensuel de sécurité sociale **par évènement et par année civile**, soit **152 € pour 2012, 147 € pour 2011, 144 € pour 2010**. Par **exception**, pour Noël, le plafond est de 152 € par salarié et de 152 € par enfant en 2012.

B. CHARGES

(CGI, art. 83 ; BOI-RSA-BASE-30)

462

Le montant net du revenu imposable est déterminé en déduisant du montant brut des sommes payées et des avantages en argent ou en nature accordés, certaines cotisations de caractère social, certains intérêts d'emprunts et les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, les dispositions relatives à la déductibilité des cotisations ou primes versées pour la retraite ont été plusieurs fois modifiées.

I. COTISATIONS AU TITRE DE LA PRÉVOYANCE ET DE LA RETRAITE VERSÉES DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 2004 ET AUTRES CONTRIBUTIONS DÉDUCTIBLES

(CGI, art. 83 ; ann. III, art. 39 et 39-0 A ; BOI-RSA-BASE-30-10)

Depuis le 1^{er} janvier 2004, les contribuables exerçant une activité salariée **peuvent déduire sans limite de leur rémunération brute**, les cotisations versées au titre des régimes de base de retraite et de prévoyance (régime général et régimes spéciaux de sécurité sociale, régime des assurances sociales agricoles), des régimes complémentaires légalement obligatoires (ARRCO, AGIRC ...) et, pour les fonctionnaires, les cotisations versées au nouveau régime public de retraite additionnel obligatoire, assis sur les primes, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2005. Sont également déductibles sans limite, les cotisations versées dans le cadre du nouveau

dispositif de rachats volontaires de cotisations au titre des années d'études ou des années insuffisamment cotisées.

La déduction des cotisations ou primes versées aux régimes de retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire **reste plafonnée**, selon un plafond spécifique à chaque type de cotisation (retraite ou prévoyance).

Enfin, dans l'hypothèse où ces changements se traduiraient par une diminution du montant des cotisations déductibles, un dispositif **transitoire** jusqu'en 2008 permet d'appliquer l'ancien mécanisme de plafonnement aux cotisations et primes versées aux régimes de retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire auxquels le salarié était affilié à titre obligatoire avant le 25 septembre 2003, pour les taux de cotisations en vigueur avant cette date.

Les cotisations d'assurance chômage, la contribution de solidarité due par les fonctionnaires et la CSG demeurent déductibles dans les mêmes conditions et limites qu'auparavant.

Précision.

L'article 24 de la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 portant réforme des retraites prévoit une procédure de remboursement de tout ou partie des rachats de trimestres pour années d'études ou années incomplètes effectuées auprès des régimes de retraite obligatoires d'assurance vieillesse avant le 13 juillet 2010.

1. Les cotisations déductibles sans limite et le remboursement des rachats de cotisations imposable (BOI-RSA-BASE-30-10-10).

462-1

a. Nature des cotisations déductibles sans limite (CGI, art. 83-1° et 1°-0 bis).

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, sont **déductibles sans limite** de la rémunération brute :

- les cotisations de **sécurité sociale** (régime général et régimes spéciaux, y compris les régimes étrangers de sécurité sociale auxquels les salariés restent affiliés dans leur pays d'origine conformément aux dispositions du règlement CEE n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971 ou d'une convention de sécurité sociale) ;

- les cotisations **d'assurance vieillesse** versées en exercice des **facultés de rachat** prévues aux articles L. 351-14-1 du code de la sécurité sociale et L. 9 bis du code des pensions civiles et militaires de retraite (**rachat des années d'études ou insuffisamment cotisées**) ainsi que celles prévues par les dispositions réglementaires ayant le même objet prises sur le fondement de l'article L. 711-1 du code de la sécurité sociale ;

- les cotisations versées aux **régimes de retraite complémentaire** mentionnés au chapitre I^{er} du titre II du livre IX du code de la sécurité sociale (régimes complémentaires légalement obligatoires tels que l'ARRCO, l'AGIRC, l'IRCANTEC ou la CRPNAC) ;

- les cotisations au **régime public de retraite additionnel obligatoire** (RAFP) institué par l'article 76 de la loi n° 2003-775 du 21 août 2003 portant réforme des retraites (régime en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2005) ;

- les cotisations versées conformément aux **dispositions du règlement CEE n° 1408/71** du Conseil du 14 juin 1971 ou conformément aux stipulations d'une convention ou d'un accord international relatif à l'application des régimes de sécurité sociale (Disposition applicable aux cotisations versées pour les salariés dont la prise de fonction en France est intervenue depuis le 1^{er} janvier 2004).

b. Remboursement des rachats de cotisations d'assurance vieillesse imposable.

L'article 24 de la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 portant réforme des retraites prévoit une **procédure de remboursement**, sous certaines conditions et pour certains assurés, de tout ou partie **des rachats de trimestres pour années d'études ou années incomplètes** (dits « rachats Fillon ») qui ont été effectués auprès des régimes obligatoires d'assurance vieillesse **avant le 13 juillet 2010**.

Ce remboursement est ouvert **sur demande** des intéressés dans un **délai de trois ans** à compter de l'entrée en vigueur de cette loi, soit **jusqu'au 10 novembre 2013**.

Les remboursements de rachats de cotisations d'assurance vieillesse peuvent être demandés par les salariés du régime général, les ministres du culte et membres des congrégations religieuses, les artisans, industriels et commerçants, les avocats, les salariés et non-salariés agricoles, les agents de la fonction publique, les militaires, les agents de collectivités territoriales et les ouvriers des établissements de l'État.

Ces assurés doivent **être nés** depuis le 1^{er} juillet 1951, résidents de France ou non, et ne pas avoir fait valoir leur droit à la retraite.

Le montant à rembourser est calculé en revalorisant les cotisations versées par l'assuré par application du coefficient annuel de revalorisation des pensions de vieillesse mentionné à l'article L. 161-23-1 du code de la sécurité sociale.

Au titre de l'année de perception, ce **montant du remboursement** des rachats des cotisations, y compris la revalorisation citée ci-dessus, **constitue un complément de revenu imposable** à l'impôt sur le revenu dans la même catégorie d'imposition que celle au titre de laquelle les cotisations remboursées ont été déduites et selon les mêmes règles.

Remarques.

- Pour le cas exceptionnel où le rachat a fait l'objet d'une déduction du revenu global en application de l'article 156-II-4° du CGI.

- Le montant du remboursement peut bénéficier de l'imposition à l'impôt sur le revenu selon le système du quotient prévu par l'article 163-0 A-I du CGI.

462-2

2. Les cotisations déductibles dans certaines limites (CGI, art. 83-1° *quater*, 2° et 2°-0 *ter* ; BOI-RSA-BASE-30-10-20 ; Ordonnance n° 2006-344 du 23 mars 2006 relatives aux retraites professionnelles supplémentaires, art. 2 ; RES N° 2011/25)

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, sont déductibles de la rémunération brute, dans les conditions et limites détaillées ci-après au n° 462-3 :

- les cotisations ou primes versées aux organismes de **prévoyance complémentaire** auxquels le salarié est affilié à titre **obligatoire**. Depuis le 1^{er} janvier 2008, la déductibilité est conditionnée, lorsque ces cotisations ou primes financent des garanties portant sur le remboursement ou l'indemnisation de frais occasionnés par une maladie, une maternité ou un accident à ce que ces garanties respectent les conditions mentionnées à l'article L. 871-1 du code de la sécurité sociale ;

- les cotisations ou primes versées aux organismes de **retraite supplémentaire** y compris ceux gérés par une institution mentionnée à l'article L. 370-1 du code des assurances pour les contrats mentionnés à l'article L. 143-1 dudit code lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition et la jouissance de droits viagers, auxquels le salarié est affilié à titre **obligatoire** (Ordonnance n° 2006-344 du 23 mars 2006, art. 2-3°) ;

- les cotisations versées, depuis le 1^{er} janvier 1993, à titre **obligatoire au régime de prévoyance des joueurs professionnels de football** institué par la charte du football professionnel ;

- les cotisations versées **aux régimes de prévoyance complémentaire et aux régimes de retraite complémentaire** qui répondent aux conditions fixées à l'article 3 de la directive 98/49/CE du Conseil du 29 juin 1998 ou à celles prévues par les conventions ou accords internationaux de sécurité sociale, auxquels les personnes désignées au I de l'article 81 B du CGI ou, pour les personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue **depuis le 1^{er} janvier 2008**, au 1 du I de l'article 155 B du CGI étaient affiliées es qualités dans un autre État avant leur prise de fonctions en France. Les cotisations sont déductibles jusqu'au 31 décembre de la **cinquième année** suivant celle de leur prise de fonctions en France, dans certaines limites qui tiennent compte des versements de l'employeur (Décret n° 2009-389 du 7 avril 2009).

Conformément aux dispositions de l'article 83-2°-0 *ter* du CGI, la déduction de ces cotisations est plafonnée à :

- **8 729 € en 2012** et 8 888 € en 2013 pour celles versées à des régimes de **prévoyance complémentaire** ;
- **23 278 € en 2012** et 23 700 € en 2013 pour celles versées à des régimes de **retraite supplémentaire**.

Ces dispositions, applicables aux personnes, salariés ou mandataires sociaux, dont la prise de fonctions en France est intervenue depuis le 1^{er} janvier 2004 sont commentées au BOI-RSA-BASE-30-10-20.

Remarque :

Régime fiscal des cotisations versées dans le cadre du maintien des droits à couverture complémentaire santé et prévoyance des anciens salariés au chômage prévu par l'article 14 de l'accord national interprofessionnel du 11 janvier 2008, modifié par l'avenant du 18 mai 2009 : voir RES N° 2009/60.

462-3

3. Les limites de déduction des cotisations plafonnées (CGI, art. 83-1° *quater* et 2° ; RES N° 2011/25.)

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

- de **prévoyance complémentaire**, dans la limite annuelle, y compris les versements de l'employeur, égal à la somme des éléments suivants (RES N° 2011/25) :

- **7 %** du plafond annuel retenu pour le calcul des cotisations de sécurité sociale (soit **2 546 € pour 2012** et 2 592 € pour 2013) ;
- et **3 %** de la rémunération annuelle brute.

Le total ainsi obtenu ne peut excéder **3 % de huit fois** le montant annuel du plafond de la sécurité sociale précité (soit un montant maximal déductible de **8 729 € pour 2012** et 8 888 € pour 2013).

En cas d'excédent, celui-ci est ajouté à la rémunération :

- de **retraite supplémentaire et de prévoyance des joueurs professionnels de football**, dans la limite, y compris les versements de l'employeur, de **8 %** de la rémunération annuelle brute, elle-même retenue à concurrence de **huit fois** le montant annuel du plafond de la sécurité sociale en vigueur l'année de versement des cotisations (soit une déduction maximale de **23 278 €** pour **2012** et **23 700 €** pour **2013**).

Cette limite est **réduite**, le cas échéant, des sommes **versées par l'entreprise** ou, depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, **par le salarié** au plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) (CGI, art. 83-2°).

En cas d'excédent, celui-ci est ajouté à la rémunération.

Remarque :

Les limitations de la déduction s'appliquent dans les mêmes conditions aux cotisations versées aux régimes de prévoyance et de retraite complémentaire et supplémentaire auxquels les personnes exerçant temporairement une activité en France depuis le 1^{er} janvier 2004 souscrivaient déjà avant leur arrivée en France. Il en est de même pour les « impatriés » relevant du régime de l'article 155 B du CGI.

462-4 4. Obligations déclaratives (CGI, ann. III, art. 39 et 39-0 A).

a. **Pour les obligations déclaratives de l'employeur.**

b. **Pour les obligations déclaratives du salarié.**

Le salarié est informé du montant de l'épargne retraite professionnelle déductible de sa rémunération imposable au titre de l'année précédente.

Il porte le montant correspondant aux cotisations d'une année dans les cases appropriées de la déclaration des revenus 2042, en vue du calcul du plafond de déduction des cotisations ou primes versées au titre de l'épargne retraite (PERP notamment) de l'année suivante.

463 5. Les cotisations d'assurance chômage payées par les salariés, prévues par l'article L. 5422-9 du code du travail (CGI, art. 83-2° bis) sont déductibles sans limitation (BOI-RSA-BASE-30-20).

464 6. La contribution exceptionnelle de solidarité (Code du travail, art. L. 5423-26), en faveur des travailleurs privés d'emploi, due principalement par les agents de l'État, des collectivités locales et des établissements publics est déductible (CGI, art. 83-2° ter ; BOI-RSA-BASE-30-20).

465 7. La contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus d'activité et de remplacement (BOI-RSA-BASE-30-30).

Pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1^{er} janvier 2005, conformément aux dispositions de l'article 154 *quinquies*-I du CGI, la **contribution sociale généralisée**, prévue à l'article L. 136-1 du code de la sécurité sociale au titre des revenus d'activité et de remplacement (cf. FP n° 124), **est admise en déduction** du montant brut des sommes payées et des avantages en nature ou en argent accordés à hauteur de :

- **5,1 %** pour les revenus d'activité ;

- **3,8 %** pour les revenus de remplacement visés au 1° du II et au III de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale (allocations de chômage et pensions de retraite de certaines personnes ne payant pas l'impôt sur le revenu) ;

- **4,2 %** pour les revenus de remplacement visés au 2° du II de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale (pensions de retraite, pensions d'invalidité).

Précision :

La CSG acquittée sur une indemnité de rupture conventionnelle, exonérée en totalité d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales, n'est pas, pour son montant total, déductible fiscalement, voir RES N° 2010/42.

II. INTÉRÊTS D'EMPRUNTS

(BOI-RSA-BASE-30-40)

466 Les intérêts d'emprunts contractés pour souscrire au capital de sociétés nouvelles ou pour participer à des opérations de rachat d'entreprises peuvent, dans certaines limites et sous certaines conditions, être déduits de la rémunération brute, avant imputation des frais professionnels.

1. Souscription au capital de sociétés nouvelles ou souscription de parts de SCOP issues de la transformation de sociétés (BOI-RSA-BASE-30-40-10).

466-1 Sont déductibles les intérêts des emprunts contractés, depuis le 1^{er} janvier 1984, par les salariés qui souscrivent :

- **au capital de sociétés nouvelles** (CGI, art. 83-2^o *quater*). Les salariés doivent souscrire au capital de ces sociétés au cours de l'année de leur création ou des deux années suivantes et percevoir de ces sociétés une rémunération imposable dans la catégorie des traitements et salaires.

La société créée doit notamment exercer une activité nouvelle (industrielle, commerciale, artisanale ou libérale), être soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et répondre aux conditions énumérées aux a, b et c du 3^e alinéa de l'article 83-2^o *quater* du CGI.

- **aux parts de SCOP issues de la transformation de sociétés** (CGI, art. 83-2^o *quinquies*).

466-2 Le montant déductible des intérêts des emprunts ne peut excéder annuellement :

- ni **50 %** du montant brut de la rémunération versée à l'emprunteur par la société nouvelle (ou par la société rachetée) ;

- ni la somme de **15 250 €**.

La période au cours de laquelle les intérêts sont déductibles n'est pas limitée. Une déduction peut être pratiquée à ce titre aussi longtemps que le contribuable supporte la charge d'intérêts afférents à l'emprunt contracté et pour autant que les conditions visées ci-dessous soient satisfaites.

Le bénéfice de la déduction est subordonné à la conservation des titres **pendant une durée de cinq ans**. En outre, ces titres doivent revêtir la **forme nominative** et être déposés auprès d'un **intermédiaire agréé**.

2. Rachat d'une entreprise par ses salariés.

467 *a. Emprunts contractés entre le 1^{er} janvier 1984 et le 15 avril 1987* (CGI, art. 83 *bis-I*).

Cf. BOI-RSA-BASE-30-40-20.

b. Emprunts contractés entre le 15 avril 1987 et le 31 décembre 1991 (CGI, art. 83 *bis-II* et *III*).

Cf. BOI-RSA-BASE-30-40-30.

c. Sociétés nouvelles créées depuis le 1^{er} janvier 1992 et jusqu'au 31 décembre 1996 et souscriptions effectuées et libérées depuis le 1^{er} janvier 1992 et au plus tard le 31 décembre 1999.

III. FRAIS INHÉRENTS À LA FONCTION OU À L'EMPLOI

(CGI, art. 83-3^o ; BOI-RSA-BASE-30-50 ; RES N° 2010/01)

468 Les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi sont admis en déduction pour la détermination du revenu net. Cette déduction peut être opérée, soit forfaitairement, soit en justifiant des frais réellement exposés.

469 **1. Régime de la déduction forfaitaire** (BOI-RSA-BASE-30-50-20).

La déduction à effectuer au titre des frais professionnels est normalement fixée à **10 %** du montant du revenu, déterminé après défalcation des cotisations de caractère social et des intérêts d'emprunts visés aux n^{os} 466 et suiv. Elle est toutefois limitée à **12 000 €** pour **2012** (14 157 € pour 2011 et 2010 ; Loi de finances pour 2013, art. 5).

Cette déduction couvre les dépenses généralement à la charge des salariés du fait même de l'emploi qu'ils exercent et pour lequel ils sont rémunérés.

Remarque : La fraction imposable, soit 50 %, des indemnités journalières allouées, depuis le 1^{er} janvier 2010, en cas d'accidents du travail ou de maladies professionnelles bénéficie de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels.

470

Le régime de la déduction forfaitaire appelle les précisions suivantes :

471 *a. Le cumul entre déduction forfaitaire et frais réels est formellement interdit.*

Lorsqu'un contribuable perçoit des revenus provenant de plusieurs sources imposables selon les règles prévues en matière de traitements et salaires, la déduction des frais professionnels ne peut être effectuée que globalement, soit forfaitairement, soit par la prise en compte du montant réel et justifié de ces frais.

472 *b. Le montant de la déduction forfaitaire ne peut être inférieur au minimum prévu par le troisième alinéa de l'article 83-3° du CGI.*

1° *Minimum de déduction de droit commun.*

Il est fixé à **421 €** pour les revenus de l'année **2012** (421 € pour 2011 et 2010) sans pouvoir excéder le montant brut des traitements et salaires.

Ce minimum de déduction s'applique séparément aux rémunérations perçues par chaque membre du foyer fiscal.

Exemple. - Soit un ménage de salariés, dont l'épouse travaille occasionnellement comme mannequin et dont l'enfant à charge a lui-même exercé une activité salariée pendant les vacances scolaires.

La détermination du revenu net de l'année 2012 doit être effectuée comme suit :

	Époux	Épouse	Enfant à charge
Gains	18 000 €	1 200 €	260 €
Déductions forfaitaires de 10 %	1 800 €	120 €	26 €
Minimum de déduction	-	421 €	260 €
Revenu net	16 200 €	779 €	-

Le minimum de déduction s'applique également aux rémunérations versées aux gérants et associés relevant de l'article 62 du CGI qui n'ont pas opté pour la déduction des frais réels (cf. n° 269-3).

2° *Minimum de déduction spécifique aux demandeurs d'emploi.*

473 Depuis l'imposition des revenus perçus en 1997, le minimum de la déduction forfaitaire de 10 % est plus élevé pour les personnes inscrites auprès de l'organisme gestionnaire du régime d'assurance chômage (ASSEDIC) en tant que demandeurs d'emploi depuis plus d'un an¹.

Ainsi, il est fixé à **924 €** pour l'imposition des revenus de **2012** (924 € pour 2011 et 2010).

Ce minimum spécifique s'applique quelle que soit la nature des revenus imposés dans la catégorie des traitements et salaires perçus par les personnes visées ci-dessus au cours de l'année d'imposition.

Ces revenus peuvent donc être constitués, par exemple, à la fois d'allocations de chômage, d'indemnités journalières de maladie, puis de salaires proprement dits.

Comme le minimum de droit commun, ce minimum spécifique s'applique séparément à chaque membre du foyer fiscal.

Bien entendu, les intéressés conservent la possibilité de renoncer à la déduction forfaitaire pour frais professionnels et d'opter pour la prise en compte de ces frais pour leur montant réel et justifié.

Exemple : un demandeur d'emploi est inscrit sur la liste des demandeurs d'emploi depuis le 12 juillet 2011.

Il bénéficie depuis le 1^{er} mars 2012 d'un « contrat aidé » pendant 9 mois et reste inscrit sur la liste des demandeurs d'emploi conformément aux dispositions applicables en la matière. À l'issue du « contrat aidé », il trouve un emploi salarié à plein temps. Il cesse d'être inscrit sur la liste à la date de reprise d'activité, c'est-à-dire au 1^{er} décembre 2012.

Ses rémunérations sont les suivantes :

- allocations de chômage du 1 ^{er} janvier au 28 février 2012 :	762 €
- salaire perçu pendant le « contrat aidé » du 1 ^{er} mars au 30 novembre 2012 :	2 744 €
- salaire perçu du 1 ^{er} au 31 décembre 2012 :	990 €

L'intéressé a été demandeur d'emploi au cours de l'année 2012, et a été inscrit sur la liste des demandeurs d'emploi jusqu'au 30 novembre 2012, totalisant ainsi plus de 12 mois d'inscription continue. Il peut donc bénéficier du minimum de déduction pour frais professionnels de **924 €** pour l'imposition de ses revenus dans la catégorie des traitements et salaires (4 496 €).

1. Les demandeurs d'emploi qui bénéficient d'un « contrat aidé » ou d'un stage de formation professionnelle continuent normalement à figurer sur la liste des demandeurs d'emploi. Par suite, la durée d'inscription continue à courir pendant la période du « contrat aidé » ou de la formation professionnelle.

Les personnes inscrites comme demandeurs d'emploi depuis plus d'un an durant l'année d'imposition déclarent cette situation sur la déclaration des revenus 2042 en cochant la case prévue à cet effet.

Aucun justificatif n'est à joindre lors du dépôt de la déclaration des revenus.

Toutefois, le demandeur d'emploi pourra être amené à fournir, sur demande du service des impôts ou du service des finances publiques, un document établi par l'organisme gestionnaire du régime d'assurance chômage (ASSEDIC) dont il dépend et qui atteste, en cas de respect des conditions, qu'il a été inscrit sur la liste des demandeurs d'emploi depuis au moins 12 mois consécutifs à un moment quelconque de l'année d'imposition concernée.

474 2. Régime des frais réels (BOI-RSA-BASE-30-50-30).

Si le contribuable estime avoir engagé un montant de dépenses supérieur à celui de la déduction forfaitaire, il peut faire état de ses frais réels, à la condition d'en justifier.

L'option est **exclusive** de la déduction forfaitaire. Elle peut être opérée dans la déclaration des revenus ou par voie de réclamation, après la mise en recouvrement du rôle.

Le régime de la déduction des frais réels **ne peut pas se cumuler** avec celui de l'exonération des allocations pour frais d'emploi éventuellement perçues par le salarié (cf. n° 427-1). Toute demande de déduction des frais réels entraîne donc, en principe, la prise en compte de ces allocations dans le revenu brut imposable.

Remarque : Les apprentis peuvent déduire, toutes conditions étant par ailleurs remplies, des frais réels sur la partie du salaire non exonéré, voir RES N° 2005/19 et cf. n° 434.

La nature des frais déductibles et les justifications à produire appellent les précisions suivantes :

475 a. Nature des frais déductibles.

Les frais dont la déduction est admise doivent s'entendre de ceux **effectivement acquittés au cours de l'année d'imposition**¹ en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu (CGI, art. 13-1), c'est-à-dire, plus précisément, des frais inhérents à la fonction ou à l'emploi exercé par le salarié (CGI, art. 83-3°).

Cette possibilité de déduction ne peut donc pas concerner des dépenses d'ordre privé qui constituent un emploi du revenu (gages versés à un domestique remplaçant la mère de famille travaillant à l'extérieur, frais de crèche ou de garde d'enfants, de maladie, frais habituels de logement et de nourriture du contribuable et de sa famille, usage d'une voiture automobile pour des déplacements personnels).

476 Les frais les plus couramment exposés comprennent notamment :

1° *Les frais d'usage à des fins professionnelles de la voiture (BOI-RSA-BASE-30-50-30-20).*

Pour leurs dépenses liées à l'utilisation professionnelle de la voiture, les contribuables peuvent utiliser soit le barème kilométrique publié par l'administration soit le montant résultant des dépenses réellement engagées.

• **Pour les contribuables qui utilisent le barème kilométrique publié par l'administration.**

À compter de l'imposition des revenus au titre de l'année 2012, la déduction des frais d'usage à des fins professionnelles de la voiture **est limitée** en fonction de la puissance administrative du véhicule, soit sept chevaux.

En effet, lorsque les bénéficiaires de traitements et salaires **optent** pour le régime des frais réels, **l'évaluation des frais de déplacement, autres** que les frais de péage, de garage ou de parking et d'intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé, **peut s'effectuer** sur le fondement d'un barème forfaitaire fixé par arrêté du ministre chargé du budget en **fonction de la puissance administrative** du véhicule, retenue dans la **limite maximale de sept chevaux**, et de la distance annuelle parcourue (CGI, art. 83-3° complété par l'article 6 de la loi de finances pour 2013).

• **Pour les contribuables qui utilisent les dépenses réellement engagés.**

À compter de l'imposition des revenus au titre de l'année 2012, la déduction des frais réellement engagés pour l'usage à des fins professionnelles de la voiture **est également limitée** en fonction de la puissance administrative du véhicule, soit sept chevaux.

1. Le montant des frais réels à prendre en compte au titre de l'acquisition des immeubles, des véhicules et autres **biens dont l'utilisation est supérieure à un an** s'entend de la **dépréciation** que ces biens ont subie au cours de l'année d'imposition (CGI, art. 83-3°). Dès lors, la déduction intégrale, au titre d'une même année, du prix de revient d'un tel bien n'est pas autorisée.

Lorsque les bénéficiaires **ne font pas application** dudit barème forfaitaire publié par l'administration, les **frais réels déductibles, autres** que les frais de péage, de garage ou de parking et d'intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé, **ne peuvent excéder** le montant qui serait admis en déduction en application du barème précité, à distance parcourue identique, pour un véhicule de la puissance administrative maximale retenue par le barème (CGI, art. 83-3° complété par l'article 6 de la loi de finances pour 2013).

• **Nature des frais déductibles à des fins professionnelles de la voiture.**

Les frais déductibles comprennent la dépréciation effectivement subie par le véhicule au cours de l'année d'imposition, les frais d'entretien, de carburant, de réparations, d'assurances, de garage, de stationnement, de péage d'autoroute, etc... (cf. n° 498).

Lorsque le salarié ou son conjoint est **propriétaire** du véhicule utilisé, ou lorsqu'il en est **copropriétaire**, il peut utiliser le barème kilométrique annuellement publié par l'administration (cf. n° 499).

Lorsque le salarié se sert d'un **véhicule financé à crédit**, il peut utiliser le barème kilométrique dès lors qu'il est propriétaire du véhicule qu'il utilise effectivement pour ses déplacements professionnels. Il peut déduire en plus les intérêts annuels afférents au crédit, au prorata de l'utilisation professionnelle du véhicule.

Lorsque le salarié utilise un **véhicule pris en location**, il peut déduire le prix de la location au prorata de l'utilisation professionnelle ainsi que les **frais de carburant** correspondants selon le barème forfaitaire prévu à l'article 302 *septies* A *ter* A-2 du CGI (cf. FE n° 1390) ; les autres dépenses (frais de réparations ou de garage, par exemple) sont retenues pour leur montant réel à concurrence de l'utilisation professionnelle du véhicule. L'utilisation du barème forfaitaire des **frais de carburant** est également possible à l'égard des véhicules **simplement prêtés** ou des **véhicules possédés** pour lesquels le contribuable ne fait pas application du barème du prix de revient kilométrique global visé au n° 498.

476-1

2° Les frais d'usage à des fins professionnelles de vélomoteurs, scooters ou motos (BOI-RSA-BASE-30-50-30-20).

Lorsque le salarié ou son conjoint est **propriétaire** du deux-roues motorisé utilisé, ou lorsqu'il en est **copropriétaire**, les frais y afférents peuvent être calculés en faisant application d'un barème kilométrique publié annuellement par l'administration (cf. nos 499-1 et suiv.). Les intéressés doivent justifier de la fréquence, de l'importance et de la durée de leurs déplacements.

Lorsque le salarié utilise un deux-roues motorisé **pris en location** ou **simplement prêté** ou pour lequel **il ne fait pas application** du barème du prix de revient kilométrique global visé aux nos 499-1 et suiv., il peut déduire les **frais de carburant** correspondants selon le barème forfaitaire publié annuellement par l'administration (cf. FE n° 1390 ; BOI-BAREME-000003).

3° Les frais de transport du domicile au lieu de travail (BOI-RSA-BASE-30-50-30-20).

476-2

Les frais de déplacement de moins de 40 kilomètres entre le domicile et le lieu de travail sont admis, sur **justificatifs**, au titre des frais professionnels réels. Lorsque la distance est supérieure, la déduction admise porte sur les 40 premiers kilomètres, sauf circonstances particulières notamment liées à l'emploi justifiant une prise en compte complète (CGI, art. 83-3°, al. 7).

476-3

• *La distance entre le domicile et le lieu de travail n'excède pas 40 km.*

Dans ce cas, le salarié n'a pas à justifier du caractère normal de l'éloignement. La déduction est toujours admise dans son principe. Les frais dont fait état le salarié à ce titre ne sont déductibles que s'ils sont justifiés.

En particulier, l'intéressé doit être en mesure de justifier du moyen de transport qu'il a effectivement utilisé ainsi que de la fréquence et de l'importance de ses déplacements. L'utilisation du barème kilométrique des frais de voiture publié par l'administration (cf. n° 499) ou du barème kilométrique des frais de vélomoteur, scooter ou moto¹ (cf. nos 499-1 et suiv.) ne dispense pas le salarié d'apporter ces justifications. Dès lors, la facture d'achat du véhicule, le certificat d'immatriculation, les factures d'entretien et de réparation, la copie du contrat d'assurance notamment pourront être demandés par le service.

476-4

• *La distance entre le domicile et le lieu de travail excède 40 km.*

- **Le salarié fait état de circonstances particulières qui justifient l'éloignement.**

1. Les dépenses relatives à l'utilisation d'un vélomoteur, d'un scooter ou d'une moto peuvent également être évaluées par l'application d'un barème kilométrique publié par l'administration (cf. n° 476-1).

Dans ce cas, la déduction de l'intégralité des frais justifiés dans les conditions visées au n° 476-3 doit être admise. Constituent notamment des circonstances particulières justifiant l'éloignement entre le domicile et le lieu de travail :

- les motifs liés à l'emploi, tels que la difficulté à trouver un emploi à proximité du domicile, la précarité ou mobilité de l'emploi, une mutation géographique professionnelle ;
- les contraintes familiales ou sociales, notamment l'exercice d'une activité professionnelle par le conjoint, l'état de santé du salarié et des membres de sa famille, les problèmes de scolarisation des enfants, les écarts de coût de logement, l'exercice de fonctions électives au sein d'une collectivité locale sur le territoire de laquelle le salarié réside.

Remarques :

1. Le contribuable qui demande la déduction des frais de transport entre le domicile et le lieu de travail pour une distance supérieure à 40 km doit joindre à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle la déduction est demandée, une note explicative précisant les raisons pour lesquelles il a fixé ou maintenu son domicile à une telle distance de son travail ; les circonstances particulières ainsi évoquées par les contribuables doivent être appréciées avec largeur de vue. Ainsi, il convient d'apprécier avec souplesse et discernement les circonstances particulières tenant non seulement aux caractéristiques mêmes de l'emploi occupé, notamment lorsque celui-ci est par nature précaire ou mobile, mais aussi, et en particulier, aux difficultés pour les salariés d'occuper un emploi à proximité de leur domicile, notamment si celui-ci est situé en zone rurale, ou, au contraire, le cas échéant, de se loger à proximité de leur emploi, par exemple si ce dernier est situé du côté étranger d'une zone frontalière.

2. Le contribuable qui fait état de la situation professionnelle ou personnelle de son concubin, doit établir l'existence simultanée des critères de stabilité et de continuité de ses relations pour justifier un éloignement supérieur à 40 km entre son domicile et son lieu de travail. Cette justification peut être apportée par tous moyens.

3. Les contribuables qui exercent leur activité professionnelle selon le mode du **télétravail** peuvent déduire, dans les conditions de droit commun, les dépenses de déplacement entre leur domicile et les locaux de l'entreprise :

1° lorsque l'activité est exercée exclusivement à domicile, les frais de déplacement sont déductibles s'il est justifié de la réalité et de la nécessité par le télétravailleur de se rendre dans l'entreprise, par exemple pour rendre compte à son employeur de son activité ou participer à des réunions de travail.

2° lorsque le lieu d'exercice de l'activité est partagé entre le domicile et l'entreprise, les frais de déplacement s'analysent comme des frais de transport entre le domicile et le lieu de travail et sont donc déductibles dans les conditions prévues à l'article 83-3°, al. 7 à 9 du CGI. La seule circonstance que le télétravailleur exerce une partie de son activité professionnelle à son domicile ne suffit pas toutefois, à elle seule, à justifier un éloignement supérieur à 40 kilomètres du domicile par rapport au lieu où l'intéressé exerce en entreprise l'autre partie de son activité.

476-5

- **Lorsque aucune circonstance particulière ne justifie l'éloignement** entre le domicile et le lieu de travail, la déduction est admise à concurrence des 40 premiers kilomètres (cf. n° 476-3).

Lorsque le salarié utilise uniquement son véhicule et demande la déduction sur la base du barème kilométrique (cf. n° 498), la fraction des frais déductibles est obtenue en multipliant la distance de 80 km¹ par le nombre de jours concernés et le tarif applicable.

Lorsqu'il fait état du montant détaillé de ses frais de véhicule ou lorsqu'il utilise un autre moyen de transport, la fraction déductible est déterminée par proratisation du montant total des frais supportés.

Exemple : soit un salarié domicilié à 75 km de son lieu de travail qui ne peut faire état de circonstances particulières justifiant cet éloignement. Ce salarié a supporté **4 500 €** de frais de transport dont il peut justifier de la réalité et du montant.

Il peut demander la déduction de **4 500 € × 40/75 = 2 400 €**.

Remarques :

1. Un salarié ne peut déduire que les frais de transport afférents à un seul aller-retour quotidien. Il ne peut en être autrement que si le salarié justifie de circonstances particulières qui permettent de regarder le fait d'effectuer deux trajets aller et retour chaque jour comme nécessaires et inhérents à leur emploi. Tel est le cas, notamment, des contribuables qui invoquent des problèmes personnels de santé ou de l'existence, au domicile, de personnes nécessitant leur présence, ou encore qui ne peuvent se restaurer à proximité de leur lieu de travail.

2. Le fait que la distance parcourue dépasse de quelques kilomètres la limite de quarante ne suffit pas à lui seul à remettre en cause la déduction des frais de déplacement domicile-travail pour la part excédant quarante kilomètres.

476-6

4° *Les frais supplémentaires de repas* (BOI-RSA-BASE-30-50-30-20 n° 450 ; RES N° 2010/43).

Les salariés qui optent pour la déduction du montant réel de leurs frais sont autorisés à faire état des **frais supplémentaires de repas** pris sur leur lieu de travail lorsqu'ils ne peuvent rentrer prendre leurs repas au domicile en raison de leurs horaires de travail ou de l'éloignement de leur domicile. Pour déterminer le montant de leurs frais déductibles à ce titre, il est admis que la valeur du repas pris au foyer soit évaluée suivant les règles retenues pour l'appréciation des avantages en nature.

1. Kilométrage correspondant à un aller-retour quotidien (cf. remarque).

Compte tenu de la modification des règles d'évaluation des avantages en nature (cf. n° 460), la **valeur du repas pris au foyer** est évaluée à **4,45 € en 2012** et 4,55 € pour 2013 (4,40 € en 2011 ; 4,35 € en 2010).

Lorsque le salarié **ne peut justifier** du montant de ses frais de repas avec suffisamment de précision, la **dépense supplémentaire** correspondante est également évaluée par repas à **4,45 € en 2012** et 4,55 € pour 2013 (4,40 € en 2011 ; 4,35 € en 2010).

- Modalités de déduction à défaut d'une cantine sur le lieu de travail.

L'application de cette évaluation forfaitaire ne dispense pas le salarié de faire la preuve, par tous moyens, qu'il supporte effectivement des frais supplémentaires.

Il peut ainsi lui être demandé d'établir qu'il ne dispose pas d'une cantine sur le lieu de son travail ou à proximité ou qu'il n'est pas en mesure d'y prendre ses repas pour des raisons inhérentes à l'exercice de sa profession (horaires de travail incompatibles avec les horaires des repas à la cantine, par exemple).

Remarque : si le contribuable établit qu'il ne dispose pas de possibilité de restauration collective sur le lieu de travail et qu'en outre la durée de la pause méridienne ou la distance entre son lieu de travail et son domicile ne lui permettent pas de rejoindre ce dernier pour déjeuner, **l'existence de frais supplémentaires de repas peut être présumée**, sans qu'il y ait lieu de lui demander de justifier qu'il fréquente habituellement un restaurant ou utilise un autre mode de restauration (RES N° 2010/43).

- Modalités de déduction en présence d'une cantine sur le lieu de travail (RES N° 2010/43).

- Le salarié qui ne peut pas rentrer chez lui et **qui déjeune au restaurant d'entreprise peut déduire la différence** entre le prix payé pour son repas et la valeur d'un repas pris dans son foyer, évaluée forfaitairement (4,45 € pour 2012 et 4,55 € pour 2013). Le service peut, le cas échéant, demander au salarié de justifier qu'il fréquente effectivement la cantine.

- Lorsque le salarié qui ne peut prendre ses repas chez lui dispose d'un mode de restauration collective sur son lieu de travail ou à proximité **mais n'y déjeune pas** pour des raisons personnelles, l'existence de dépenses supplémentaires de repas n'est pas exclue mais ne peut être présumée.

Dès lors, sous réserve de justifier de la réalité de ces dépenses et de leur montant, le salarié peut déduire le montant de la dépense supplémentaire de repas qu'il supporte, plafonnée au coût d'un repas pris à la cantine diminué de la valeur du repas pris au foyer, évaluée forfaitairement.

En effet, l'excédent de prix payé au restaurant par rapport au prix payé à la cantine résulte d'un choix d'ordre privé et la dépense supplémentaire correspondante ne peut alors être considérée comme présentant un caractère professionnel.

476-7

D'autres frais tels que :

5° *Les frais supplémentaires exposés lors de tournées, voyages ou déplacements professionnels.*

6° *Les frais de séjour à l'étranger, lorsque les déplacements sont imposés par l'employeur et présentent donc un caractère obligatoire pour le salarié.*

7° *Les frais de vêtements spécifiques à la profession (frais d'achat, coût d'entretien et de blanchissage).*

8° *Les frais de documentation professionnelle.*

9° *Les frais de stage de formation professionnelle, lorsqu'ils sont supportés par un salarié en activité, ou par un demandeur d'emploi régulièrement inscrit auprès du service compétent.*

10° *Les dépenses exposées pour l'acquisition d'un diplôme ou d'une qualification permettant l'amélioration de la situation du salarié au sein de sa profession ou l'accès à une autre profession.*

Les dépenses de formation professionnelle en vue d'accéder à un nouvel emploi sont déductibles même si l'exercice effectif de la nouvelle activité professionnelle n'est pas prévu immédiatement, dès lors que les intéressés peuvent justifier que ces dépenses ont été réellement exposées dans la perspective de l'exercice de ladite activité (ex. : lettres de candidature à un emploi, convocations à des entretiens d'embauches).

Il en est de même des dépenses exposées en vue de l'obtention d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle dans la perspective d'une insertion ou d'une conversion professionnelle par les personnes tirant un revenu de la pratique d'un sport.

Remarque : il est admis que les **maîtres d'internat** et les **surveillants d'externat** peuvent inclure dans leurs dépenses professionnelles les frais nécessités par la poursuite d'études supérieures (droits d'inscription et achats de livres, frais de déplacement entre le lieu de travail et la ville universitaire, dépenses supplémentaires de nourriture et de logement exposés à cette occasion...).

11° *Les frais de déménagement exposés par les salariés contraints de changer de résidence pour obtenir un nouvel emploi, à l'exclusion des dépenses de réinstallation du foyer.*

12° *Les frais de double résidence.*

Lorsque, pour des raisons indépendantes de leur volonté, des époux exercent leur activité professionnelle dans des lieux éloignés l'un de l'autre, les frais de **double résidence** (dépenses supplémentaires de logement, de nourriture ou de voyage) qu'ils exposent du fait de cet éloignement peuvent être regardés comme des dépenses professionnelles.

Remarques :

En revanche, ne peuvent pas déduire des frais de double résidence, les personnels de l'État et des établissements publics administratifs en service à l'étranger qui perçoivent une indemnité de résidence majorée du fait de leur affectation à l'étranger et qui optent pour le régime des frais réels (RES N° 2010/01).

L'indemnité de résidence majorée est prise en compte dans le revenu fiscal de référence en application de l'application 1417-IV du CGI (RES N° 2010/01).

13° *Les dépenses de mobilier, de matériel et d'outillage.*

Elles sont déductibles dès lors qu'il s'agit de biens susceptibles de se déprécier et en rapport direct avec la profession, à concurrence du montant de la dépréciation effectivement subie au cours de l'année d'imposition.

Mais, à titre de règle pratique, il est admis que les salariés peuvent déduire :

- la totalité du prix d'acquisition des matériels, outillages, matériels et mobiliers de bureau (y compris les meubles meublants) utilisés dans le cadre de l'activité salariée, lorsque leur valeur unitaire hors taxe n'excède pas **500 €¹** ;
- une somme égale à une annuité d'amortissement calculée selon le mode linéaire dans les autres cas.

14° *Les cotisations versées aux syndicats et les dépenses exposées à l'occasion d'une activité syndicale.*

15° *Les cotisations versées au comité d'entreprise.*

16° *Les sommes versées par un dirigeant en exécution d'un engagement de caution au profit de son entreprise peuvent être considérées comme des frais inhérents à la fonction ou à l'emploi, lorsque les conditions suivantes sont remplies :*

- l'engagement doit avoir été souscrit dans l'intérêt de l'exploitation, soit pour la maintenir, soit pour la développer ;
- la souscription de l'engagement doit relever de l'accomplissement normal de la fonction de dirigeant, ce qui implique que l'engagement ait été pris par le titulaire de la rémunération et que l'exécution de l'engagement ne se rattache pas à la gestion du patrimoine privé du souscripteur ou ne corresponde pas à une prise en charge spontanée des dettes de la société ;
- le versement de la caution ne doit pas être le résultat d'une gestion anormale de la société (abus de biens sociaux, détournement d'actes, dépenses étrangères à l'intérêt de l'entreprise).

Conformément à la jurisprudence, les sommes versées en exécution d'un engagement de caution ne sont déductibles que dans la mesure où cet engagement n'excède pas le triple de la rémunération allouée à l'intéressé ou celle qu'il pouvait escompter au moment où il a contracté cet engagement. Toutefois, lorsque le montant de l'engagement est supérieur au triple des salaires, les sommes versées sont déductibles à hauteur de la fraction de l'engagement qui n'excède pas cette limite. Au-delà de ce plafond, le dirigeant est regardé comme ayant en vue la sauvegarde du patrimoine qu'il avait investi dans la société (et non la conservation de son salaire) et la fraction de l'engagement correspondante constitue une dépense en capital non déductible. La nature et le montant de l'engagement doivent être justifiés par la production des documents originaux faisant foi de sa souscription. Le paiement correspondant auprès de l'organisme de crédit doit également être justifié.

17° *Les dépenses afférentes aux locaux professionnels* (BOI-RSA-BASE-30-50-30-30).

Les salariés peuvent comprendre dans leurs dépenses professionnelles les frais afférents aux locaux **effectivement utilisés à des fins professionnelles** lorsque :

- l'activité nécessite, par nature, l'utilisation d'un bureau ou d'un local spécifique (stockage de produits de démonstration, d'échantillons ou de marchandises utilisés notamment par un VRP).

1. Si un bien se compose de plusieurs éléments qui peuvent être achetés séparément (meubles de rangement modulables, par exemple), il y a lieu de prendre en considération le prix global de ce bien, et non la valeur de chaque élément, pour l'appréciation de la limite.

Sont essentiellement concernées, les professions entraînant des travaux d'étude, de recherche (activités intellectuelles d'enseignement, de journalisme...), de gestion ou de création (activités liées à la bureautique à domicile, à la fabrication à domicile...);

- l'employeur ne met pas à la disposition du salarié un bureau adapté aux conditions d'exercice de la profession.

• **Dépenses déductibles.**

Il importe peu que le salarié soit propriétaire ou locataire de son habitation principale, chacune de ces qualités ne lui permettant la prise en compte que des dépenses lui incombant.

Les frais déductibles peuvent comprendre :

- les dépenses d'entretien, réparation et amélioration ;
- les dépenses de grosses réparations ;
- les charges de copropriété ;
- diverses dépenses à caractère locatif : frais de nettoyage, gardiennage, ramonage, éclairage, chauffage, primes d'assurance... ;
- des dépenses d'agencements spécifiques à l'exercice de la profession à concurrence du montant de la dépréciation subie ;
- des impôts locaux acquittés au titre de l'année d'imposition : taxe foncière sur les propriétés bâties, taxe d'habitation, taxe d'enlèvement des ordures ménagères... ;
- le loyer proprement dit, augmenté des sommes remboursées au bailleur (taxe d'enlèvement des ordures ménagères...).

• **Dépenses non déductibles.**

En revanche, ne peuvent pas être déduits :

- les frais occasionnés par l'achat de la résidence principale, notamment le paiement immédiat et intégral du prix de revient au titre de l'année d'acquisition ou sous forme d'amortissement ;
- les dépenses ayant pour objet la reconstruction d'une partie de l'habitation ou son agrandissement¹ ;
- un loyer fictif correspondant à celui qui aurait dû être acquitté en cas de location d'un local identique ;
- une somme représentative de la valeur locative cadastrale de la pièce à usage professionnel ;
- un amortissement sur la durée probable d'utilisation du bien.

En application des dispositions du cinquième alinéa de l'article 83-3° du CGI, le propriétaire peut faire état de la dépréciation effectivement subie chaque année par le local. Mais, en pratique, la prise en compte d'une telle dépréciation n'est possible que lorsque l'exercice par le salarié de son activité professionnelle dans sa résidence principale est de nature à entraîner une perte de valeur de celle-ci. Dans cette situation, des justifications précises doivent être demandées au contribuable qui désire procéder à une déduction à ce titre.

• **Modalités de calcul des dépenses imputables.** Les dépenses individualisables qui se rapportent spécifiquement au local professionnel sont intégralement déductibles.

La quote-part des dépenses communes à l'habitation principale qui est déductible au titre du local professionnel est calculée en fonction du rapport entre la superficie du seul local professionnel et la superficie totale de l'immeuble à usage mixte (habitation et usage professionnel).

Lorsque le local professionnel fait également l'objet d'une utilisation familiale, seul un pourcentage des dépenses (évalué en fonction des circonstances de fait) correspondant au local professionnel est déductible.

18° Les intérêts d'emprunts contractés en vue d'acquies des titres de la société dans laquelle le salarié travaille. (BOI-RSA-BASE-30-50-30-30 n° 120).

Ces dispositions s'appliquent aux frais, droits et intérêts d'emprunts **payés** depuis le 1^{er} janvier 2009 (CGI, art. 83-3°, al. 10).

Ainsi, **en cas d'option pour le régime des frais réels**, le **salarié ou le dirigeant peut déduire les frais, droits et intérêts d'emprunt versés** pour acquies ou souscrire des parts ou des actions de la société dans laquelle il exerce son activité professionnelle.

1. Les intérêts d'un emprunt contracté pour ces opérations demeurent déductibles s'il est justifié qu'elles sont engagées par nécessité professionnelle.

Ces dépenses **sont déductibles** sous réserve :

- d'être **utiles à l'acquisition ou à la conservation du revenu** provenant de l'activité professionnelle principale exercée par le salarié ou le dirigeant dans la société. Le dispositif est également applicable en cas de cumul de fonctions ;
- d'être **versées pour acquérir ou souscrire des parts ou des actions** d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ;
- de **correspondre à la part de l'emprunt dont le montant est proportionné** à la rémunération annuelle perçue ou escomptée au moment où l'emprunt est contracté, c'est-à-dire de la part de l'emprunt qui n'excède pas le triple de cette rémunération. La rémunération prise en compte s'entend des revenus mentionnés à l'article 79 du CGI et imposés sur le fondement de cet article ;

Les frais **admis en déduction**, sur justificatifs, au titre des frais professionnels sont :

- les frais et droits supportés pour l'acquisition ou la souscription des titres (commissions, honoraires, droits d'enregistrement, frais d'actes) ;
- les **intérêts** d'emprunts payés au cours de l'année ainsi que les frais et les droits y afférents (frais de dossier pour souscrire le prêt, cotisations d'assurance, droits d'enregistrement)

Non-cumul de la mesure avec d'autres avantages fiscaux. La fraction des versements effectués au titre des souscriptions ou acquisitions de titres donnant lieu aux réductions d'impôt prévues aux articles 199 *terdecies*-0 A, 199 *terdecies*-0 B ou 885-0 V *bis* du CGI, ainsi que les souscriptions et acquisitions de titres figurant dans un plan d'épargne en actions défini à l'article 163 *quinquies* D dudit code ou dans un plan d'épargne salariale prévu au titre III du livre III de la troisième partie du code du travail, ne peuvent donner lieu à aucune déduction d'intérêts d'emprunt.

477

b. Justifications des frais réels.

Les dépenses à prendre en considération sous le régime des frais réels doivent faire l'objet de **justifications** (factures, notes d'hôtel et toutes pièces permettant d'apprécier la nature et le montant des dépenses).

478

Cependant, l'obligation de justifier ne doit pas être interprétée dans un sens littéral.

C'est ainsi que la déduction de frais, dont le caractère professionnel n'est pas contestable, ne doit pas être systématiquement refusée, au seul motif que la demande du contribuable ne serait pas appuyée de documents détaillés, lorsqu'il est notoire que la justification précise de ces frais est pratiquement impossible.

L'application de ces principes permet une certaine souplesse dans l'appréciation des justifications produites, les salariés n'étant pas astreints à tenir, au jour le jour, une comptabilité complète de leurs dépenses professionnelles, ni à la produire. Mais elle ne doit jamais conduire à dispenser le contribuable de la production de toutes justifications de la réalité et du montant des frais dont il demande la déduction.

Ces justifications doivent être d'autant plus précises que le montant des sommes dont la déduction est demandée présente un caractère inhabituel, notamment lorsque ce montant n'est pas en rapport avec la nature et l'importance de l'activité exercée ou des obligations professionnelles de l'intéressé ou même avec le niveau de sa rémunération.

478-1

Remarques :

1. Dépenses professionnelles dont les pièces justificatives sont exprimées en monnaies étrangères : cf. BOI-RSA-BASE-30-50-30-10 n° 60.
2. Lorsqu'ils ont opté pour le régime des frais réels, les **voyageurs et représentants de commerce** peuvent évaluer à **2 %** du montant des commissions, les dépenses occasionnées par les **relations avec la clientèle** (frais de correspondance, invitations, cadeaux, etc.) pour lesquelles il est difficile de fournir des justifications. Cette déduction est toutefois limitée à **765 €**.
3. Sur les justifications des frais de transport du domicile au lieu de travail, voir aussi n°s 476-2 à 476-5.
4. En cas d'option pour les frais réels, les **artistes musiciens** peuvent déduire leurs frais d'instruments de musique et frais accessoires ainsi que diverses dépenses dont la justification est malaisée pour un montant forfaitaire respectivement égal à **14 %** et **5 %** du montant total de la rémunération nette annuelle déclarée. En revanche, les professeurs de musique ne peuvent prétendre à ces déductions forfaitaires qu'à raison d'une activité artistique exercée parallèlement et sur les seules rémunérations correspondant à cette activité artistique (BOI-RSA-BASE-30-50-30-30 n° 440).

chapitre 2

pensions - rentes viagères

(BOI-RSA-PENS)

479

Le revenu brut des pensions et des rentes est constitué par le montant total des arrérages perçus en espèces ou en nature, **au cours de l'année d'imposition**.

Le cas échéant, peuvent être déduites du revenu brut, les cotisations de caractère social¹ incombant obligatoirement au pensionné ou au rentier (cf. n^{os} 462 et suiv.) ainsi que, d'une façon générale, toutes les dépenses occasionnées par la perception de la rente ou de la pension (frais de certificat de vie, d'encaissement).

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, la contribution prévue à l'article L. 137-11-1 du code de la sécurité sociale, modifié par l'article 32 de la loi n^o 2012-958 du 16 août 2012, sur les rentes versées au titre de retraite, à la charge du bénéficiaire, **est déductible** du revenu brut dans **la limite** de la fraction **acquittée** au titre des premiers **1 000 €** de rente mensuelle (CGI, art. 83-2^o-0 *quater*). Revalorisée annuellement en fonction de l'évolution du plafond de la sécurité sociale, la contribution variera et le montant déductible sera modifié en conséquence. Il est précisé que le montant imposable de la rente déclarée à l'administration fiscale tient déjà compte de la fraction de contribution déductible précomptée.

479-1

Pour les prestations servies depuis le 1^{er} janvier 1993 **par le régime de prévoyance des joueurs professionnels de football**, institué par la charte du football professionnel, imposables dans la catégorie des pensions (CGI, art. 163-0 A *bis* ; cf. n^o 445), l'imposition est effectuée en appliquant un système de quotient :

- le montant total versé est divisé par le nombre d'années ayant donné lieu à la déduction des cotisations, toute année civile commencée étant comptée pour une année entière ;
- le résultat est ajouté au revenu net global de l'année de paiement ;
- l'impôt correspondant est égal au produit de la cotisation supplémentaire ainsi obtenue par le nombre d'années utilisé pour déterminer le quotient.

Pour la détermination du quotient, il est admis de retenir les années antérieures à 1993.

Les contribuables concernés doivent faire figurer dans la rubrique appropriée de la dernière page de la déclaration annuelle des revenus, le montant des prestations reçues et le nombre d'années ayant donné lieu à la déduction des cotisations.

479-2

Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2008, le système de quotient prévu à l'article 163-0 A *bis* du CGI **était applicable, en fonction du nombre d'années ayant donné lieu au reclassement**, aux sommes perçues en application des articles 9 et 11 de la loi n^o 82-1021 du 3 décembre 1982 modifiée relative au règlement de certaines situations résultant des événements d'Afrique du Nord, de la guerre d'Indochine ou de la seconde guerre mondiale (cette disposition était applicable aux rappels de traitements et de pensions perçus depuis le 1^{er} janvier 2001). L'article 19-II de la loi de finances pour 2010 **a supprimé** cette disposition relative aux événements évoqués ci-dessus depuis l'imposition des revenus de l'année 2009.

479-3

Remarque :

Le système de quotient prévu à l'article 163-0 A *bis* du CGI est applicable aux sommes versées aux sociétaires du régime de retraite complémentaire institué par l'Union nationale des mutuelles des retraites des instituteurs et des fonctionnaires de l'éducation nationale et de la fonction publique (UNMRIFEN-FP) qui, dans le cadre de la conversion de ce régime au 8 décembre 2001, ont démissionné de leur qualité de membre participant en exerçant leurs facultés statutaires de rachat dans les conditions alors en vigueur. Toutefois, leur montant est divisé par le nombre d'années ayant donné lieu à déduction de cotisations, retenu dans la limite de dix années. Ce dispositif est applicable aux sommes perçues en exercice du droit de retrait ouvert aux sociétaires du régime de retraite institué par l'UNMRIFEN-FP dans le cadre de la conversion de ce régime au 8 décembre 2001 et, par extension, le cas échéant dans les conditions prévues, aux sommes perçues par les sociétaires en exercice de leurs facultés statutaires de rachat en dehors de ladite conversion.

1. Y compris la fraction déductible de la CSG (cf. n^o 465).

titre 3

détermination du revenu imposable

(BOI-RSA-PENS)

chapitre premier

traitements, salaires pensions et rentes viagères constituées à titre gratuit

(BOI-RSA-PENS)

480

Pour la détermination du revenu imposable, les traitements, salaires, pensions et rentes viagères constituées à titre gratuit font l'objet d'un abattement éventuellement plafonné.

En outre des modalités particulières d'imposition s'appliquent en cas de mensualisation du paiement des pensions (cf. n° 484).

I. ABATTEMENT DE 10 % SUR LE MONTANT DES PENSIONS OU RETRAITES

(CGI, art. 158-5-a, al. 2 et 3)

481

Les pensions, retraites et revenus assimilés ouvrent droit à un abattement de 10 %. Pour l'imposition des revenus de **2012**, cet abattement comporte :

- un minimum de **374 €** (374 € en 2011 et 2010) apprécié **au niveau de chaque titulaire** de pension ou retraite ;

- un plafond de **3 660 €** (3 660 € pour 2011 et 2010) applicable au **montant total** des pensions et retraites perçues par l'ensemble des membres du **foyer fiscal**.

L'abattement s'applique à toutes les pensions imposables : pensions de vieillesse et de retraite (cf. n^{os} 438 et suiv.), pensions d'invalidité (cf. n^{os} 440 et suiv.), pensions alimentaires ou assimilées (cf. n^{os} 443 et suiv.), autres revenus à forme de pensions (cf. n° 445, voir également le cas des contrats de groupes des agriculteurs à ce paragraphe) et rentes viagères à titre gratuit (cf. n° 446).

En revanche, l'abattement de 10 % **n'est pas applicable** aux rentes viagères constituées à titre onéreux.

Pour la déduction des prestations d'assistance, individualisées et justifiées, rendues aux assurés sociaux pour obtenir la liquidation de leurs droits à pension, voir RES N° 2012/13.

482

483

II. MENSUALISATION DU PAIEMENT DES PENSIONS

(CGI, art. 158-5-e).

484

Pour l'établissement de l'impôt des redevables pensionnés au 31 décembre 2003 dont la pension a fait l'objet d'un premier versement en 2004, la déclaration porte chaque année sur les arrérages correspondant à la période de douze mois qui suit la période à laquelle se rapporte les arrérages imposables au titre de l'année précédente.

Pour l'application de cette règle, les arrérages échus en 2004 sont répartis également sur le nombre de mois auxquels ils correspondent, arrondi au nombre entier le plus proche.

chapitre 2

rentes viagères constituées à titre onéreux

(CGI, art. 158-6 ; BOI-RSA-PENS)

485

Les rentes viagères constituées à titre onéreux font l'objet de modalités particulières d'imposition. Elles ne sont à comprendre dans les revenus de leur bénéficiaire que pour une fraction de leur montant qui varie selon l'âge du crédentier au moment de l'entrée en jouissance de la rente.

I. RENTES CONCERNÉES

486

Sont notamment concernées par cette mesure :

- les rentes perçues en contrepartie de la vente d'un immeuble, d'un fonds de commerce, de la nue-propriété de biens ou de la cession de parts de sociétés appartenant au crédentier ;
- celles constituées dans un partage, à titre de soulte, pour compenser l'inégalité de deux lots ;
- les rentes servies à un ascendant en exécution d'une clause d'un partage d'ascendant ;
- celles résultant de la conversion en rente viagère de l'usufruit du conjoint survivant ;
- les rentes servies en exécution d'une clause de donation entre vifs et à titre de charge imposée au donataire ;
- les rentes viagères constituées auprès de compagnies d'assurances moyennant le versement d'un capital en espèces, ainsi que celles constituées, dans les mêmes conditions, auprès de la caisse nationale de prévoyance dès lors qu'il ne s'agit pas de la simple constitution d'une pension de retraite ;
- la rente à caractère indemnitaire allouée, en vertu d'une décision de justice, à la victime d'un accident ;
- la « rente survie » visée à l'article 50 de la loi d'orientation du 30 juin 1975 en faveur des personnes handicapées.

487

En revanche, se trouve exclue du bénéfice des dispositions de l'article 158-6 du CGI, la rente viagère constituée à titre gratuit (rente constituée en dot par un père à son enfant, par exemple).

II. MODALITÉS D'IMPOSITION

(BOI-RSA-PENS-30-20)

488

Les rentes viagères constituées à titre onéreux ne sont imposables que pour une fraction de leur montant.

Cette fraction, déterminée d'après l'âge du crédentier lors de l'entrée en jouissance de la rente, est fixée à (CGI, art. 158-6) :

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

489

La date d'entrée en jouissance d'une rente viagère est, en principe, celle à laquelle le premier arrérage a commencé à courir.

Pour apprécier l'âge du crédientier en cas de rentes viagères constituées au profit d'un ménage et réversibles sur la tête du conjoint survivant, il convient de retenir l'âge qu'avait atteint le plus âgé des époux lors de l'entrée en jouissance de la rente.

490 **Remarque :** la fraction imposable des rentes viagères à titre onéreux supporte les **prélèvements sociaux**.

491

494

ANNEXE 1
ÉVALUATIONS FORFAITAIRES DES AVANTAGES EN NATURE
ET RENSEIGNEMENTS DIVERS
(ANNÉES 2010, 2011 et 2012)

495 1 - Barème d'évaluation forfaitaire de l'avantage en nature logement (BOI-BAREME-000002).

L'évaluation de l'avantage logement s'effectue au mois le mois, son montant annuel résultant de la totalisation des évaluations mensuelles ainsi effectuées.

Le tableau ci-après indique pour les années 2010, 2011 et **2012**, le montant mensuel de l'avantage logement en fonction de la rémunération du bénéficiaire et du nombre de pièces du logement concerné.

Rémunération brute mensuelle en espèces (R) en fonction du montant mensuel du plafond de la sécurité sociale (P) ¹ et du nombre de pièces du logement	Montant mensuel de l'avantage logement en (€)		
	2010	2011	2012
R < 0,5 P			
Logement d'une pièce principale	62,60	63,50	64,60
Autres logements (par pièce principale)	33,40	33,90	34,50
0,5 P ≤ R < 0,6 P			
Logement d'une pièce principale	73,10	74,20	75,50
Autres logements (par pièce principale)	47	47,70	48,50
0,6 P ≤ R < 0,7 P			
Logement d'une pièce principale	83,50	84,80	86,20
Autres logements (par pièce principale)	62,60	63,50	64,60
0,7 P ≤ R < 0,9 P			
Logement d'une pièce principale	93,90	95,30	96,90
Autres logements (par pièce principale)	78,20	79,40	80,70
0,9 P ≤ R < 1,1 P			
Logement d'une pièce principale	114,90	116,60	118,60
Autres logements (par pièce principale)	99,10	100,60	102,30
1,1 P ≤ R < 1,3 P			
Logement d'une pièce principale	135,70	137,70	140
Autres logements (par pièce principale)	120	121,80	123,90
1,3 P ≤ R < 1,5 P			
Logement d'une pièce principale	156,60	158,90	161,60
Autres logements (par pièce principale)	146	148,20	150,70
R ≥ 1,5 P			
Logement d'une pièce principale	177,40	180,10	183,20
Autres logements (par pièce principale)	167	169,50	172,40

¹ P = montant mensuel du plafond de la sécurité sociale, soit 2 885 € en 2010 (34 620 € par an), 2 946 € en 2011 (35 352 € par an) et **3 031 € en 2012 (36 372 € par an)**.

Exemple : un logement de trois pièces fourni gratuitement par l'employeur à un salarié dont la rémunération brute en espèces s'élève à 2 300 € par mois (soit entre 0,7 et 0,9 fois le plafond mensuel de la sécurité sociale) doit en **2012** être évalué à 80,70 € x 3 = 242,10 € par mois soit 2905,2 € pour l'année.

2 - Évaluation forfaitaire de l'avantage de nourriture (sauf cas de déplacement professionnel ; BOI-ANXX-000055).

Avantage nourriture par catégorie de bénéficiaires	Montants 2010		Montants 2011		Montants 2012	
	Par repas	Par jour	Par repas	Par jour	Par repas	Par jour
Cas général	4,35 €	8,70 €	4,40 €	8,80 €	4,45 €	8,90 €
Salariés des secteurs des hôtels, cafés, restaurants et assimilés	1 MG(*), soit 3,31 € du 1 ^{er} janvier au 31 décembre 2010	2 MG(*), soit 6,62 € du 1 ^{er} janvier au 31 décembre 2010	1 MG(*), soit 3,36 € du 1 ^{er} janvier au 30 novembre et 3,43 € du 1 ^{er} au 31 décembre	2 MG(*), soit 6,72 € du 1 ^{er} janvier au 30 novembre et 6,86 € du 1 ^{er} au 31 décembre	1 MG(*), soit 3,44 € à compter du 1^{er} janvier 2012	2 MG(*), soit 6,88 € à compter du 1^{er} janvier 2012
Dirigeants de sociétés	Valeur réelle					
(*) MG = minimum garanti						

3 - Évaluation de l'usage privé d'un véhicule mis à disposition du salarié (BOI-ANXX-000056).

Modes d'évaluation		Véhicule acheté		Véhicule en location (le cas échéant avec option d'achat)
		Moins de 5 ans	Plus de 5 ans	
Selon dépenses réelles (évaluation annuelle)	Dépenses prises en compte	Amortissement, soit 20 % du coût d'achat TTC du véhicule + assurance + frais d'entretien	Amortissement, soit 10 % du coût d'achat TTC du véhicule + assurance + frais d'entretien	Coût de location + assurance + frais d'entretien
	Montant de l'avantage en nature	montant total des dépenses ci-dessus x kilométrage à titre privé/kilométrage total du véhicule + le cas échéant, frais réels de carburant pris en charge par l'employeur		
Selon forfait annuel	L'employeur ne paie pas le carburant	9 % du coût d'achat TTC du véhicule	6 % du coût d'achat TTC du véhicule	30 %² du coût global annuel (location, assurance, entretien)
	L'employeur paie le carburant	Idem + frais réels de carburant ou sur option, 12 % du coût d'achat TTC du véhicule	Idem + frais réels de carburant ou sur option, 9 % du coût d'achat TTC du véhicule	Idem + frais réels de carburant ou sur option, 40 % du coût global annuel (location, assurance, entretien)
² L'évaluation forfaitaire ainsi obtenue est, le cas échéant, plafonnée à celle applicable pour les véhicules achetés.				

496 4. Montants pour 2012 de l'allocation de solidarité aux personnes âgées (ASPA) et de l'allocation supplémentaire d'invalidité (ASI) exonérées d'impôt sur le revenu (BOI-RSA-PENS-20-10-10-20).

Ces allocations remplacent, sous réserve de dispositions transitoires, les prestations constitutives du minimum vieillesse.

L'allocation de solidarité aux personnes âgées (ASPA), prévue à l'article L. 815-1 du code de la sécurité sociale, est une allocation unique et différentielle versée aux personnes âgées d'au moins 65 ans (60 ans dans certains cas, notamment en cas d'inaptitude au travail ou pour les travailleurs handicapés) et dont les ressources (ou celle de leur foyer) sont inférieures à certains plafonds.

Périodes	Plafond de ressources annuelles prévu par les articles L. 815-9 et D. 815-2 du code de la sécurité sociale (allocation comprise)		Montant annuel de l' ASPA prévu à l'article D. 815-1 du code de la sécurité sociale (maximum)	
	Pour une personne seule	Pour un couple (mariés, concubins, pacsés)	Pour une personne seule	Pour un couple (mariés, concubins ou pacsés) dont les deux membres en sont bénéficiaires
	€	€	€	€
Année entière	9 221,24	14 404,65	9 221,24	14 404,65

Les personnes invalides ne remplissant pas la condition d'âge pour prétendre à l'ASPA peuvent bénéficier, en complément de leur pension d'invalidité, de l'allocation supplémentaire d'invalidité (ASI), conformément à l'article L. 815-24 du code de la sécurité sociale.

Depuis le 1^{er} janvier 2009, le plafond de ressources et le montant de l'ASI sont différents de ceux de l'ASPA (Loi de financement de la sécurité sociale pour 2009, art. 73).

Périodes	Plafond de ressources annuelles prévu par les articles L. 815-24-1 et D. 815-19-1 du code de la sécurité sociale (allocation comprise)		Montant annuel de l' ASI prévu à l'article D. 815-19 du code de la sécurité sociale (maximum)	
	Pour une personne seule	Pour un couple (mariés, concubins, pacsés)	Pour une personne seule	Pour un couple (marié) dont les deux membres en sont bénéficiaires
	€	€	€	€
Année entière	8 223,84	14 404,65	4 730,78	7 805,27

496-1 5. Montant pour 2012 de l'allocation aux vieux travailleurs salariés, de l'allocation supplémentaire du FSV prévue à l'article L. 815-2 du code de la sécurité sociale et conditions de ressources pour obtenir ces allocations pour les personnes qui en sont encore bénéficiaires (BOI-RSA-PENS-20-10-10-20).

Périodes	Plafonds de ressources annuelles (allocations comprises)		Montant annuel de l'allocation aux vieux travailleurs salariés et non salariés (maximum)		Montant annuel de l'allocation supplémentaire du FSV prévue à l'article L 815-2 du code de la sécurité sociale (maximum)	
	Pour une personne seule	Pour un ménage	Pour une personne seule	Pour un ménage	Pour une personne seule	Pour un ménage
	€	€	€	€	€	€
Année entière	9 221,24	14 404,65	3 299,64	6 599,27	5 921,68	7 805,37

ANNEXE 2 ALLOCATIONS FORFAITAIRES POUR FRAIS D'EMPLOI

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-10)
(Années 2010, 2011 et 2012)

497 **Limites d'exonération des indemnités forfaitaires pour frais professionnels** (CGI, art. 81-1°).

1 - Indemnités liées aux dépenses supplémentaires de nourriture.

Indemnités de repas	Montants 2010	Montants 2011	Montants 2012
Indemnité de repas sur le lieu de travail Salarié contraint de prendre son repas sur le lieu de travail en raison de conditions particulières d'organisation ou d'horaires de travail (travail en équipe, travail posté, travail continu, travail en horaire décalé ou travail de nuit).	5,70 €	5,80 €	5,90 €
Indemnité de repas hors les locaux de l'entreprise Salarié en déplacement sur un chantier ou hors les locaux de l'entreprise, lorsque les conditions de travail l'empêchent de regagner sa résidence ou son lieu habituel de travail pour le repas et qu'il n'est pas démontré que les circonstances ou les usages de la profession l'obligent à prendre son repas au restaurant.	8,20 €	8,30 €	8,40 €
Indemnité de repas lors d'un déplacement professionnel Salarié en déplacement professionnel et empêché de regagner sa résidence ou son lieu habituel de travail et qui prend son repas au restaurant.	16,80 €	17,10 €	17,40 €

2 - Indemnités de grand déplacement en France métropolitaine.

Indemnités destinées à compenser les dépenses supplémentaires de :		Montants 2010	Montants 2011	Montants 2012
Nourriture (par repas)		16,80 €	17,10 €	17,40 €
Logement et petit déjeuner (par jour)	Déplacements à Paris et « petite couronne » (départements 75, 92, 93 et 94)	60,30 €	61,20 €	62,20 €
	Déplacements dans les autres départements de métropole	44,70 €	45,40 €	46,20 €

Remarque : L'exonération des indemnités de grand déplacement est limitée aux déplacements dont la durée continue ou discontinue dans un même lieu n'est pas supérieure à trois mois. Toutefois, lorsque les conditions de travail conduisent le salarié à une prolongation de la durée de son affectation au-delà de trois mois sur un même lieu de travail, et comme pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale (article 5 de l'arrêté du 20 décembre 2002), il est admis que les indemnités de grand déplacement soient réputées utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants forfaitaires ci-dessus réduits de 15 % à compter du quatrième mois et de 30 % à compter du 25^{ème} mois et dans la limite de quatre ans.

ANNEXE 3 FRAIS DE VOITURE AUTOMOBILE

(BOI-BAREME-000001)

498

Les dépenses relatives à l'utilisation professionnelle d'une automobile peuvent être évaluées par l'application d'un barème kilométrique annuellement publié par l'administration.

Ce barème **peut être utilisé** pour les véhicules dont le salarié, lui-même ou, le cas échéant, son conjoint, **est personnellement propriétaire**. Il peut également être utilisé pour les véhicules dont **le salarié est copropriétaire** (cas notamment des partenaires d'un PACS, lorsque le véhicule a été acquis par l'un ou l'autre partenaire après la conclusion du PACS et qu'il est donc présumé, en application de l'article 515-5 du code civil, indivis par moitié si l'acte d'acquisition n'en dispose pas autrement).

En revanche, il ne peut pas être utilisé si le véhicule est pris en location avec option d'achat, ni en cas d'utilisation d'un véhicule prêté.

Ce barème prend en compte notamment les éléments suivants : dépréciation du véhicule, frais d'achat des casques et protections, frais de réparation et d'entretien, dépenses de pneumatiques, consommation de carburant et primes d'assurances.

Certains frais **ne sont pas pris en compte et peuvent**, sous réserve des justifications nécessaires, être ajoutés au montant des frais de transport évalués en fonction du barème. Il s'agit notamment :

- des frais de garage qui sont essentiellement constitués par les frais de stationnement au sens large (parcmètres, parking de plus ou moins longue durée). En revanche, l'affectation du garage de l'habitation principale à un véhicule qui fait l'objet d'une utilisation professionnelle ne justifie à ce titre aucune dépense supplémentaire ;

- des frais de péage d'autoroute ;

- des intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule, retenu au prorata de son utilisation professionnelle.

Les contribuables doivent alors déduire des frais exposés la part correspondant à l'usage privé qu'ils font de leur véhicule.

Par ailleurs, lorsque les contribuables utilisent à titre professionnel plusieurs véhicules, le barème doit être appliqué de façon séparée pour chaque véhicule, quelle que soit leur puissance administrative ou la cylindrée. Il ne doit donc pas être fait masse des kilomètres parcourus par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation correspondants.

Pour l'imposition des revenus de l'année **2012**, le barème de l'année 2011 est reconduit mais limité à sept chevaux pour la puissance fiscale maximale du véhicule (Loi de finances pour 2013, art. 6).

Il est utilisé de la façon suivante :

- les tranches relatives à des distances professionnelles parcourues inférieures à 5 000 km et supérieures à 20 000 km permettent la lecture directe du coût kilométrique ;

- la tranche intermédiaire met en œuvre une formule de calcul simple à appliquer au kilométrage professionnel effectué.

Barème 2012

Puissance fiscale	Jusqu'à 5 000 km	De 5 001 à 20 000 km	Au-delà de 20 000 km
3 CV	$d \times 0,405$	$(d \times 0,242) + 818$	$d \times 0,283$
4 CV	$d \times 0,487$	$(d \times 0,274) + 1\,063$	$d \times 0,327$
5 CV	$d \times 0,536$	$(d \times 0,300) + 1\,180$	$d \times 0,359$
6 CV	$d \times 0,561$	$(d \times 0,316) + 1\,223$	$d \times 0,377$
7 CV et plus	$d \times 0,587$	$(d \times 0,332) + 1\,278$	$d \times 0,396$

Exemples :

- pour un parcours professionnel de 4 000 km avec un véhicule de 6 CV, le montant des frais correspondants est de :
 $4\,000 \times 0,561 = 2\,244 \text{ €}$;
- pour un parcours professionnel de 6 000 km avec un véhicule de 5 CV, le montant des frais correspondants est de :
 $(6\,000 \times 0,3) + 1\,180 = 2\,980 \text{ €}$;
- pour un parcours professionnel de 22 000 km avec un véhicule de 7 CV et plus, le montant des frais correspondants est de :
 $22\,000 \times 0,396 = 8\,712 \text{ €}$.

ANNEXE 4 FRAIS DE VÉLOMOTEUR, SCOOTER, MOTO

(BOI-BAREME-000001)

499

Les dépenses professionnelles relatives à l'utilisation d'un vélomoteur, d'un scooter ou d'une moto peuvent être évaluées par l'application d'un barème kilométrique annuellement publié par l'administration.

Ce barème **peut être utilisé** pour les véhicules dont le salarié, lui-même ou, le cas échéant, son conjoint, **est personnellement propriétaire**. Il peut également être utilisé pour les véhicules dont le **salarié est copropriétaire** (cas notamment des partenaires d'un PACS, lorsque le véhicule a été acquis par l'un ou l'autre partenaire après la conclusion du PACS et qu'il est donc présumé, en application de l'article 515-5 du code civil, indivis par moitié si l'acte d'acquisition n'en dispose pas autrement).

En revanche, il ne peut pas être utilisé si le véhicule est pris en location avec option d'achat, ni en cas d'utilisation d'un véhicule prêté.

Ce barème prend en compte notamment les éléments suivants : dépréciation du véhicule, frais d'achat des casques et protections, frais de réparation et d'entretien, dépenses de pneumatiques, consommation de carburant et primes d'assurance.

Certains frais **ne sont pas pris en compte et peuvent**, sous réserve des justifications nécessaires, être ajoutés au montant des frais de transport évalués en fonction du barème. Il s'agit notamment :

- des frais de garage qui sont essentiellement constitués par les frais de stationnement au sens large (parcmètres, parking de plus ou moins longue durée). En revanche, l'affectation du garage de l'habitation principale à un véhicule qui fait l'objet d'une utilisation professionnelle ne justifie à ce titre aucune dépense supplémentaire ;
- des frais de péage d'autoroute ;
- des intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule, retenu au prorata de son utilisation professionnelle.

Les contribuables doivent alors déduire des frais exposés la part correspondant à l'usage privé qu'ils font de leur véhicule.

Par ailleurs, lorsque les contribuables utilisent à titre professionnel plusieurs véhicules, le barème doit être appliqué de façon séparée pour chaque véhicule, quelle que soit sa puissance fiscale. Il ne doit donc pas être fait masse des kilomètres parcourus par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation correspondants.

Pour l'imposition des revenus de l'année **2012**, le barème de l'année 2011 est reconduit et doit être utilisé de la façon suivante :

• **lorsque le véhicule utilisé est un cyclomoteur au sens du code de la route¹ :**

- les tranches relatives à des distances parcourues à titre professionnel inférieures ou égales à 2 000 km et supérieures à 5 000 km permettent la lecture directe du coût kilométrique ;
- la tranche intermédiaire met en œuvre une formule de calcul à appliquer au kilométrage professionnel effectué.

Barème kilométrique applicable en 2012 aux cyclomoteurs au sens du code de la route (cylindrée n'excédant pas 50 cm³)

Jusqu'à 2 000 km	De 2 001 à 5 000 km	Au delà de 5 000 km
$d \times 0,266$	$(d \times 0,063) + 406$	$d \times 0,144$
d = distance parcourue.		

Exemples :

- un contribuable ayant parcouru 2 500 km, dont 1 830 km à titre professionnel avec un vélomoteur dont la cylindrée est inférieure à 50 cm³ peut obtenir la déduction de :

$$1\,830 \times 0,266 = 486,78 \text{ € arrondi à } 487 \text{ € ;}$$

- un contribuable ayant parcouru 3 000 km à titre professionnel, avec un scooter dont la cylindrée est inférieure à 50 cm³ peut obtenir une déduction de :

$$(3\,000 \times 0,063) + 406 = 595 \text{ € ;}$$

1. C'est-à-dire, pour les deux-roues, un véhicule dont la vitesse maximale par construction ne dépasse pas 45 km/h et équipé d'un moteur d'une cylindrée ne dépassant pas 50 cm³ s'il est à combustion interne, ou d'une puissance maximale nette n'excédant pas 4 KW pour les autres types de moteur. Il peut s'agir, selon les dénominations commerciales, de scooters, de vélomoteurs

- pour un parcours de 5 100 km effectué avec un scooter dont la cylindrée est inférieure à 50 cm³, le montant de la déduction est de :

$$5\,100 \times 0,144 = 734,4 \text{ € arrondi à } 734 \text{ €}.$$

• **lorsque le véhicule utilisé n'est pas un cyclomoteur au sens du code de la route (cylindrée supérieure à 50 cm³) :**

- les tranches relatives à des distances parcourues à titre professionnel inférieures ou égales à 3 000 km et supérieures à 6 000 km, permettent la lecture directe du coût kilométrique ;
- la tranche intermédiaire met en œuvre une formule de calcul à appliquer au kilométrage professionnel effectué.

Barème kilométrique applicable en 2012 aux deux roues autres que ceux visés ci-dessus (cylindrée supérieure à 50 cm³)

Puissance administrative	Jusqu'à 3 000 km	De 3 001 à 6 000 km	Au-delà de 6 000 km
1 ou 2 CV	$d \times 0,333$	$(d \times 0,083) + 750$	$d \times 0,208$
3, 4, 5 CV	$d \times 0,395$	$(d \times 0,069) + 978$	$d \times 0,232$
Plus de 5 CV	$d \times 0,511$	$(d \times 0,067) + 1\,332$	$d \times 0,289$
d = distance parcourue			

Exemples :

- un contribuable ayant parcouru 3 000 km, dont 2 000 km à titre professionnel, avec une moto dont la puissance administrative est de 5 CV peut obtenir la déduction de :

$$2\,000 \times 0,395 = 790 \text{ €} ;$$

- pour un parcours de 5 000 km effectué à titre professionnel avec scooter dont la puissance est de 1 CV, la déduction sera de :

$$(5\,000 \times 0,083) + 750 = 1\,165 \text{ €} ;$$

- pour un parcours de 6 100 km effectué à titre professionnel avec une moto dont la puissance est de 7 CV, la déduction sera de :

$$6\,100 \times 0,289 = 1\,762,9 \text{ € arrondi à } 1\,763 \text{ €}.$$

SIXIÈME PARTIE

bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés

500

Les bénéfices non commerciaux constituent l'une des catégories (définie à l'article 92 du CGI) de revenus professionnels retenus pour asseoir l'impôt sur le revenu.

titre 1

champ d'application

(BOI-BNC-CHAMP)

chapitre premier

activités et revenus imposables

(BOI-BNC-CHAMP)

A. REVENUS IMPOSABLES

(CGI, art. 92 ; BOI-BNC-CHAMP-10-10)

La catégorie des bénéficiaires non commerciaux comprend :

I. LES BÉNÉFICIAIRES DES PROFESSIONS LIBÉRALES

(BOI-BNC-CHAMP-10-10-10 n° 1)

500-1

Il s'agit des bénéficiaires provenant des professions dans lesquelles l'activité intellectuelle joue le principal rôle et qui consistent en la pratique personnelle, en toute indépendance, d'une science ou d'un art (médecin, chirurgien, avocat, expert-comptable et comptable agréé, géomètre-expert, vétérinaire, dentiste, sage-femme, infirmière, masseur-kinésithérapeute, pédicure, architecte, professeur libre, artiste-peintre, sculpteur, ingénieur-conseil, mandataire agréé près les tribunaux de commerce, commissaire aux comptes, conservateur-restaurateur des biens culturels, etc...).

Remarques :

- Les membres des professions libérales, qui apportent leur collaboration à des confrères sans être placés vis-à-vis de ceux-ci en état de subordination, sont considérés comme exerçant eux-mêmes une profession non commerciale. Ils relèvent, en conséquence, à raison des revenus retirés de cette collaboration, de la catégorie des bénéficiaires non commerciaux.

- Les sommes reçues par les médecins malades ou accidentés dans le cadre de contrats d'entraide (régime facultatif de prévoyance) **ne sont pas prises en compte pour le détermination** du bénéfice imposable, voir RES N° 2010/15.

II. LES REVENUS DES CHARGES ET OFFICES

(BOI-BNC-CHAMP-10-10-10 n° 80)

- 501 Il s'agit des revenus des charges et offices, dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant (avocats au Conseil d'État et à la Cour de Cassation, notaires, huissiers, commissaires-priseurs, greffiers des tribunaux de commerce¹ - à l'exception de certaines rémunérations accessoires ayant le caractère de salaires - avoués près les cours d'appel).

III. LES PROFITS PROVENANT DE TOUTES OCCUPATIONS, EXPLOITATIONS LUCRATIVES ET AUTRES SOURCES NE SE RATTACHANT PAS À UNE AUTRE CATÉGORIE DE REVENUS

(BOI-BNC-CHAMP-10-10-20)

- 502 À ce dernier titre sont visés notamment (CGI, art. 92-2) :

503 **1. Les produits des opérations de bourse** (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-10).

Sont imposables dans la catégorie des BNC, **les produits des opérations de bourse de valeurs** effectuées dans des **conditions analogues** à celles qui caractérisent une **activité exercée** par une personne se livrant à titre **professionnel** à ce type d'opérations (CGI, art. 92-2-1° ; CAA Lyon arrêt n° 03LY00256 du 2 novembre 2006).

503-1 **2. Les profits retirés d'opérations réalisées en France à titre habituel sur les marchés à terme.**

Sont taxables à ce titre les profits réalisés sur les marchés d'instruments financiers et de marchandises, sur les marchés d'options négociables et sur bons d'option, lorsque l'option pour l'imposition dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux n'était pas ouverte au contribuable (opérations habituelles effectuées à titre non professionnel) ou lorsqu'elle n'a pas été exercée (professionnel n'ayant pas opté) [cf. FE n° 1002].

- 503-2 Depuis le 1^{er} janvier 1992, sont également concernés les gains réalisés par les **opérateurs habituels** domiciliés fiscalement ou non en France, lors de la cession ou du rachat de parts de FCIMT (ou de la dissolution de ces fonds), lorsque l'option pour l'imposition dans la catégorie des BIC n'a pas été exercée. Sur la notion d'habitude : cf. n° 503.

504 **3. Les produits de droits d'auteur perçus par les auteurs de l'esprit** (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-20).

Sont imposables, les droits d'auteur perçus par les auteurs de l'esprit mentionnés à l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle, que ces derniers assurent ou non l'édition et la vente de leurs œuvres, et ceux perçus par leurs héritiers ou légataires (cf. n°s 553 et suiv.). Entrent également dans cette catégorie les produits des droits d'auteur perçus sur les œuvres photographiques ou cinématographiques.

505 **4. Les produits de la propriété industrielle perçus par les particuliers².**

Il s'agit des produits de la propriété industrielle et également des produits de cessions de droits portant sur des logiciels originaux perçus par leur auteur, personne physique (cf. n°s 558 et suiv.).

506 **5. Les remises allouées pour la vente des tabacs fabriqués.**

Les sommes perçues par les titulaires de parts de redevances ont le caractère de pensions (pour les modalités de suppression des procédures d'attribution, voir Décret n° 2006-875 du 13 juillet 2006 et arrêté du 13 juillet 2006 au JO du 16 juillet).

506-1 **6. Les sommes et indemnités perçues par les arbitres ou juges au titre de la mission arbitrale mentionnée à l'article L. 223-1 du code du sport.**

Depuis le 1^{er} janvier 2007, les sommes et indemnités perçues par des personnes chargées de mission arbitrale sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Toutefois, lorsqu'elles sont inférieures à un certain montant, ces sommes et indemnités sont exonérées (cf. n° 508-6) [CGI, art. 92-2-6° et 93-10].

1. Le service des greffes des juridictions civiles et pénales est assuré par des fonctionnaires de l'État, les **secrétaires-greffiers**. Les émoluments qu'ils perçoivent constituent des **salaires** et sont imposés en tant que tels.

2. En ce qui concerne les inventeurs salariés.

506-2 7. Les sommes perçues par les avocats en qualité de fiduciaire.

Depuis le 1^{er} février 2009, les sommes perçues par les avocats en qualité de fiduciaire d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du code civil sont imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (CGI, art. 92-2-7°).

506-3 8. Tous les revenus non dénommés et profits divers.

Sont également imposables dans la catégorie des BNC, les revenus et profits divers - même occasionnels - dès lors que leur source est susceptible de **renouvellement** (entremise dans la conclusion d'un marché, rémunération de démarches et diligences, rachat de créances, par exemple).

Il en est de même des **subsidés** régulièrement versés par des tiers à certaines personnes lorsque les versements n'ont pas le caractère de pure libéralité et lorsque ces subsidés constituent pour leurs bénéficiaires, dès lors qu'ils en disposent librement, des moyens habituels d'existence.

Sont toutefois **exclus** du champ d'application de l'article 92 du CGI, les **gains retirés de la pratique de jeux de hasard**.

507 9. Les revenus retirés de l'exercice de professions et d'activités diverses.

Sont également considérés comme des BNC, les revenus tirés de l'exercice de professions et d'activités diverses. Il s'agit notamment :

- des redevances versées aux artistes du spectacle prêtant leur concours à des enregistrements (cf. n° 405) ;
- des commissions des agents et sous-agents d'assurances (les revenus retirés d'opérations de courtage relèvent, en revanche, de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux) ;
- des rétributions perçues par les boxeurs professionnels et les coureurs cyclistes professionnels sur route ou sur piste ;
- des revenus tirés de consultations par les conseillers techniques (toutefois, les profits afférents à des actes d'entremise ou de démarches effectuées au lieu et place de clients sont imposables au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux) ;
- des rémunérations des dessinateurs de journaux non titulaires de la carte professionnelle de journaliste ;
- de l'ensemble des rémunérations des chefs d'établissement scolaire¹ ;
- des revenus perçus par certains collaborateurs occasionnels de publications (cf. n° 406) ;
- des profits réalisés par les entraîneurs éleveurs sans sol de chevaux de course ;
- les gains de course réalisés par les propriétaires non entraîneurs de chevaux de course, éleveur sans sol ou non éleveur, lorsqu'ils exercent des diligences en vue de s'aménager une source de revenus ;
- les gains de course réalisés par les membres d'une association de carrière de cheval de course qui détiennent les parts dans leur patrimoine privé, lorsqu'ils exercent des diligences en vue de s'aménager une source de revenus ;
- des revenus des généalogistes, s'ils ne sont pas considérés comme agents d'affaires ;
- des revenus des exploitants d'auto-école (ou d'écoles de pilotes d'aviation), dans la mesure où ils se consacrent essentiellement à la direction de leur établissement tout en dispensant eux-mêmes une partie de l'enseignement ;
- des rémunérations et avantages en nature alloués par leur club aux joueurs promotionnels de football ;
- des rémunérations des gérants de magasins à succursales multiples autres que les maisons d'alimentation (les gérants libres ont la qualité de commerçants) ;
- des revenus des guérisseurs, magnétiseurs et rebouteux ;
- des rémunérations des agents commerciaux et représentants libres (les autres intermédiaires du commerce et de l'industrie sont soit commerçants, soit salariés) ;
- des commissions reçues par les interprètes ;
- des profits réalisés dans l'exploitation des laboratoires d'analyses médicales¹ ;
- des rémunérations des photographes de journaux de mode ; au surplus, ces derniers sont éventuellement imposables à raison des droits d'auteur qu'ils peuvent percevoir (cf. n°s 553 et suiv.) [en revanche, les reporters-photographes titulaires de la carte professionnelle de journaliste sont salariés] ;
- les sommes perçues par les aidants familiaux non salariés, voir RES N° 2007/26 ;

1. Sauf application des dispositions de l'article 155 du CGI (cf. n° 509-1).

- des profits réalisés par les locataires principaux qui afferment des immeubles pour les sous-louer à des tiers ;
- les sommes versées à un chercheur, fonctionnaire civil, par une entreprise dans le cadre d'une convention de concours scientifique prévue à l'article L. 413-8 du code de la recherche, voir RES N° 2009/36. Toutefois, pour les revenus **perçus** depuis l'année 2009, ces sommes peuvent être soumises à l'impôt sur le revenu selon **les règles prévues** en matière de **traitements et salaires** sur **option**. Cette **option** est subordonnée à la condition que les rémunérations perçues soient intégralement déclarées par l'entreprise qui les verse. La demande doit être adressée au service des impôts du lieu du domicile avant le 1^{er} mars de l'année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est établie. **L'option** demeure valable tant qu'elle n'a pas été expressément dénoncée dans les mêmes conditions (CGI, art. 93-1 *bis*).

Cette liste de professions et d'activités diverses n'est d'ailleurs qu'indicative ; il convient de se reporter à la documentation de base qui examine - au vu des décisions jurisprudentielles et de la doctrine administrative - de nombreux cas particuliers.

B. EXONÉRATIONS

(BOI-BNC-CHAMP-10-40)

Les exonérations peuvent concerner soit certaines plus-values, soit certains produits, rémunération ou bénéfices.

I. EXONÉRATIONS DE CERTAINES PLUS-VALUES

(BOI-BNC-CHAMP-10-40-10 n° 10)

508

Les plus-values réalisées, sous certaines conditions, par les contribuables dont les recettes n'excèdent pas certaines limites sont totalement ou partiellement exonérées (cf. n° 530).

Il en est de même des plus-values réalisées à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité (hors biens immobiliers) d'une valeur taxable aux droits d'enregistrement n'excédant pas **500 000 €** (cf. n° 530-1).

De même, une exonération est prévue, sous certaines conditions, pour les plus-values professionnelles réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006, autres que celles visant des biens immobiliers, en cas de cession à titre onéreux de certaines entreprises individuelles consécutives à un départ en retraite de l'exploitant (cf. n° 530-2).

II. EXONÉRATIONS DE CERTAINS BÉNÉFICES

(BOI-BNC-CHAMP-10-40-10 n° 50)

1. Réalisés dans les zones franches urbaines.

a. Exonération prévue par les dispositions de l'article 44 octies du CGI, modifié par l'article 28 de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances et par l'article 45 de la loi de finances rectificative pour 2007.

508-1

1° *Dispositif initial prévu par l'article 44 octies du CGI.*

L'article 44 octies du CGI prévoit une exonération spécifique en faveur des contribuables exerçant une activité professionnelle non commerciale au sens du 1° de l'article 92 du CGI, qui exercent ou créent des activités dans les zones franches urbaines définies au B du 3 de l'article 42 modifié de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire et dont la liste figure au I de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville. L'exonération s'applique indifféremment aux activités nouvelles ou existantes et porte sur les seuls bénéfices provenant des activités implantées en zone franche urbaine. Sont exonérés les bénéfices réalisés pendant le mois au cours duquel est intervenue la délimitation de la zone ou, pour les contribuables n'y exerçant pas déjà une activité, celui de leur début d'activité dans la zone et les 59 mois qui suivent. Ces bénéfices sont soumis à l'impôt sur le revenu à hauteur de **40 %**, **60 %** ou **80 %** de leur montant selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours de la première, de la deuxième ou de la troisième période de douze mois suivant cette période d'exonération.

Cependant, pour les entreprises de moins cinq salariés, les bénéfices sont soumis à l'impôt sur le revenu à hauteur de **40 %**, **60 %** ou **80 %** de leur montant selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours des cinq premières, de la sixième et septième ou de la huitième et neuvième période de douze mois suivant cette période d'exonération.

L'effectif salarié s'apprécie au cours de la dernière période d'imposition au titre de laquelle l'exonération au taux de 100 % s'applique. Les salariés saisonniers ou à temps incomplet sont pris en compte au prorata de la durée du temps de travail prévue à leur contrat.

Lorsqu'un contribuable dont l'activité non sédentaire est implantée dans une ZFU mais exercée en tout ou partie en dehors des ZFU, l'exonération s'applique si ce contribuable emploie au moins un salarié sédentaire à temps plein, ou équivalent, exerçant ses fonctions dans les locaux affectés à l'activité ou si ce contribuable réalise au moins 25 % de son chiffre d'affaires auprès de clients situés dans les ZFU.

Lorsque le contribuable n'exerce pas l'ensemble de son activité dans une ou plusieurs zones franches urbaines, la fraction du bénéfice correspondant à l'activité exercée en zone éligible est déterminée forfaitairement à partir d'un ratio fondé sur les éléments d'imposition à la cotisation foncière des entreprises, afférents à l'activité implantée en zone franche urbaine (cf. FE n° 1842-12).

Le bénéfice exonéré au titre d'une année d'imposition est celui déclaré selon les modalités prévues aux articles 96 à 100 (cf. n°s 541 et suiv.), 102 *ter* (cf. n°s 548 et suiv.) et 103 (cf. n° 542-3) du CGI, **diminué** de certains produits bruts (cf. FE n° 1842-11) qui restent imposables dans les conditions de droit commun.

2° *Première prorogation du dispositif prévu par l'article 44 octies* du CGI.

Initialement applicable jusqu'au 31 décembre 2001, les dispositions visées ci-dessus ont été prorogées à l'égard des contribuables qui créent des activités entre le 1^{er} janvier 2002 et la date de publication de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances dans les zones franches urbaines visées au 1°.

Toutefois, pour 2002, le point de départ de la période d'application avait été fixé au 1^{er} janvier 2003.

Par ailleurs, l'exonération ne s'applique pas aux contribuables qui créent une activité dans le cadre d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes exercées dans les zones franches urbaines ou qui reprennent de telles activités, sauf pour la durée restant à courir, si l'activité reprise ou transférée bénéficie ou a bénéficié du régime d'exonération prévu à l'article 44 *octies* du CGI.

Le bénéfice des exonérations accordées depuis le 1^{er} janvier 2007 dans les zones franches urbaines mentionnées au n° 508-1 est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

508-2

3° *Deuxième prorogation du dispositif prévu par l'article 44 octies* du CGI.

L'exonération visée au 1° s'applique également à l'égard des contribuables qui **exercent** des activités entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2008 inclus ou qui **créent** des activités entre le 1^{er} janvier 2004 et la date de publication de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances dans les zones franches urbaines définies au B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 et dont la liste figure au I *bis* de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville.

Toutefois, pour bénéficier de l'exonération, l'entreprise doit répondre cumulativement aux conditions énumérées au 3° du II du A de l'article 53 de la loi de finances rectificative pour 2003 modifiées par l'article 141 de la loi n° 2005-32 du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale.

Une telle exonération s'applique à l'exercice ou la création d'activité résultant d'une reprise, d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes. Dans cette circonstance, lorsque les activités bénéficient ou ont bénéficié du régime prévu à l'article 44 *octies* du CGI, l'exonération ne s'applique que pour la période restant à courir.

Pour les contribuables qui exercent ou qui créent des activités dans les ZFU visées au présent 3° avant le 1^{er} janvier 2004, l'exonération s'applique dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis pour les avantages octroyés jusqu'au 31 décembre 2006.

Pour les avantages octroyés depuis le 1^{er} janvier 2007, pour ces mêmes contribuables, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

508-3

b. Exonération prévue par les dispositions de l'article 44 octies A du CGI, instaurée par l'article 29 de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances et modifiée par l'article 45-IX de la loi de finances rectificative pour 2007.

Les contribuables qui, entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2014, créent des activités dans les zones franches urbaines définies au B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février

1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire, ainsi que ceux qui, entre le **1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2011**, exercent des activités dans les zones franches urbaines définies au deuxième alinéa du B du 3 de l'article 42 de la même loi sont exonérés d'impôt sur le revenu à raison des bénéfices provenant des activités implantées dans la zone jusqu'au **31 décembre 2010** pour les contribuables qui y exercent déjà une activité au **1^{er} janvier 2006** ou, dans le cas contraire, jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois suivant celui du début de leur activité dans l'une de ces zones. Ces bénéfices sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à concurrence de **40 %, 60 % ou 80 %** de leur montant selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours des cinq premières, de la sixième et septième ou de la huitième et neuvième périodes de douze mois suivant cette période d'exonération.

Pour les contribuables qui exerçaient des activités avant le 1^{er} janvier 2006 dans les zones franches urbaines visées ci-dessus, le bénéfice de l'exonération accordée depuis le 1^{er} janvier 2007 est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Ce dispositif s'applique aux contribuables exerçant **une activité professionnelle non commerciale au sens du 1 de l'article 92 du CGI** dans les mêmes conditions et limites que celles fixées à l'égard des entreprises exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale au sens de l'article 34 du 5° du I de l'article 35 du CGI est détaillé au livre FE, n°s 1843 et suiv.

2. Réalisés par des jeunes entreprises innovantes (CGI, art. 44 *sexies* A).

508-4

Depuis le 1^{er} janvier 2004, les petites ou moyennes entreprises, qualifiées de « jeunes entreprises innovantes » créées à cette date ou qui se créent **entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2013**, qui réalisent des projets de recherche et de développement et qui répondent aux conditions fixées à l'article 44 *sexies*-0 A du CGI, peuvent bénéficier, sous certaines conditions, d'une exonération :

- **totale** d'impôt sur le revenu des bénéficiaires réalisées au titre des **trois premières périodes** d'imposition bénéficiaires. Cette période d'exonération ne doit pas excéder trente-six mois (Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011). **À compter de la période d'imposition commençant le 1^{er} janvier 2012**, l'exonération est **totale** à raison des bénéfices réalisés au titre de la **première période d'imposition bénéficiaire**, cette période d'exonération totale des bénéfices réalisés **ne pouvant excéder douze mois** (CGI, art. 44 *sexies* A) ;
- **partielle** d'impôt sur le revenu à raison de la **moitié** des bénéfices réalisés au titre des **deux périodes d'imposition bénéficiaires** suivant la période totale citée ci-dessus (Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011). **À compter de la période d'imposition commençant le 1^{er} janvier 2012**, l'exonération est **partielle** à raison de la **moitié** des bénéfices réalisés au **titre de la période d'imposition bénéficiaire** suivant cette période d'exonération totale citée ci-dessus (CGI, art. 44 *sexies* A).

Le bénéfice **exonéré** au titre d'une période d'imposition est celui **déclaré** selon les modalités prévues aux articles 96 à 100, 102 *ter* et 103 du CGI, **diminué** des produits bruts ci-après qui restent imposables dans les conditions de droit commun :

- les produits des actions ou parts de société, et les résultats de sociétés ou organismes soumis au régime prévu à l'article 8 du CGI ;
- les produits correspondant aux subventions, libéralités et abandons de créances ;
- les produits de créances et d'opérations financières pour le montant qui excède celui des frais financiers engagés au cours de la même période.

Ce dispositif est commenté au Livre FE, cf. n°s 1834-1 et suiv.

3. Réalisés par certaines entreprises dans les pôles de compétitivité (CGI, art. 44 *undecies*).

En raison du faible succès rencontré par ce dispositif, l'article 59 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 **a supprimé** cette exonération **depuis le 17 novembre 2009** pour les entreprises qui souhaitent participer à un projet de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité. Cela étant, la suppression de l'exonération ne vaut que pour les opérations à venir : la situation des entreprises qui participaient déjà à un projet avant la date citée ci-dessus n'est pas remise en cause.

Les précisions qui suivent relatent brièvement le dispositif en vigueur jusqu'au 16 novembre 2009

508-5

Les entreprises qui participent **au 16 novembre 2009 à un projet de recherche et de développement** et sont implantées dans une **zone de recherche et de développement**, tels que mentionnés au I de l'article 24 de la loi de finances pour 2005, sont exonérées d'impôt sur le revenu à raison des bénéfices qu'elles y réalisent au titre **des trois premiers exercices** ou

périodes d'imposition bénéficiaires, cette période **d'exonération totale** des bénéfices réalisés ne pouvant excéder **trente-six mois** (CGI, art. 44 *undecies*).

Les bénéfices réalisés au titre des **deux exercices** ou **périodes d'imposition bénéficiaires** **suivant** cette période d'exonération totale ne sont soumis à l'impôt sur le revenu que pour la **moitié** de leur montant.

La période au cours de laquelle s'appliquent **l'exonération totale** puis les abattements mentionnés ci-dessus s'ouvre à compter **du début du mois** au cours duquel intervient le démarrage par cette entreprise des travaux de recherche dans le projet de recherche et **prend fin au terme du cent dix-neuvième mois** suivant cette date. Si l'entreprise prétendant à ce régime exerce simultanément une activité dans une ou plusieurs zones de recherche et de développement et une autre activité en dehors de ces zones, elle est tenue de déterminer le résultat exonéré en tenant une comptabilité séparée retraçant les opérations propres à l'activité éligible et en produisant pour celle-ci les documents prévus à l'article 53 A du CGI.

Si à la clôture d'un exercice ou d'une période d'imposition l'entreprise ne satisfait plus à l'une des conditions susvisées elle perd définitivement le bénéfice de l'exonération. Toutefois, le bénéfice réalisé au cours de cet exercice ou période d'imposition et de l'exercice ou période d'imposition suivant n'est soumis à l'impôt sur le revenu que pour la moitié de son montant.

La durée totale d'application de l'abattement de **50 %** prévu ci-dessus ne peut en aucun cas excéder **vingt-quatre mois**.

L'exonération s'applique à l'exercice ou à la création d'activités résultant d'une reprise, d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes. Toutefois, lorsque celles-ci bénéficient ou ont bénéficié de ce régime, l'exonération ne s'applique que pour sa durée restant à courir.

Le bénéfice exonéré au titre d'un exercice ou d'une période d'imposition est celui déclaré selon les modalités prévues aux articles 96 à 100, 102 *ter* et 103 du CGI, diminué de certains produits bruts qui restent imposables dans les conditions de droit commun.

Lorsqu'elle répond aux conditions requises pour bénéficier des dispositions de l'un des régimes prévus aux articles 44 *sexies*, 44 *sexies* A, 44 *octies*, 44 *decies*, 244 *quater* E du CGI ou du présent régime, l'entreprise peut **opter** pour ce dernier dans les six mois qui suivent celui de la délimitation des pôles de compétitivité si elle y exerce déjà son activité ou, dans le cas contraire, dans les six mois suivant celui du début d'activité. L'option est **irrévocable**.

L'exonération prévue s'applique dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis pour les avantages octroyés jusqu'au 31 décembre 2006. Pour les avantages octroyés depuis le 1^{er} janvier 2007, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis (CGI, art. 44 *undecies*).

Ce dispositif est commenté au livre FE, cf. n° 1977.

III. EXONÉRATION DE CERTAINES RÉMUNÉRATIONS

508-6

1. Rémunérations perçues par les médecins au titre de la permanence des soins (CGI, art. 151 *ter*; BOI-BNC-CHAMP-10-40-20).

La rémunération perçue depuis le 25 février 2005 au titre de la permanence des soins exercée en application de l'article L. 6314-1 du code de la santé publique par les médecins ou leurs remplaçants installés dans une zone définie en application de l'article L. 1434-7 du même code **est exonérée** de l'impôt sur le revenu **à hauteur de soixante jours de permanences par an**.

Pour la catégorie des bénéfices non commerciaux, cette exonération concerne :

- les médecins libéraux installés dans une zone urbaine ou rurale déficitaire en offre de soins ;
- la rémunération de l'astreinte et les majorations spécifiques des actes, dans une limite de 60 jours de permanence par an.

Les rémunérations d'astreintes et les majorations spécifiques de permanence de soins ainsi exonérées **ne sont pas comprises** dans la base de calcul de la déduction spéciale du groupe III et de la déduction complémentaire de **3 %** applicables aux médecins conventionnés du secteur I. En revanche, l'exonération est sans incidence sur l'assiette de l'abattement de **2 %** représentatifs de certains frais professionnels.

Seuls les praticiens ayant personnellement participé à la permanence des soins peuvent bénéficier de cette exonération.

508-7 2. Rémunérations perçues par les arbitres ou juges au titre de la mission arbitrale (CGI, art. 93-10 ; BOI-BNC-CHAMP-10-40-10 n° 60).

Depuis le 1^{er} janvier 2007, lorsque le montant total des sommes et indemnités perçues par les arbitres ou juges mentionnées à l'article 92-2-6° du CGI est inférieur, pour une année civile, à la limite définie au premier alinéa de l'article L. 241-16 du code de la sécurité sociale, plafonnée à 14,5 % du montant annuel du plafond mentionné à l'article L. 241-3 du même code, ces sommes et indemnités **sont exonérées** (CGI, art. 93-10).

IV. EXONÉRATION DE CERTAINS SUPPLÉMENTS DE RÉTROCESSION D'HONORAIRES

(CGI, article 93-0 A ; BOI-BNC-CHAMP-10-40-10 n° 90)

Les collaborateurs libéraux peuvent, dans certaines conditions, **bénéficier d'une exonération** d'impôt sur le revenu sur les suppléments de rétrocession d'honoraires perçus depuis le 1^{er} janvier 2009 à l'occasion d'activités de prospection commerciale réalisées à l'étranger.

508-8 1. Contribuables éligibles à l'exonération.

Sont concernées par cette exonération, les personnes physiques non salariées domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui exercent une activité libérale dans le cadre d'un contrat de collaboration conclu avec des professionnels libéraux ou un cabinet regroupant des professionnels libéraux.

L'exonération peut s'appliquer quel que soit le régime d'imposition de l'activité (régime réel ou régime « micro-BNC »).

508-9 2. Conditions de l'exonération.

L'article 93-0 A du CGI prévoit que l'exonération s'applique aux rémunérations versées sous forme de **rétrocessions d'honoraires** sous le respect des **six conditions cumulatives** suivantes :

- les suppléments de rétrocession d'honoraires doivent être versés à l'occasion d'activités de prospection commerciale définies à l'article 244 *quater* H du CGI ;
- les suppléments de rétrocession d'honoraires doivent être versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif du cabinet ;
- les suppléments de rétrocession d'honoraires doivent être justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'au moins vingt-quatre heures dans un autre État ;
- les suppléments de rétrocession d'honoraires doivent être déterminés dans leur montant préalablement aux séjours à l'étranger et apparaître distinctement dans le contrat de collaboration ou dans un avenant à celui-ci ;
- les suppléments de rétrocession d'honoraires doivent être déterminés, en rapport, d'une part, avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et, d'autre part, avec la rétrocession versée au collaborateur indépendamment de ces suppléments ;
- le montant des suppléments de rétrocession exonéré doit figurer sur le relevé d'honoraires envoyé par le collaborateur sous un intitulé spécifique par opération.

508-10 3. Montant de rétrocession d'honoraires éligible à l'exonération.

Les suppléments de rétrocession d'honoraires sont exonérés d'impôt sur le revenu dans la **double limite**, appréciée au titre d'une année, de **25 000 €** et de **25 %** de la **rétrocession d'honoraires** à laquelle le collaborateur a normalement droit, c'est-à-dire celle qui lui est versée avant prise en compte des suppléments pour séjours à l'étranger.

Remarque : bien entendu, les dépenses exposées par le collaborateur à raison de ses séjours à l'étranger pour lesquels il perçoit des suppléments de rétrocession, exonérés ou non, sont déductibles des résultats de son activité dans les conditions de droit commun.

508-11 4. Articulation avec le régime des « impatriés » des non-salariés prévu à l'article 155 B du CGI.

Les personnes éligibles peuvent cumuler les exonérations prévues aux articles 93-0 A et 155 B du CGI, ce dernier prévoyant pour les personnes non-salariées venant en France exercer leur activité professionnelle (« impatriés »), sous certaines conditions, une exonération d'impôt à hauteur de 30 % de leur rémunération (cf. n° 508-13).

La présente exonération prévue à l'article 93-0 A du CGI s'applique **avant** celle prévue à l'article 155 B dudit code, cette dernière s'appliquant sur le bénéfice imposable.

508-12 5. Incidence sur les autres revenus.

Les suppléments de rétrocession d'honoraires exonérés d'impôt sur le revenu en application de l'article 93-0 A du CGI sont retenus pour le calcul du taux effectif (CGI, art. 197 C) et pour la détermination du revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417-IV).

En conséquence, le contribuable doit obligatoirement mentionner les suppléments de rétrocession d'honoraires exonérés sur sa déclaration des revenus complémentaire 2042 C.

V. EXONÉRATION PARTIELLE DE CERTAINS REVENUS PERÇUS PAR LES « IMPATRIÉS »

(CGI, article 155 B ; BOI-BNC-CHAMP-10-40-10 n° 240 ; RES N° 2010/60)

L'article 155 B du CGI instaure un régime spécial d'imposition en faveur des « impatriés ».

Ce dispositif qui prévoit, sous certaines conditions et limites, une **exonération partielle** d'impôt sur le revenu **jusqu'au 31 décembre de la cinquième année civile suivant** celle de la prise de fonctions en France, est **notamment** ouvert aux **personnes non-salariées** ayant pris leurs fonctions en France **depuis le 1^{er} janvier 2008**, sur **agrément préalable** du ministre chargé du budget.

508-13 1. Personnes non-salariées éligibles à l'exonération partielle d'impôt sur le revenu.

Sont éligibles à l'exonération partielle d'impôt sur le revenu prévue à l'article 155 B du CGI, les personnes qui satisfont à des critères cumulatifs relatifs à leur domiciliation en France, à l'activité qu'elles viennent y exercer et à leur apport à l'économie française.

Ces trois conditions sont commentées au BOI-BNC-CHAMP-10-40-10 n°s 250 et suiv.

508-14 2. Obtention d'un agrément préalable.

Les dispositions de l'article 155 B du CGI ne sont applicables à l'égard des personnes non-salariées **qu'après obtention d'un agrément préalable**.

La demande écrite et signée par le contribuable ou par son représentant habilité, doit préciser dans son intitulé les dispositions légales dont le contribuable entend bénéficier.

Elle est établie sur papier libre selon le modèle reproduit en annexe et disponible également sur le site www.impots.gouv.fr. Elle doit être adressée à la Direction Générale des Finances Publiques – Service Juridique de la Fiscalité – Bureau des Agréments et Rescrits – Télédéc 957 – 86-92 allée de Bercy – 75574 PARIS CEDEX 12, en trois exemplaires dont deux originaux signés.

La demande d'agrément doit être déposée préalablement à la réalisation de l'opération qui la motive (CGI, art. 1649 *nonies*). Au cas présent, il est considéré, afin de tenir compte du caractère annuel de l'impôt sur le revenu et des conditions à vérifier, que la demande doit être déposée avant la fin de l'année civile de prise de fonctions.

L'**agrément** est délivré par le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique qui, sous réserve des délégations de signature qu'il a pu accorder, demeure seul habilité à prendre des décisions en la matière. Les décisions de refus sont motivées.

508-15 3. Rémunérations éligibles à l'exonération partielle d'impôt sur le revenu.

Les personnes non-salariées qui satisfont aux conditions évoquées au n° 508-13 et détentrices de l'agrément fiscal délivré à cet effet (cf. n° 508-14) sont éligibles à l'exonération partielle d'impôt sur le revenu à hauteur de **30 %** de leur rémunération et de **50 %** de certains de leurs revenus de capitaux mobiliers et produits de la propriété intellectuelle ou industrielle perçus à l'étranger (« revenus passifs ») et de certaines plus-values réalisées lors de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux détenus à l'étranger.

Le détail et la nature des rémunérations concernées ainsi que les conditions d'application sont exposées au BOI-BNC-CHAMP-10-40-10 n°s 360 et suiv.

C. LIMITES AVEC LES AUTRES CATÉGORIES DE REVENUS

(BOI-BNC-CHAMP-10-20)

L'article 13 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a instauré une nouvelle rédaction de l'article 155 du CGI afin de mettre en place de nouvelles limites avec les autres catégories de revenus.

Ainsi, lorsqu'un titulaire de bénéfices non-commerciaux étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou dans celle des bénéfices industriels et commerciaux, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices non commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu.

Ces nouvelles dispositions, entrant en vigueur **à compter du 1^{er} janvier 2012**, sont précisées au BOI-BNC-CHAMP-10-20.

I. LIMITES AVEC LES TRAITEMENTS ET SALAIRES

509

Relèvent de la catégorie des traitements et salaires les rémunérations des médecins des hôpitaux publics ou privés ou des entreprises, des médecins membres des commissions médicales des permis de conduire et des médecins membres des équipes techniques des commissions techniques d'orientation et de reclassement professionnel (COTOREP) [cf. n° 403], certaines rémunérations perçues par les vétérinaires (cf. n° 404), les gains réalisés par les gérants non salariés des succursales de maisons d'alimentation de détail (cf. n° 414), les rémunérations des représentants statutaires (cf. n° 407), par exemple.

Mais, lorsque des activités salariées et non commerciales sont exercées concurremment, les revenus afférents à celles-ci sont imposables **distinctement** dans la catégorie qui leur est propre.

II. LIMITES AVEC LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

509-1

Lorsqu'une activité commerciale et une activité non commerciale sont exercées concurremment, les distinctions suivantes doivent être établies :

1. L'activité non commerciale constitue l'accessoire de la profession commerciale.

Dans ce cas, les profits retirés de l'activité non commerciale accessoire sont soumis à l'impôt sur le revenu au titre de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (cf. FE n° 1022).

2. L'activité non commerciale est prépondérante.

a. Dispositions en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2012.

À compter du 1^{er} janvier 2012, lorsqu'un titulaire de bénéfices non-commerciaux étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou dans celle des bénéfices industriels et commerciaux, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices non-commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu.

b. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011.

En principe, les profits résultant d'opérations commerciales devraient être soumis à l'impôt dans la catégorie des BIC (CGI, art. 155 non applicable, sous sa rédaction antérieure au 1^{er} janvier 2012).

Mais, dès lors que les revenus tirés de l'activité à caractère commercial ne représentaient pas une part prépondérante de l'ensemble des bénéfices imposables, il était admis que la totalité des profits ou bénéfices réalisés était soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, à la double condition :

- que le contribuable acceptait l'imposition de l'ensemble de ces revenus, **sous une cote unique**, au titre des bénéfices non commerciaux ;
- que les opérations accessoires à caractère commercial ainsi réalisées devaient être **directement** liées à l'exercice de l'activité non commerciale et constituaient strictement le **prolongement** de cette dernière.

Lorsque ces conditions n'étaient pas remplies, il y avait lieu de considérer qu'il s'agissait d'activités distinctes.

Cas particulier des vétérinaires. Le régime d'imposition des vétérinaires est défini au regard de deux secteurs d'activité :

1° Secteur prestations médicales et ventes accessoires de médicaments : les profits réalisés dans ce cadre relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

2° Secteur hors prestation médicale : les profits réalisés dans ce cadre sont en principe imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Il est admis cependant que ces profits sont taxés au titre des bénéfices non commerciaux lorsque le montant des recettes relatives à ce secteur n'excède pas **25 %** du montant des recettes du secteur prestations médicales et ventes annexes, c'est-à-dire **20 %** de l'ensemble des recettes réalisées dans les deux secteurs.

Cependant, le franchissement de ce seuil entraîne la taxation de la totalité des recettes des deux secteurs au titre des bénéfices industriels et commerciaux, à l'exception de la première année de dépassement dudit seuil.

3. Les activités sont réputées distinctes.

Les bénéfices ou profits afférents à chacune de ces activités (commerciale et non commerciale) doivent être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie qui leur est propre.

509-2 III. **LIMITES AVEC LES REVENUS FONCIERS**
(cf. n° 204-1)

509-3 IV. **LIMITES AVEC LES BÉNÉFICES AGRICOLES**
(cf. n° 307)

chapitre 2

personnes imposables (BOI-BNC-CHAMP)

510 Conformément aux règles de droit commun, les dispositions des articles 92 et suivants du CGI sont applicables aux personnes physiques et aux membres des sociétés visées aux articles 8 et 8 *ter* du même code, lorsqu'elles n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux (cf. n°s 35 et suiv.).

511

titre 2

détermination du revenu net

(CGI, art. 93, BOI-BNC-BASE)

chapitre premier

généralités

(BOI-BNC-BASE)

A. BÉNÉFICE IMPOSABLE

I. DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

(BOI-BNC-BASE-10-10)

512

Le bénéfice non commercial à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est constitué par l'excédent des **recettes** totales sur les **dépenses nécessitées par l'exercice de la profession** (cf. n^{os} 513 et suiv. et cf. n^{os} 517 et suiv.).

Remarques :

1. Ce principe concerne les contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée. Pour les contribuables soumis au régime déclaratif spécial ou micro-BNC, les frais sont évalués forfaitairement (cf. n^{os} 548 et suiv.).
2. Les produits et charges se rapportant aux éléments figurant dans le **patrimoine privé** du contribuable ne sont pas à prendre en compte (cf. toutefois n^o 512-4, § *b*).
3. Les sommes versées ou reçues par des médecins dans le cadre de contrats d'entraide (régime facultatif de prévoyance) ne sont pas prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable, voir RES N^o 2010/15.

Sous réserve des dispositions de l'article 151 *sexies* du CGI (cf. FE n^o 1226 et FI n^o 3270) et de l'article 151 *septies* dudit code (cf. n^o 530), ce bénéfice tient compte également des **gains** ou des **pertes** provenant soit :

- de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession. Cette disposition ne concerne que les éléments composant le **patrimoine professionnel** (cf. n^{os} 512-3 et suiv.). Les plus-values se rapportant à des biens conservés par le contribuable dans son **patrimoine privé** relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers (cf. FI n^{os} 3200 et suiv.) ;
- des cessions de charges ou d'offices ;
- de la perception d'indemnités servies en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle (cf. n^o 531).

Précisions pour le calcul de l'impôt.

Pour le **calcul** de l'impôt sur le revenu des années 2006 et suivantes, le montant des bénéfices non commerciaux réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition et **non adhérents d'une association de gestion agréée (AGA)**, directement ou par l'intermédiaire

d'une société ou d'un groupement soumis au régime fiscal des sociétés de personnes, est multiplié par **1,25** (CGI, art. 158-7).

En modifiant les dispositions de l'article 158-7 du CGI, l'article 10 de la loi de finances pour 2009 précise que depuis le 1^{er} janvier 2010, sont concernés également par ce coefficient multiplicateur de **1,25** les titulaires de bénéfices non commerciaux soumis à un régime réel d'imposition qui **ne font pas appel** aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'ordre, ou d'une association de gestion et de comptabilité, autorisé à ce titre par l'administration fiscale et ayant conclu avec elle une convention en application des articles 1649 *quater* L et 1649 *quater* M du CGI.

Seul le résultat de l'exploitation soumis au barème progressif de l'impôt est majoré. En revanche, les plus-values et moins-values professionnelles à long terme ainsi que les déficits **ne font pas l'objet de la majoration de 25 %**.

Il est précisé que le contribuable **ne doit pas majorer de lui-même le montant de ses revenus**. Sur sa déclaration des revenus, il continue, comme auparavant, à reporter le montant du bénéfice qu'il a effectivement réalisé et qui fera l'objet dans la chaîne de calcul de l'impôt d'une majoration de 25 %.

En outre, le **revenu fiscal de référence** (CGI, art. 1417-IV-1^o) doit intégrer le montant des revenus **après application de la majoration de 25 %**.

II. PÉRIODE D'IMPOSITION

(BOI-BNC-BASE-10-10 n° 80)

512-1

Le bénéfice imposable est celui réalisé au cours de l'**année civile**, même lorsque l'exercice comptable est clos en cours d'année. Toutefois, des modalités particulières d'imposition sont prévues à l'article 100 *bis* du CGI pour les bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique (cf. n^{os} 557 à 557-5) et ceux provenant de la pratique d'un sport (cf. n^{os} 557 à 557-6).

III. PRISE EN COMPTE DU RÉSULTAT DANS LE REVENU GLOBAL

512-2

Le bénéfice non commercial est pris en compte dans le revenu global du bénéficiaire ou du foyer fiscal.

La prise en compte d'un déficit non commercial s'effectue différemment selon que l'activité non commerciale est exercée à titre professionnel ou non.

À cet égard, le caractère professionnel d'une activité libérale s'apprécie au regard de deux critères : l'activité doit être exercée à titre habituel et constant et dans un but lucratif.

Ces deux conditions doivent être remplies simultanément.

Cas particulier : Pour l'appréciation du caractère professionnel ou non de l'activité des éleveurs sans sol, des propriétaires non éleveurs non-entraîneurs de chevaux de course ou des membres d'une association de carrière de cheval de course.

1. Déficit provenant d'une activité non commerciale exercée à titre professionnel (professions libérales, charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant).

Il s'impute sur les bénéfices non commerciaux réalisés par les autres membres du foyer fiscal au cours de la même année dans le cadre d'activités présentant également un caractère professionnel ou, à défaut, sur le revenu brut global. Dans l'hypothèse où ce déficit, cumulé le cas échéant avec d'autres déficits catégoriels admis en déduction, se révèle supérieur au total du revenu brut, l'excédent ainsi constaté constitue un déficit global reportable, sous certaines conditions, sur les années suivantes jusqu'à la **sixième**¹ inclusivement (cf. n^{os} 55 et 56).

2. Déficit provenant d'une activité non commerciale de caractère non professionnel (CGI, art. 156-I-2^o).

Les déficits subis par les contribuables qui se livrent à des occupations ou activités lucratives ne présentant pas un caractère professionnel, mais dont les revenus sont assimilés à des revenus non commerciaux sont exclusivement déductibles des bénéfices retirés d'activités semblables durant la même année ou les **six** années suivantes¹. Ils ne peuvent donc être déduits ni d'un bénéfice professionnel ni du revenu global.

Les **inventeurs bénéficient** cependant d'un **régime spécifique pour les déficits** provenant des frais de prise de brevets et de maintenance (cf. n^o 57-3).

1. Délai de report applicable depuis l'imposition des revenus de l'année 2004.

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

Ces pertes sont exclusivement imputables sur les profits de même nature réalisés au cours de la même année ou des **six** années suivantes¹.

4. Pertes subies par les opérateurs habituels lors de la cession ou du rachat de parts de FCIMT ou de la dissolution de ces fonds (CGI, art. 156-I-5°).

Ces pertes sont exclusivement imputables sur les profits de même nature réalisés au cours de la même année ou des **six** années suivantes¹.

B. PATRIMOINE PROFESSIONNEL

(BOI-BNC-BASE-10-20)

512-3

La détermination du bénéfice imposable suppose que soient préalablement définis les éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession qui composent le patrimoine professionnel des contribuables titulaires de bénéfices non commerciaux.

I. EXPLOITANTS INDIVIDUELS

(BOI-BNC-BASE-10-20 n° 80)

Depuis l'imposition des revenus de 1999, la distinction entre patrimoine privé et patrimoine professionnel s'effectue de la même manière, que l'exploitant individuel soit soumis au régime de la déclaration contrôlée ou au régime micro-BNC.

512-4

1. Éléments considérés comme faisant partie du patrimoine professionnel.

a. Éléments affectés par nature à l'exercice de la profession.

Il s'agit d'éléments (amortissables ou non) qui doivent être non seulement réellement utilisés pour l'exploitation mais aussi affectés exclusivement à l'activité professionnelle. Ces éléments doivent être **obligatoirement inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements** (cf. n° 543-1). Mais, même en l'absence d'inscription, ils sont considérés comme faisant partie du patrimoine professionnel.

Dans cette catégorie figurent notamment :

- le droit de présentation de la clientèle ;
- la finance d'une charge ou d'un office ;
- les matériels et outillages spécifiques ;
- les installations et biens d'équipement servant spécifiquement à l'exercice de l'activité professionnelle ;
- les parts de SCM ;
- les valeurs mobilières acquises par les membres des professions libérales au moyen de fonds reçus en dépôt de leurs clients ;
- les contrats de crédit-bail conclus dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, lorsque les loyers versés ont été déduits pour la détermination du BNC, ainsi que les biens acquis à l'échéance de tels contrats (CGI, art. 93-6 et 93 *quater*-III ; cf. n°s 536 et suiv.) ;
- par exception, les véhicules spécialement agencés (voitures d'auto-école, par exemple) qui peuvent ne pas être affectés exclusivement à la profession.

b. Éléments non affectés par nature à l'exercice de la profession.

Lorsqu'ils sont utilisés dans le cadre de la profession, ces éléments non affectés par nature sont considérés comme des biens professionnels lorsqu'ils sont inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements.

Cette catégorie comprend notamment les immeubles (mixtes ou à usage exclusivement professionnel, nus ou aménagés) ainsi que les accessoires immobiliers de la construction, le droit au bail portant sur ces immeubles, les véhicules automobiles non aménagés pour l'apprentissage de la conduite, même s'ils comportent des adaptations dès lors qu'ils restent aptes à un usage aussi bien professionnel que privé (voitures de type break ou commercial).

Le contribuable peut choisir de conserver ou transférer ces éléments dans son **patrimoine privé** en ne les inscrivant pas sur le registre des immobilisations et des amortissements. Dans ce cas :

¹. Délai de report applicable depuis l'imposition des revenus de l'année 2004.

1° *Les produits et charges ne sont pas à prendre en compte pour la détermination du bénéfice professionnel imposable.*

Toutefois, sont admises en déduction les charges qui correspondent uniquement à l'utilisation professionnelle des biens et qui incomberaient normalement à un locataire si le bien était loué (réparations locatives, entretien courant...).

S'agissant des immeubles utilisés professionnellement, **la déductibilité des loyers à soi-même** pour les titulaires de BNC qui conservent cet immeuble (utilisé pour les besoins de leur activité professionnelle) dans leur patrimoine privé **est admise**, sous réserve d'un versement effectif de ces loyers et de leur imposition corrélative dans la catégorie des revenus fonciers (CE arrêts du 11 avril 2008 n^{os} 287808 et 300302).

Remarque : les contribuables qui conservent leur véhicule ou leur deux-roues motorisés dans leur patrimoine privé peuvent utiliser les barèmes kilométriques forfaitaires pour l'évaluation de leurs frais de voiture automobile, de moto, de vélomoteur ou de scooter (cf. n^{os} 499 et 499-1) ;

2° *Les plus-values et moins-values relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers défini aux articles 150 U et suiv. du CGI* (régime des immeubles ou des biens meubles).

3° *La plus-value réalisée lors du transfert est taxée au titre de la première année où l'élément ne figure plus sur le registre des immobilisations* (toutefois, cf. n^o 534-1).

512-5 2. Éléments ne pouvant faire partie du patrimoine professionnel.

Les éléments non utilisés pour l'exercice de la profession (immeubles donnés en location, parts de SCI...) ne peuvent jamais faire partie du patrimoine professionnel.

II. MEMBRES DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

(BOI-BNC-BASE-10-20 n^o 200)

512-6

Lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéficiaires sont, en application des articles 8, 8 *ter* du CGI (sociétés civiles professionnelles n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés) et 238 *bis* L (sociétés de fait) du même code, soumis à son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, ses droits ou parts dans la société sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 *nonies*-I ; cf. n^o 45). En d'autres termes, ce contribuable est titulaire d'un actif professionnel distinct de l'actif social.

chapitre 2

recettes

(BOI-BNC-BASE)

513

Les recettes sont constituées par les **sommes effectivement encaissées** par le contribuable ou dont il a eu la disposition dans le cadre de l'exercice de son activité ou à l'occasion de toutes opérations lucratives qui s'y rattachent, quels que soient le mode de perception desdites sommes (espèces, chèques, inscription au crédit d'un compte) et l'année au cours de laquelle ont été effectuées les opérations génératrices de ces recettes.

En cas de **paiement par chèque**, la date de mise à la disposition est celle :

- de la remise du chèque lorsqu'elle est effectuée directement au bénéficiaire, même si celui-ci ne le porte pas immédiatement au crédit de son compte bancaire ;
- de la date de la réception de la lettre si le chèque est adressé par lettre ;
- de la date du virement lorsque le paiement s'effectue par virement au crédit du compte bancaire.

En cas de **paiement par effet de commerce**, la date d'encaissement à retenir est celle de l'échéance de l'effet.

Toutefois, par dérogation au principe de la prise en compte des recettes encaissées, les contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée peuvent, en application de l'article 93 A du CGI, exercer l'option pour la détermination de leur bénéfice en fonction des créances acquises et des dépenses engagées (cf. n^o 517-1) au cours de l'année d'imposition. Cette option, établie sur papier libre, doit parvenir, en simple exemplaire, au service des impôts dont dépend le lieu d'exercice de la profession ou le principal établissement de l'optant **avant le 1^{er} février** de la première année au titre de laquelle l'impôt sur le revenu est établi selon ces dispositions. Elle s'applique tant qu'elle n'a pas été dénoncée dans les mêmes conditions.

En cas de commencement d'activité en cours d'année, les contribuables qui entendent se placer sous le régime des créances acquises et dépenses engagées pour la détermination du bénéfice de leur première année d'activité peuvent exercer cette option jusqu'à la date limite prévue pour le dépôt de la déclaration 2035 visée à l'article 97 du CGI. Dans le cas où ces contribuables souhaitent renoncer à l'application de ce régime pour la deuxième année d'activité, il est admis que la dénonciation puisse être exercée, en même temps que l'option.

Sur les obligations déclaratives particulières à remplir par les contribuables demandant une telle option, cf. n° 543-1 ci-après (CGI, ann. III, art. 41-0 *bis* A à 41-0 *bis* C).

Remarque.

En toute hypothèse, les produits (et charges) correspondant aux pénalités de retard mentionnées aux articles L. 441-3 et L. 441-6-I du code de commerce sont rattachés, pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu, à l'exercice de leur encaissement (et de leur paiement) [CGI, art. 237 *sexies*]. Ces dispositions s'appliquent aux pénalités de retard afférentes à des créances et dettes nées à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques. À titre de règle pratique, ces mêmes modalités s'appliquent également aux intérêts moratoires prévus à l'article 96 du code des marchés publics.

Les produits se rapportant à des éléments figurant dans le patrimoine privé du contribuable ne sont pas à prendre en compte (cf. n° 512-4).

514

Les recettes comprennent **notamment** :

- les recettes proprement dites, c'est-à-dire les sommes reçues à l'occasion d'actes ou de prestations effectués à titre habituel ou occasionnel (honoraires, commissions, vacations, ristournes, intéressements) ;
- les provisions ou avances sur honoraires, à l'exception, toutefois des sommes reçues par les avoués, avocats ou notaires qui constituent de simples dépôts de fonds destinés à couvrir des frais de procédure ou d'actes et enregistrés généralement dans un compte spécial ;
- les avances sur des prestations futures ;
- les sommes versées par les clients à titre de remboursements de frais (frais de déplacement, frais de correspondance, etc.) ;
- les profits financiers : il s'agit des revenus de créances, dépôts, cautionnements ou comptes courants se rattachant à l'exercice de la profession, y compris les intérêts moratoires alloués par l'État à la suite d'un dégrèvement d'impôt ;
- les prix académiques (à l'exception du prix « Nobel »), sous réserve des dispositions exposées au n° 553-2 ;
- les recettes diverses : indemnité d'éviction destinée à réparer le préjudice lié à la nécessité d'une autre installation ; indemnité allouée en contrepartie d'une perte de recettes professionnelles ; indemnité de rupture reçue par un agent commercial lors de la rupture des contrats le liant à ses mandants (RES N° 2006/26) ; cadeaux ou dons représentant la rémunération d'actes professionnels ; profits réalisés à l'occasion de la suppléance d'un confrère ; profits accessoires ; prestations servies au professionnel libéral ou à son conjoint collaborateur au titre de la prévoyance complémentaire qui présentent le caractère d'un revenu de remplacement si l'activité professionnelle libérale se poursuit¹ ; prestations en espèces allouées par le régime social des indépendants à l'occasion de la maternité (indemnités journalières forfaitaires d'interruption d'activité et indemnités de remplacement, allocation forfaitaire de repos maternel).

Remarques :

- Les sommes perçues à titre de **dommages-intérêts** ne doivent pas être comprises dans les recettes.
- Ne constituent pas des recettes imposables, les indemnités reçues par des médecins dans le cadre de contrats d'entraide (régime facultatif de prévoyance), RES N° 2010/15.

515

Pour la détermination du bénéfice professionnel, il convient de déduire du montant des sommes encaissées, les **débours** payés pour le compte du client et les **honoraires rétrocedés**.

Le critère **du débours** est constitué par le fait qu'en cas de non-paiement, le client est directement poursuivi et non le membre de la profession libérale (ex. : droits d'enregistrement et sommes versées aux conservations des hypothèques par les notaires pour le compte de leurs clients).

Les **rétrocessions d'honoraires** sont constituées par les sommes reversées par un membre d'une profession libérale, de sa propre initiative et dans le cadre de la mission qui lui est confiée par son client, soit à un confrère, soit à une autre personne exerçant une profession libérale complémentaire à la sienne. Pour être déductibles, ces honoraires doivent être déclarés dans les conditions prévues à l'article 240 du CGI (cf. n°⁹⁵ 912 et suiv.).

1. En cas de cessation d'activité, ces sommes doivent être soumises à l'impôt dans la catégorie des pensions et rentes viagères (cf. n° 445).

Remarque :

Ne constitue pas des rétrocessions de recettes ou d'honoraires, les indemnités reçues par des médecins dans le cadre de contrats d'entraide (régime facultatif de prévoyance), qui, en conséquence, ne sont pas prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable, RES N° 2010/15.

516 Comptabilisation de la TVA. Les contribuables doivent comprendre dans leurs recettes la totalité des sommes effectivement encaissées, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon la nature des différents éléments inclus dans les honoraires ou commissions.

Il s'ensuit qu'en cas d'assujettissement, **à titre obligatoire** ou **sur option**, au régime de la TVA, les recettes, les achats, et les frais généraux doivent être retenus pour leur montant taxe comprise.

Mais, dans un souci de neutralité fiscale, il est admis que les contribuables puissent, sur option, enregistrer leurs opérations et déclarer leurs résultats **hors TVA**, sous réserve qu'ils fassent apparaître distinctement cette taxe sur leurs documents comptables et sur les déclarations qu'ils doivent déposer. L'option résulte de la simple souscription hors taxe des déclarations. Elle peut entraîner des **régularisations** en ce qui concerne la détermination des résultats de l'année du changement de méthode de comptabilisation.

516-1 Subventions d'équipement (CGI, art. 93-8). L'article 93-8 du CGI permet aux contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée qui exercent une activité professionnelle au sens du 1° de l'article 92 du CGI, de bénéficier, sur demande expresse de leur part, du régime d'étalement de l'imposition des subventions d'équipement prévu à l'article 42 *septies* du CGI (cf. FE n° 1026-2).

Remarque : le montant de l'aide à l'informatisation des professionnels de santé, prévue aux articles 1 et 2 du décret n° 97-373 du 18 avril 1997, qui est affecté par le praticien libéral à l'acquisition de matériel informatique inscrit à l'actif professionnel peut bénéficier, dans la limite de **1 070 €** et dans les conditions prévues à l'article 93-8 du CGI, du régime d'étalement des subventions d'équipement de l'article 42 *septies* du CGI, sous réserve que l'attribution de l'aide soit antérieure à l'acquisition de l'équipement. Le montant de l'aide qui excède cette limite constitue une recette imposable dans les conditions de droit commun.

516-2 Aide à la télétransmission des feuilles de soins par les médecins conventionnés.

Cette aide versée annuellement par les caisses d'assurance maladie au plus tard le 1^{er} mars de chaque année, plafonnée à **457,35 €**, constitue une recette professionnelle imposable dans les conditions de droit commun.

516-3 Aide à l'acquisition de véhicules propres (RES N° 2008/18).

Le bonus dont peut bénéficier un titulaire de bénéfices non commerciaux à l'occasion de l'achat d'une voiture particulière peu polluante en application du décret n° 2007-1873 du 26 décembre 2007 instituant une aide à l'acquisition des véhicules propres, est constitutif d'une recette imposable dès son année de perception, sauf éventuelle option pour son imposition étalée dans les conditions prévues par les dispositions combinées de l'article 93-8 et de l'article 42 *septies* du CGI.

chapitre 3

dépenses

(BOI-BNC-BASE)

517 Sont admises en déduction des recettes, pour l'assiette de l'impôt, les dépenses effectuées en vue de l'**acquisition** ou de la **conservation du revenu** et qui sont **nécessitées directement par l'exercice de la profession**.

Il s'ensuit que **ne peuvent pas** être prises en compte :

- les dépenses d'ordre personnel ou la fraction des dépenses ayant un tel caractère : frais de logement du contribuable et de sa famille, dépenses courantes d'entretien, d'habillement, gages du personnel domestique au service privé, frais de réception pour l'entretien de relations personnelles, impôts personnels (impôt sur le revenu, taxe d'habitation), par exemple ;

- les dépenses ayant le caractère d'un placement ; le prix d'acquisition d'un office, d'une clientèle, des locaux ou du matériel nécessaires à l'activité professionnelle. Toutefois, des amortissements peuvent être pratiqués suivant les règles applicables aux bénéfices industriels et commerciaux (cf. n° 528) ;

- les dépenses se rapportant à une activité exercée à titre bénévole ;

Par mesure de tempérament, il est admis que les dépenses exposées dans l'exercice d'une activité syndicale sont, sous certaines conditions, prises en compte pour la détermination du bénéfice. Bien entendu, les allocations et remboursements de frais éventuellement perçus des syndicats devront être compris dans les produits ou recettes.

- les charges se rapportant à l'acquisition et à la propriété des biens figurant dans le patrimoine privé du contribuable (cf. n° 512-4). Toutefois, lorsque ces biens sont utilisés dans le cadre de la profession, à l'exclusion de tout élément n'ayant aucun lien direct avec l'exercice de l'activité (cf. n° 512-4, *b*), le contribuable peut déduire les charges qui correspondent à leur utilisation et qui incomberaient normalement à un locataire s'ils étaient loués (réparations locatives, entretien courant...). S'agissant des immeubles utilisés dans le cadre de l'activité professionnelle, cf. n° 512-4.

Lorsque les **dépenses revêtent un caractère mixte** (usage privé et professionnel), il convient de procéder à une ventilation pour déterminer la part desdites dépenses se rattachant effectivement à l'exercice de l'activité.

Les contribuables exerçant plusieurs activités relevant de catégories différentes (BNC, BIC, TS...) peuvent, sous réserve des cas d'application de l'article 155 du CGI (cf. n° 509-1), répartir, au prorata des recettes brutes de chaque profession, l'ensemble des dépenses engagées indistinctement par eux, mais ils doivent rattacher à la catégorie appropriée celles qui se rapportent spécialement à une nature d'activité.

En ce qui concerne les frais supplémentaires de repas exposés régulièrement **sur les lieux de leur activité professionnelle**, cf. n° 525 (remarque 3).

517-1

Hormis le cas d'une comptabilité tenue selon les règles commerciales où il serait fait état des dépenses engagées (cf. n° 513), les dépenses doivent avoir été **effectivement payées au cours de l'année d'imposition**.

Remarque.

En toute hypothèse, les charges (et produits) correspondant aux pénalités de retard mentionnées aux articles L. 441-3 et L. 441-6-1 du code de commerce sont rattachés, pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu, à l'exercice de leur paiement (et de leur encaissement) [CGI, art. 237 *sexies*]. Ces dispositions s'appliquent aux pénalités de retard afférentes à des créances et dettes nées à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques. A titre de règle pratique, ces mêmes modalités s'appliquent également aux intérêts moratoires prévus à l'article 96 du code des marchés publics.

517-2

Les dépenses professionnelles sont, en principe, prises en compte pour leur **montant réel**. Il n'en est autrement que dans le cadre du régime micro-BNC (cf. n° 548 et suiv.), de certains régimes particuliers - agents d'assurances (cf. n° 552 et suiv.), auteurs des œuvres de l'esprit (cf. n° 553 et suiv.), inventeurs (cf. n° 558 et suiv.), médecins conventionnés (cf. n° 561 et suiv.) - et éventuellement pour l'évaluation des frais de véhicules à moteur (automobile, moto, scooter, vélomoteur) [cf. n° 522 et suiv.].

Lorsque des **membres de professions libérales exercent en France et sont également implantés à l'étranger**, les bénéfices des entités françaises et étrangères doivent être calculés séparément si une convention fiscale réserve au pays du « situs » l'imposition des revenus professionnels. Pendant la période d'installation à l'étranger, il est cependant admis que les charges des deux entités soient ventilées au prorata de leurs chiffres d'affaires respectifs. L'application de cette règle est limitée aux quatre premiers exercices d'activité.

Les dépenses susceptibles d'être admises en déduction pour la détermination du **revenu net professionnel** comprennent notamment les frais évoqués ci-après.

I. LES ACHATS

(BOI-BNC-BASE-40-50)

518

Il s'agit des achats de fournitures et produits revendus à la clientèle ou entrant dans la composition des prestations effectuées (médicaments, films, produits servant à la composition de prothèses, etc.) à l'exclusion de tout achat de matériel.

II. LES FRAIS GÉNÉRAUX

(BOI-BNC-BASE-40-60)

519

1. Les frais de personnel (BOI-BNC-BASE-40-60-10).

Il s'agit des salaires, indemnités diverses, avantages en nature et charges sociales¹.

1. Si le personnel est employé à titre tant professionnel que privé, une ventilation doit être opérée afin de dégager la part professionnelle, seule déductible.

En ce qui concerne les rétributions du **conjoint** ou des **membres de la famille** du titulaire du revenu non commercial, il convient d'appliquer les règles prévues en matière de bénéfices industriels et commerciaux (CGI, art. 154 ; cf. FE, n° 1035).

Depuis le 1^{er} janvier 2005, les **adhérents des associations agréées** (qu'il s'agisse d'un exploitant individuel ou d'une société de personnes n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux) peuvent déduire le salaire de leur conjoint **intégralement, sans limitation** (cf. FE n° 1035).

Remarque :

L'aide financière au titre de services à la personne que s'alloue un professionnel libéral, en application de l'article L. 7233-5 du code du travail, y compris le « CESU préfinancé », n'est pas déductible. Toutefois, l'article L. 7233-4 du code du travail prévoyant que cette aide est exonérée d'impôt sur le revenu, il convient de considérer que le bénéfice imposable du professionnel libéral est exonéré à hauteur de l'aide financière attribuée. En pratique, sur la déclaration complémentaire des revenus 2042 C du contribuable, le bénéfice imposable sera minoré du montant de l'aide financière qu'il s'est attribuée. Il est précisé que cette minoration ne doit pas conduire à faire naître un déficit au titre de l'exercice d'attribution ni à augmenter le déficit de cet exercice.

520 **2. Les impôts et taxes à caractère professionnel** (BOI-BNC-BASE-40-60-20).

Il s'agit notamment de la cotisation sur la valeur ajoutée, de la taxe foncière afférente aux locaux appartenant à l'actif professionnel (cf. n°s 512-3 et suiv.), des taxes assises sur les salaires.

Remarques :

- Les pénalités de recouvrement afférentes à des impôts déductibles des bénéfices non commerciaux ne sont pas déductibles.

- Le malus dit « écopastille », applicable aux voitures particulières les plus polluantes et codifié à l'article 1011 *bis* du CGI, est déductible du bénéfice non commercial imposable dès lors qu'il a été acquitté au cours de l'année et qu'il se rapporte à un véhicule inscrit au registre des immobilisations. En cas d'usage mixte de ce véhicule, il y a bien entendu lieu de ventiler ce malus pour ne déduire que la part se rattachant à l'exercice de la profession (voir RES N° 2008/18).

a. Précisions relatives à la comptabilisation de la TVA dans les charges.

La prise en compte de la TVA dans les charges dépend de la situation du contribuable au regard de cette taxe (cf. n° 516).

En cas d'assujettissement, la taxe afférente aux biens et services utilisés pour l'exercice de la profession est déductible de celle afférente aux recettes non commerciales. La TVA nette versée au Trésor, limitée à la différence entre ces deux termes, constitue une charge d'exploitation déductible, de même que le montant de la TVA sur immobilisations.

Lorsque le contribuable opte pour la comptabilisation hors taxe de ses recettes et de ses dépenses (cf. n° 516), la TVA est neutralisée ; aucune déduction ne peut donc être opérée à ce titre.

En ce qui concerne l'incidence des régularisations consécutives à la fixation du prorata définitif (assujettis partiels).

Si le contribuable n'est pas assujéti à la TVA, la taxe grevant les achats et les services utilisés pour l'exercice de la profession constitue un élément du prix de revient. Par suite, elle doit être : soit admise parmi les charges déductibles dans les mêmes conditions que le prix hors taxe de ces achats et services, soit déduite sous la forme d'un amortissement pratiqué sur le bien auquel elle se rapporte, lorsque ce bien est amortissable.

b. Droits d'auteur imposables dans la catégorie des BNC (CGI, art. 93-1) soumis au régime de la retenue de TVA (cf. TCA, n°s 2900 et suiv.).

En cas d'assujettissement des droits d'auteur à la retenue de TVA, les recettes, les achats et les frais généraux sont retenus pour leur montant TTC. La TVA nette déductible au titre des dépenses professionnelles s'entend de la TVA versée au Trésor par l'éditeur, la société de perception et de répartition ou le producteur pour le compte du bénéficiaire des droits. Lorsque l'auteur ou son ayant droit perçoit des recettes soumises à la TVA, mais exclues du régime de la retenue (recettes autres que les droits d'auteur), il y a lieu de déduire en outre la TVA nette versée directement par l'auteur ou son ayant droit, ainsi que la TVA déductible afférente aux immobilisations.

En ce qui concerne les auteurs des œuvres de l'esprit imposés selon les règles prévues en matière de traitements et salaires (CGI, art. 93-1 *quater* ; cf. n°s 554 et suiv.).

521 **3. Les travaux, fournitures et services extérieurs** (BOI-BNC-BASE-40-60-30).

Sont admises en déduction sous cette rubrique, les dépenses suivantes :

a. **Loyers¹** et charges des locaux professionnels, du matériel ou du mobilier, y compris les loyers versés dans le cadre d'opérations de crédit-bail (leasing).

Toutefois, pour les **contrats de crédit-bail immobilier** conclus depuis le 1^{er} janvier 1996, les loyers versés ne sont plus déductibles que dans les conditions et limites fixées au 10 de l'article 39 du CGI (CGI, art. 93-1-6^o ; cf. n^{os} 536 et suiv.).

De même, est exclue des charges déductibles, la part du loyer versé dans le cadre d'une opération de crédit-bail ou de location, à l'exception des locations de courte durée n'excédant pas trois mois non renouvelables, portant sur des voitures particulières ou, depuis le 1^{er} octobre 2010, sur des véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI et correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la fraction du prix d'acquisition du véhicule excédant 18 300 € taxes comprises pour les véhicules acquis jusqu'au 31 décembre 2005.

Pour les véhicules acquis depuis le 1^{er} janvier 2006 et dont la date de première mise en circulation est intervenue après le 1^{er} juin 2004, cette limite a été ramenée à 9 900 €, lorsque ces véhicules ont un taux d'émission de dioxyde de carbone supérieur à 200 grammes par kilomètre (CGI, art. 93-1-3^o et art. 39-4).

Les dépôts de garantie ne sont pas déductibles. Toutefois, les sommes conservées par le propriétaire pour couvrir des loyers impayés, des charges locatives ou des travaux de remise en état peuvent être déduites par le locataire au titre de l'année où elles sont acquises au bailleur.

Les loyers versés d'avance exigés à titre de cautionnement par les entreprises de crédit-bail ne sont également pas admis en déduction. Seules peuvent être déduites par le locataire les sommes conservées par la société de crédit-bail en fin de contrat pour couvrir la dette de loyers effectivement courue ou toute autre charge locative.

Précision : Pour les frais de double résidence établie pour les besoins de l'activité, voir RES N^o 2011/16.

b. **Entretien et réparations.**

c. **Frais de personnel intérimaire.**

d. **Chauffage, eau, gaz, électricité.**

e. **Honoraires ne constituant pas des rétrocessions** (cf. n^o 515).

Sont visées les sommes versées à des personnes non salariées dont les services sont rémunérés dans le cadre de l'exercice de la profession. Pour être admises en déduction, ces sommes doivent être déclarées conformément aux dispositions de l'article 240 du CGI (cf. n^{os} 912 et suiv.).

f. **Primes d'assurances.**

Ne sont retenues que les primes d'assurances couvrant des risques spécifiquement professionnels (responsabilité professionnelle, locaux et matériels affectés à un tel usage, etc.) [cf. toutefois n^o 523].

g. **Prix d'acquisition des matériels et outillages, des matériels et mobiliers de bureau.**

Sont également compris les meubles « meublants » dont les achats au cours d'une même année sont limités, pour un bien déterminé, à un petit nombre d'unités.

À condition que leur valeur unitaire hors taxe ne dépasse pas **500 €**, ces dépenses d'acquisition sont déductibles immédiatement en charges.

h. **Dépenses d'adaptation des immobilisations nécessitées par le passage à l'euro exposées par les petites et moyennes entreprises.**

522

4. Les frais de transport et de déplacements (BOI-BNC-BASE-40-60-40).

Sont concernés les frais de voyages et de séjours, les frais de voitures automobiles² (carburant, entretien, réparations, loyer des garages et parkings...).

a. **Frais de déplacement domicile-travail.**

Les frais de déplacement que les titulaires de bénéfices non commerciaux exposent pour se rendre de leur domicile à leur lieu de travail et en revenir constituent des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession, à la condition que la distance qui sépare le domicile du lieu de travail présente un caractère normal.

1. Si le contribuable est propriétaire des locaux dépendant de son actif professionnel (cf. n^{os} 512-3 et suiv.), il peut déduire le montant de l'amortissement (cf. n^o 528), mais en aucun cas, la valeur locative desdits locaux ne peut être admise dans les charges. Si l'immeuble est conservé dans le patrimoine privé, la **déduction** d'un loyer à soi-même **est admise**, sous certaines conditions (cf. n^o 512-4).

2. Le prix d'achat d'un véhicule automobile n'est pas compris dans les charges professionnelles, mais donne lieu à un amortissement (cf. n^o 528). En cas de location du véhicule, le loyer versé est déductible dans certaines conditions (cf. n^o 521).

Les frais de transport afférents aux **quarante premiers kilomètres** du trajet entre le domicile et le lieu de travail sont toujours admis en déduction même si aucune circonstance particulière ne justifie l'éloignement, sous réserve de la justification de la réalité et du montant des frais correspondants.

522-1

b. Frais de voitures automobiles.

Les frais de voitures automobiles peuvent, pour les contribuables qui le souhaitent, être évalués sur la base du barème forfaitaire publié chaque année par l'administration à l'intention des salariés (cf. n° 499).

Cette possibilité est ouverte :

- pour les véhicules acquis en pleine propriété, qu'ils soient conservés dans le patrimoine privé ou inscrits au registre des immobilisations ;
- pour les véhicules loués ou pris en crédit-bail pour lesquels le contribuable renonce à déduire les loyers.

L'**option** pour l'application du barème forfaitaire doit être exercée, **a priori**, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Elle vaut pour l'année civile entière et pour l'ensemble des véhicules utilisés à titre professionnel. Les contribuables qui utilisent à la fois des véhicules de tourisme et des véhicules relevant d'autres catégories ne peuvent pas utiliser le barème forfaitaire, même pour les seuls véhicules de tourisme.

Lorsque l'**option** est exercée, les frais correspondants ne peuvent pas être inscrits à un compte de charges. Pour la détermination du résultat fiscal, les contribuables doivent indiquer sur leur déclaration 2035 le nombre de kilomètres parcourus à des fins professionnelles et le tarif kilométrique qui leur a été appliqué. La liste des frais couverts par le barème est limitative. Ainsi, les dépenses courantes d'entretien et de réparations couvertes par le barème ne peuvent donner lieu à aucune déduction (ou amortissement) supplémentaire. En revanche, les dépenses à caractère imprévisible telles que les dépenses de réparation suite à un accident ne sont pas couvertes par le barème et peuvent donc être déduites dans les conditions de droit commun. De même, si le véhicule est inscrit au registre des immobilisations, les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition du véhicule et qui ne sont pas couverts par le barème peuvent être déduits pour leur montant réel et pour la part professionnelle en sus des frais couverts par le barème forfaitaire BNC.

Enfin, s'agissant des radiotéléphones qui n'entrent pas dans le champ de la limitation de l'amortissement des véhicules de tourisme (cf. n° 528), leur amortissement et leurs frais de fonctionnement ne sont pas couverts par le barème forfaitaire BNC.

522-2

La mesure de tempérament visée au n° 522-1 s'applique également aux sociétés qui exercent une activité relevant de cette catégorie et dont les associés sont personnellement imposables à l'impôt sur le revenu, à raison de la part qui leur revient dans le bénéfice de la société. Dans cette hypothèse, le mode de prise en compte des frais doit être identique pour tous les véhicules utilisés pour l'exercice de l'activité sociale, qu'ils appartiennent à la société ou aux associés et pour l'ensemble des dépenses afférentes à ces véhicules. Ainsi, le mode retenu s'applique aux frais engagés directement par la société avec ses véhicules, aux frais engagés par les associés avec leurs véhicules pour le compte de la société et aux frais professionnels de véhicule qui incombent personnellement à chacun des associés et sont à ce titre déductibles de leur quote-part de bénéfice. Les associés ne peuvent donc pas retenir, pour la déduction de leurs dépenses de véhicule un mode de comptabilisation différent de celui appliqué pour la prise en compte des frais de même nature dans la détermination du bénéfice social (R. M. Grimault, *JO AN* du 3 juillet 1995, p. 2896, n^{os} 13119, 16174 et 16175 ; cf. RES N° 2005/29).

Le barème kilométrique visé n° 522-1 couvrant les amortissements, il n'est pas possible de l'utiliser lorsque le véhicule est pris en location ou en crédit-bail et que les loyers sont déduits du bénéfice professionnel.

Toutefois, les utilisateurs de ces véhicules peuvent apprécier les dépenses de carburant s'y rapportant au moyen du barème forfaitaire « véhicules automobiles » applicable aux exploitants relevant du régime simplifié d'imposition des BIC (cf. FE n° 1390). L'option pour l'application de ce barème qui est annuelle doit être exercée **a priori**, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Ce régime forfaitaire est exclusif de toute comptabilisation à un poste de charges des dépenses de carburant couvertes par le barème. L'option doit être indiquée expressément sur un état annexe joint à la déclaration 2035. Le montant forfaitaire des frais est déduit à la rubrique prévue à cet effet de la déclaration 2035. En regard de cette rubrique est portée la mention « application du barème BIC ».

En cas d'utilisation la même année de véhicules possédés et loués ou pris en crédit-bail, l'option ne peut être exercée que si elle couvre les deux modes de forfaitisation des frais.

522-3 c. Frais de motos, vélomoteurs et scooters.*1° Véhicules possédés en pleine propriété.*

Les frais de moto, de vélomoteur, de scooter peuvent être évalués de manière forfaitaire à partir d'un barème publié chaque année par l'administration pour l'évaluation forfaitaire des frais de transport des salariés (cf. n° 499).

Les conditions d'utilisation de ce barème sont analogues à celles décrites ci-dessus pour les véhicules automobiles. En cas d'utilisation simultanée de véhicules automobiles et de moto, vélomoteur, scooter, l'option pour l'application du barème forfaitaire doit être exercée pour l'ensemble des véhicules automobiles, moto, vélomoteur, scooter utilisés à des fins professionnelles. Lorsque les contribuables utilisent, à titre professionnel, plusieurs véhicules auto, moto, vélomoteur, scooter, le barème doit être appliqué de façon séparée pour chaque véhicule, quelle que soit sa puissance fiscale. Il ne doit donc pas être fait masse des kilomètres parcourus par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation correspondants.

L'option pour l'évaluation forfaitaire des frais de moto, vélomoteur et de scooter doit être exercée **a priori**, c'est-à-dire au premier janvier de l'année d'imposition. Elle se concrétise par la non-comptabilisation à un poste de charges des dépenses couvertes par le barème ; l'inscription des frais réels à un compte de charges durant l'année vaut renonciation à l'option.

*2° Véhicules pris en location.***522-4**

Les frais de carburant des motos, vélomoteurs et scooters pris en location peuvent être évalués au moyen du barème forfaitaire « motos, vélomoteurs, scooters » prévu à l'article 302 septies A ter A-2 du CGI applicable aux exploitants individuels relevant du régime simplifié des BIC (cf. FE n° 1390). Ce barème « **carburant** » peut s'appliquer quelle que soit la nature du contrat de location (location ordinaire, leasing ou crédit-bail).

Les conditions d'utilisation de ce barème sont analogues à celles décrites ci-dessus pour les véhicules automobiles.

L'option pour l'évaluation forfaitaire des frais de carburant motos, scooters et vélomoteurs doit être exercée **a priori**, c'est-à-dire au premier janvier de l'année d'imposition. Elle se concrétise par la non-comptabilisation à un poste de charges des dépenses de carburant couvertes par le barème ; l'inscription de frais réels à un compte de charges durant l'année vaut renonciation à l'option.

L'option exercée pour l'application du barème forfaitaire « BIC carburant » aux véhicules pris en location, entraîne obligatoirement option pour le barème forfaitaire BNC en ce qui concerne les véhicules détenus en pleine propriété (automobiles, motos, vélomoteurs et scooters). Inversement, l'option pour le barème forfaitaire BNC pour un véhicule déterminé entraîne obligatoirement option pour un barème forfaitaire (barème BNC ou « BIC carburant », selon le cas) pour les autres véhicules utilisés dans le cadre de la profession.

En effet, les options pour le régime de forfaitisation BNC ou BIC sont indissociables. L'option pour l'un ou l'autre de ces régimes exclut obligatoirement la comptabilisation des frais réels pour les autres véhicules non visés par le barème correspondant.

523**5. Les charges sociales personnelles du professionnel libéral** (CGI, art. 154 bis ; ann. III, art. 41 DN bis et 41 DN ter ; BOI-BNC-BASE-40-60-50).

L'article 111 de la loi n° 2003-775 du 21 août 2003 portant réforme des retraites et l'article 82 de la loi de finances pour 2004, ont modifié l'article 154 bis du CGI, pour la détermination des exercices clos ou des périodes d'imposition arrêtées depuis le 1^{er} janvier 2004.

Seules ces nouvelles dispositions sont évoquées ci-dessous.

a. Nature des cotisations déductibles depuis le 1^{er} janvier 2004 et remboursement des rachats de cotisations imposable.*1° Nature des cotisations déductibles du revenu imposable.***Sont déductibles :**

- les **cotisations** à des régimes **obligatoires**, de base ou complémentaires :

• **d'allocations familiales,**

• **d'assurance vieillesse**, y compris celles versées en exercice des facultés de rachat prévues aux articles L. 633-11, L. 634-2-2, L. 642-2-2, L. 643-2 et L. 723-5 du code de la sécurité sociale (rachats volontaires de cotisations au titre des années d'études ou des années insuffisamment cotisées) ;

• **d'invalidité, décès, maladie et maternité ;**

- les **primes versées** au titre des contrats **d'assurance groupe**, y compris ceux gérés par une institution mentionnée à l'article L. 370-1 du code des assurances pour les contrats mentionnés à l'article L. 143-1 dudit code, prévus à l'article L. 144-1 du code des assurances et les

cotisations aux régimes facultatifs de sécurité sociale mis en place dans les conditions fixées par les articles L. 644-1 et L. 723-14 du code de la sécurité sociale par les organismes visés aux articles L. 644-1 et L. 723-1 du code de la sécurité sociale (contrats « Madelin »). À ce sujet, jusqu'au 31 décembre 2007, la déductibilité était conditionnée, lorsque ces cotisations ou primes finançaient des garanties portant sur le remboursement ou l'indemnisation de frais occasionnés par une maladie, une maternité ou un accident à ce que ces garanties ne couvraient pas la participation mentionnée au II de l'article L. 322-2 du code de la sécurité sociale et qu'elles respectaient les conditions mentionnées à l'article L. 871-1 du même code. Depuis le 1^{er} janvier 2008, la déductibilité est conditionnée au respect des **seules** dispositions de l'article L. 871-1 du code de la sécurité sociale.

Remarque :

Ne sont pas déductibles, les sommes versées par des médecins dans le cadre de contrats d'entraide (régime facultatif de prévoyance), RES N° 2010/15.

2° Remboursement des rachats de cotisations d'assurance vieillesse imposable à l'impôt sur le revenu.

L'article 24 de la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 portant réforme des retraites prévoit une **procédure de remboursement**, sous certaines conditions et pour certains assurés, de tout ou partie **des rachats de trimestres pour années d'études ou années incomplètes** (dits « rachats Fillon ») qui ont été effectués auprès des régimes obligatoires d'assurance vieillesse **avant le 13 juillet 2010**.

Ce **remboursement**, qui constitue un **complément de revenu imposable** à l'impôt sur le revenu **au titre de l'année de perception**, est ouvert sur demande des intéressés dans un **délai de trois ans** à compter de l'entrée en vigueur de cette loi, soit **jusqu'au 10 novembre 2013**.

Pour plus de précisions, cf. n° 462-1.

b. Modalités de déduction applicables depuis le 1^{er} janvier 2004.

Les cotisations obligatoires d'assurance maladie et de maternité ainsi que celles d'allocations familiales, d'invalidité et de décès sont toujours déductibles **sans aucune limite**.

La déduction **sans limite** s'applique également aux cotisations obligatoires au régime obligatoire de base d'assurance vieillesse ainsi qu'aux cotisations versées pour le rachat d'années d'études ou d'années insuffisamment cotisées.

En revanche, les cotisations versées aux **régimes obligatoires complémentaires d'assurance vieillesse**, pour la part de ces cotisations excédant la cotisation minimale obligatoire, et les cotisations ou primes versées au titre des contrats d'assurance de groupe ou des régimes facultatifs mis en place par la sécurité sociale (contrats « Madelin ») **sont déductibles dans les limites suivantes :**

- pour **l'assurance vieillesse (retraite)**, dans une limite égale au plus élevé des deux montants suivants :

- **10 % de la fraction du bénéfice imposable** retenu dans la limite de **huit fois** le montant annuel du plafond de la sécurité sociale, auxquels s'ajoutent **15 % supplémentaires** sur la fraction de ce bénéfice comprise entre **une fois et huit fois** le même plafond ;
- **ou 10 % du montant annuel du plafond** de la sécurité sociale.

Cette limite est **réduite**, le cas échéant, des sommes versées par l'entreprise au plan d'épargne pour la retraite collectif défini aux articles L. 3334-1 à L. 3334-16 du code du travail et exonérées en application du a du 18° de l'article 81 du CGI.

- pour **la prévoyance complémentaire (maladie, maternité, invalidité, décès, dépendance)**, dans la limite d'un montant égal à la somme de **7 % du montant annuel du plafond** de la sécurité sociale et de **3,75 % du bénéfice imposable**, sans que le total ainsi obtenu puisse excéder **3 % de huit fois** le montant annuel du plafond précité ;

- pour **la perte d'emploi subie**, dans une limite égale au plus élevé des deux montants suivants :

- **1,875 % du bénéfice imposable** retenu dans la limite de **huit fois** le montant annuel du plafond de la sécurité sociale ;
- **ou 2,5 % du montant annuel du plafond** de la sécurité sociale.

Pour l'appréciation du montant du bénéfice imposable ci-dessus, les revenus exonérés en application des articles 44 *sexies* à 44 *terdecies*, 44 *quaterdecies*, 44 *quinderdecies* ou 93-9 du CGI sont retenus. En revanche, il n'est pas tenu compte des plus-values et moins-values professionnelles à long terme.

Remarque : Revenu professionnel ou plafond de sécurité sociale à prendre en compte.

Précision : selon les dispositions de l'article L. 171-3 du code de la sécurité sociale, les personnes qui exercent simultanément une activité non salariée non agricole et une activité non salariée agricole sont affiliées pour leur protection sociale au seul régime de leur activité principale. Les cotisations sociales versées par les « pluriactifs » non

salariés à la caisse unique dont ils relèvent sont cependant déductibles des revenus des activités auxquelles elles se rapportent au prorata du montant hors taxes du chiffre d'affaires de chacune des activités exercées, dans les conditions prévues.

523-1 **6. Les charges sociales personnelles des conjoints collaborateurs** (CGI, art. 154 *bis*).

Désormais, le régime social des **conjoints collaborateurs** est aligné sur celui des conjoints associés. Ils sont donc **affiliés personnellement et à titre obligatoire** au régime d'assurance-vieillesse et d'invalidité-décès de leur époux(se).

Les cotisations qu'ils versent à ce titre sont donc déductibles sans limitation, au même titre que les cotisations versées par le chef d'entreprise lui-même à des régimes obligatoires (d'assurance-vieillesse et d'invalidité-décès) de base ou complémentaire (par exemple le risque de dépendance).

Sont également déductibles sans limitation les cotisations versées par les conjoints collaborateurs en application des facultés de rachat de cotisations prévues aux articles L. 642-2-2 et L. 723-5 du code de la sécurité sociale.

Ces dispositions s'appliquent en principe, depuis le 3 août 2006 pour les conjoints collaborateurs déjà affiliés à titre volontaire (le régime était alors facultatif) et depuis le 1^{er} juillet 2007 pour les autres conjoints collaborateurs.

523-2 **7. La contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus d'activité et de remplacement** (CGI, art. 154 *quinquies*).

Pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1^{er} janvier 2005, conformément aux dispositions de l'article 154 *quinquies*-I du CGI, la **contribution sociale généralisée**, prévue à l'article L. 136-1 du code de la sécurité sociale au titre des revenus d'activité et de remplacement (cf. FP n° 124), est admise en déduction du montant brut des sommes payées et des avantages en nature ou en argent accordés à hauteur de :

- **5,1 %** pour les revenus d'activité ;

- **3,8 %** pour les revenus de remplacement visés au 1° du II et au III de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale (allocation de chômage et pensions de retraite de certaines personnes ne payant pas l'impôt sur le revenu) ;

- **4,2 %** pour les revenus de remplacement visés au 2° du II de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale (pensions de retraite, pensions d'invalidité).

524 **8. Les frais de réception, de représentation, de congrès** (BOI-BNC-BASE-40-60-60).

Les frais de cette nature sont déductibles s'ils ont un **rapport direct et certain** avec la profession exercée et si leur montant est effectivement justifié.

Ainsi, les frais de restaurant correspondant à des repas d'affaires ou à des repas pris dans le cadre de voyages professionnels (congrès, séminaires, par exemple) ont le caractère de dépenses professionnelles. Leur déduction est donc admise dès lors qu'elles sont exposées dans l'intérêt de l'exploitation, qu'elles sont dûment justifiées et qu'elles sont dans un rapport normal avec l'activité de l'exploitant et l'avantage qu'il en attend.

525 **9. Les frais divers de gestion** (BOI-BNC-BASE-40-60-60).

Sont concernés, notamment, les fournitures de bureau, les frais de documentation (ouvrages techniques, publications professionnelles, cours de perfectionnement), les frais postaux, les cotisations syndicales et professionnelles, les frais d'actes et de contentieux, les frais d'encaissement des notes d'honoraires sur factures, les dons et subventions (FE n°s 1060 et suiv.).

De même, les frais de télétransmission des feuilles de soins exposés par les médecins constituent des charges déductibles dans les conditions de droit commun.

Remarques :

1. Un contribuable peut, sous certaines conditions, déduire de son bénéfice imposable les frais de formation professionnelle exposés par son conjoint collaborant à son activité.

2. Les dépenses exposées par les sportifs amateurs ou professionnels en vue de l'obtention d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle dans la perspective d'une insertion ou d'une conversion professionnelle sont déductibles des revenus non commerciaux qu'ils tirent de leur activité sportive, à condition que ces dépenses de formation aient un lien direct avec l'activité professionnelle qu'ils prévoient d'exercer au terme de leur carrière sportive.

3. Les frais **supplémentaires** de repas exposés régulièrement sur les lieux de leur activité professionnelle par les titulaires de bénéfices non commerciaux nécessités par l'exercice de la profession, **justifiés et non excessifs** sont déductibles dans les conditions et limites prévues. Pour **2012**, la dépense est **considérée comme excessive** lorsqu'elle dépasse **17,40 €** toutes taxes comprises. Au-delà de ce montant, les frais **supplémentaires** de repas ne peuvent pas être admis en déduction.

526 **10. Les frais financiers** (BOI-BNC-BASE-40-60-70).

Ils comprennent les intérêts effectivement payés à des tiers (y compris le conjoint séparé de biens) afférents à des emprunts contractés pour l'acquisition, la construction, la réparation, l'amélioration des divers éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (cf. n°s 512-3 et

suv.) [locaux, matériels, outillages professionnels...] ainsi que pour l'acquisition d'un office ou d'une clientèle.

Les intérêts des emprunts contractés par un associé pour l'acquisition de parts de sociétés civiles professionnelles qui n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés ou de sociétés civiles de moyens constituent une charge déductible de son bénéfice non commercial (cf. n° 46).

Les intérêts des emprunts contractés par les membres des professions médicales et paramédicales pour acquérir les droits sociaux d'une société exploitant une clinique peuvent être pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable s'il est établi que l'acquisition de ces titres est une condition nécessaire à l'exercice de la profession au sein de l'établissement.

Les intérêts d'emprunts afférents à des immeubles en cours de construction sont déductibles du bénéfice professionnel à compter de la première annuité, sous réserve que le contribuable inscrive sur le registre des immobilisations et des amortissements (cf. n° 512-4) le prix de revient de l'immeuble au 31 décembre de chaque année écoulée entre le début des travaux et la date de mise en service des locaux et prenne en outre l'engagement¹ d'affecter ce local, dès l'achèvement de la construction, à l'exercice de sa profession non commerciale. La circonstance que le local ne serait pas, après son achèvement, affecté à l'exercice de la profession non commerciale, serait de nature à remettre en cause les déductions effectuées.

526-1 11. Droits de mutation à titre gratuit (CGI, art. 93-1-7° ; BOI-BNC-BASE-40-40).

Depuis l'entrée en vigueur de l'ordonnance 2004-281 du 25 mars 2004, l'article 93-1-7° du CGI prévoit que les **droits de mutation à titre gratuit** acquittés par les héritiers, donataires ou légataires d'une exploitation non commerciale, pour la part des droits afférente à cette exploitation, et les intérêts dus en cas de paiement différé ou fractionné de ces droits, constituent des dépenses déductibles.

526-2 12. Redevances de concessions de produits de la propriété industrielle définies à l'article 39 terdecies du CGI.

Ces redevances sont déductibles en application du 8° du 1 de l'article 93 du CGI. Toutefois, lorsqu'il existe un lien de dépendance entre le concédant et le concessionnaire, le montant des redevances n'est déductible du résultat imposable de l'entreprise concessionnaire que pour une fraction de leur montant égale au rapport existant entre le taux des plus-values à long terme auquel elles ont été imposées chez le concédant et le taux normal de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 39-12).

III. LES FRAIS D'ÉTABLISSEMENT

(BOI-BNC-BASE-40-30)

527 Il s'agit :

- des frais dits de premier établissement (frais de recherches, d'études ou de publicité) ;
- le cas échéant, des frais de constitution de société (droits d'enregistrement, honoraires, frais d'actes)².

La déduction de ces dépenses peut être effectuée :

- . soit pour la totalité de leur montant au titre de l'année de leur paiement ;
- . soit, sur demande expresse formulée l'année où elles sont payées, de manière échelonnée sur une période maximale de cinq ans, suivant un plan d'amortissement linéaire qui ne peut être modifié au cours de la période d'amortissement choisie.

Remarque : les frais d'acquisition des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (commissions, honoraires, droits de mutation à titre onéreux ...) doivent être considérés comme des frais d'acquisition d'immobilisations et être traités conformément aux règles exposées.

IV. LES AMORTISSEMENTS

(BOI-BNC-BASE-50)

528 Il s'agit de l'amortissement des immeubles, du matériel technique, des véhicules, du matériel et mobilier de bureau, des agencements, dès lors qu'ils dépendent de l'actif professionnel (cf.

1. Cet engagement, rédigé sur papier libre, doit être joint à la déclaration 2035 de la première année au titre de laquelle les intérêts d'emprunts afférents à l'immeuble en cours de construction ont été portés en charges pour la détermination du bénéfice non commercial.

2. Les frais d'acte et d'enregistrement acquittés lors de l'achat de parts de sociétés civiles de moyens constituent une charge déductible du bénéfice non commercial de chaque associé.

n^{os} 512-3 et suiv.). Cet amortissement, pratiqué sur le prix de revient des éléments considérés, est effectué suivant les règles applicables en matière de bénéfiques industriels et commerciaux (cf. FE n^{os} 1081 et suiv.).

Il s'ensuit notamment que :

- L'application du système **d'amortissement dégressif ou exceptionnel** est autorisée, mais seulement dans le cadre du régime de la **déclaration contrôlée** ;
- L'amortissement des **voitures particulières**, ou, depuis le 1^{er} octobre 2010, des véhicules au sens de l'article 1010 du CGI n'est pas déductible pour la fraction de leur prix d'acquisition, taxes comprises, qui excède 18 300 €, quelle que soit la date d'acquisition du véhicule pour les véhicules acquis jusqu'au 31 décembre 2005.

Cette limite a été ramenée à 9 900 € pour les véhicules acquis depuis le 1^{er} janvier 2006 et dont la date de première mise en circulation est intervenue après le 1^{er} juin 2004, lorsque ces véhicules ont un taux d'émission de dioxyde de carbone supérieur à 200 grammes par kilomètre.

529

En ce qui concerne l'articulation avec les nouvelles règles en matière d'actifs et notamment l'incidence de la nouvelle méthode de comptabilisation et d'amortissement des éléments principaux d'une immobilisation, dénommée méthode par composants, il convient de se reporter au BOI-BNC-BASE-50.

chapitre 4

plus-values et moins-values

(BOI-BNC-BASE)

A. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

I. PRINCIPE

(BOI-BNC-BASE-30-10)

530

Conformément aux dispositions de l'article 93-1 du CGI, les gains (ou les pertes) provenant soit de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession, soit des cessions de charges ou d'offices, ainsi que de toutes indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle doivent être retenus, en principe, pour la détermination du bénéfice imposable. Toutefois, plusieurs régimes fiscaux particuliers à ces gains ou pertes viennent à déroger à ce principe.

Ainsi, pour les plus-values réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006 et au titre des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2006, l'article 151 *septies* du CGI prévoit que les plus-values nettes déterminées après compensation avec les moins-values de même nature, réalisées dans le cadre d'une activité libérale, font l'objet d'une **exonération totale** ou **partielle** selon que la **moyenne des recettes**, appréciées **hors taxes**, réalisées au cours des **deux années civiles** qui précèdent la date de clôture de l'exercice ou de **l'année de réalisation** des plus-values n'excède pas **90 000 €** ou est comprise **entre ce montant et 126 000 €**, à condition que l'activité ait été exercée pendant cinq ans au moins et que le bien ne soit pas un terrain à bâtir au sens de l'article 1594-0 G-A du CGI. Ce dispositif est commenté dans le livre II (cf. FE n^{os} 1263 et suiv.).

Remarque :

L'article 13-II de la loi n^o 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 modifie, à compter du **1^{er} janvier 2012**, certaines dispositions de l'article 151 *septies* du CGI.

530-1

Par ailleurs, pérennisant et améliorant le dispositif temporaire prévu par l'article 238 *quaterdecies* du CGI (RES N^o 2005/20) à l'égard des cessions qui avaient été réalisées entre le 16 juin 2004 et le 31 décembre 2005, l'article 238 *quindecies* du même code prévoit que les plus-values réalisées à l'occasion de la **transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité** (hors biens immobiliers) bénéficient d'une **exonération dégressive** lorsque la valeur de l'entreprise transmise est comprise **entre 300 000 € et 500 000 €**. Ces modalités d'exonération totale ou partielle et applicables aux transmissions réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006 sont exposées dans le livre II (cf. FE n^{os} 1290 et suiv.).

530-2 En outre, l'article 151 *septies* A du CGI instaure une **exonération des plus-values professionnelles** réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006, autres que celles visant des biens immobiliers ou assimilés, en cas de cession à titre onéreux de certaines entreprises individuelles occasionnées **par un départ en retraite de l'exploitant**.

Cette exonération, qui a été **étendue** à la plus-value réalisée par un **associé partant à la retraite en cas de cession d'activité** d'une société soumise au régime des sociétés de personnes par l'article 11 de la loi de finances pour 2009, est exposée au livre II (cf. FE n^{os} 1281-1 et suiv. et en ce qui concerne plus spécifiquement les agents généraux d'assurances, ci-après n^{os} 552-7 et suiv.).

530-3 Enfin, l'article 151 *septies* B du CGI instaure un **abattement de 10 %** sur les **plus-values à long terme professionnelles** visant les **biens immobiliers et assimilés**. Cet abattement, applicable aux plus-values réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006, est exposé au livre II (cf. FE n^{os} 1278-2 et suiv.).

530-4 **En l'absence d'exonération**, les gains (ou pertes) sont soumis au régime des articles 39 *duodecies* à 39 *novodecies* du CGI (CGI, art. 93 *quater*-I) c'est-à-dire au régime des plus-values (ou moins-values) à court terme ou long terme institué pour les entreprises industrielles et commerciales. Ce régime est commenté dans le livre II (cf. FE n^{os} 1225 et suiv.).

II. PRÉCISIONS

531 Pour l'application de ces régimes fiscaux particuliers, les précisions suivantes sont apportées :

1. Les éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession sont définis aux n^{os} 512-3 et suivants (BOI-BNC-BASE-30-20).

2. Le transfert dans le patrimoine privé du contribuable d'un élément d'actif affecté à l'exercice de la profession constitue une réalisation de ce bien.

3. Les plus-values ou moins-values provenant de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (cf. n^{os} 512-3 et suiv.).

Elles doivent, en application des règles de droit commun, être déterminées en retranchant du **prix de vente** diminué, s'il y a lieu, des frais spéciaux qui s'appliquent directement à l'opération de cession (tels que les commissions ou courtages versés à un intermédiaire), **le prix d'achat ou de revient** de ces éléments diminué du montant des amortissements pratiqués pour l'établissement de l'impôt sur le revenu.

Les plus-values résultant de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert de clientèle sont constituées par la différence entre l'indemnité reçue et celle versée au précédent-preneur ou par la totalité de l'indemnité reçue si le contribuable a créé sa clientèle.

Les plus-values provenant de la cession de charges ou d'offices sont constituées par la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition de la charge ou de l'office.

Pour la détermination des plus-values sur éléments d'actif amortissables, l'abattement forfaitaire pour frais de **34 %** spécifique au régime micro-BNC (cf. n^o 550-1) est réputé tenir compte des amortissements pratiqués selon le mode linéaire. La valeur d'origine à prendre en compte pour le calcul de la plus-value doit donc être diminuée du montant de l'amortissement calculé selon le mode linéaire (CGI, art. 102 *ter*-1, al. 2).

Lorsque le contribuable a été placé, à un moment quelconque, sous le régime de la déclaration contrôlée entre la date d'acquisition et celle de la cession du bien, les amortissements afférents à ce bien qui ont été déduits dans le cadre du régime de la déclaration contrôlée sont pris en compte pour le calcul de la plus-value.

4. Réévaluation légale des immobilisations

532 Cf. BOI-BNC-BASE-30-30-20-30.

5. Les contrats de crédit-bail conclus dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier (BOI-BNC-BASE-30-20 n^o 140).

Ils sont considérés comme des **immobilisations** lorsque les loyers versés ont été déduits pour la détermination du bénéfice non commercial (CGI, art. 93 *quater*-III). De même, les biens acquis à l'échéance de tels contrats ont le caractère d'éléments d'actif affecté à l'exercice de la profession non commerciale (cf. n^o 512-4).

Les règles applicables lors de la cession de tels biens ainsi que les obligations déclaratives qui en découlent, sont exposées aux n^{os} 536 et suiv. Le cas particulier des contribuables qui donnent en sous-location un immeuble pris en crédit-bail est précisé ci-après n^o 539.

6. Les plus-values nettes à long terme.

Elles sont imposées séparément à l'impôt sur le revenu au taux unique de **16 %**¹, quelle que soit la nature de l'élément d'actif cédé.

7. En cas de cession ou cessation d'entreprise.

L'excédent éventuel des moins-values à long terme sur les plus-values de même nature peut être déduit des bénéfices de l'année de la cession ou de la cessation à concurrence d'une fraction qui est fonction du rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme et le taux normal de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 39 *quindecies* I-2).

Compte tenu des modifications des taux d'imposition, les fractions des moins-values déductibles sont les suivantes :

Moins-values nettes à long terme subies au cours de l'année de cession ou cessation d'activité ou des dix années précédentes et non encore compensées	Moins-values subies			
	Du 1-1-1984 au 31-12-1989	Du 1-1-1990 au 31-12-1990		Depuis le 1-1-1991
		Sur terrains à bâtir et biens assimilés	Sur autres éléments d'actif	
Cessation intervenant :				
- en 1991 et 1992	11/34	26/34	16/34	16/34
- depuis 1993	11/(33 1/3)	26/(33 1/3)	16/(33 1/3)	16/(33 1/3)

B. DISPOSITIONS PARTICULIÈRES

533 1. Produits de la propriété industrielle et produits des cessions de droits portant sur des logiciels originaux par leur auteur (CGI, art. 93 *quater*-I).

Ils bénéficient, en règle générale, du régime des plus-values professionnelles (cf. n^{os} 558-1 et 560-1). Par ailleurs, certaines plus-values d'apports de produits de la propriété industrielle réalisés depuis le 1^{er} janvier 1997 peuvent bénéficier d'un report d'imposition de cinq ans (cf. n^o 558-4).

533-1 2. Plus-values réalisées sur des biens affectés à l'exercice de la profession mais ayant figuré pendant une partie du temps écoulé depuis l'acquisition dans le patrimoine privé du cédant (CGI, art. 151 *sexies*; ann. II, art. 74-0 E *ter*; CAA Lyon arrêts n^{os} 04LY00585 et 04LY00586 du 20 novembre 2007; cf. FE n^o 1226 et FI n^o 3270)

533-2 3. Plus-values d'apport en société de l'ensemble des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession et droits assimilés (CGI, art. 151 *octies*; cf. FE n^o 1283).

533-3 4. Plus-values nettes d'apport réalisées par une SCP n'ayant pas opté pour l'IS à l'occasion d'un apport partiel d'actif, d'une fusion ou d'une scission intervenus depuis le 1^{er} janvier 2000 (CGI, art. 151 *octies* A; cf. n^{os} 586-1 à 586-3).

533-4 5. Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle.

Les exploitants soumis au régime de la **déclaration contrôlée** peuvent invoquer les dispositions de l'article 41 du CGI pour l'ensemble des plus-values constatées sur les éléments d'actif affectés à l'exercice de leur profession (cf. n^{os} 512-3 et suiv.).

Pour les transmissions **réalisés** depuis le 1^{er} janvier 2006, les exploitants peuvent se prévaloir des dispositions de l'article 238 *quindecies* du CGI (cf. FE n^{os} 1290 et suiv.).

533-5 6. Plus-values professionnelles résultant de l'échange de droits ou parts effectué à l'occasion de l'apport de ces derniers à une société soumise à un régime réel d'imposition (CGI, art. 151 *octies* B).

Pour les apports réalisés depuis le 1^{er} janvier 2007, le professionnel libéral peut bénéficier d'un report d'imposition selon les modalités et dans les conditions exposées au livre II, FE n^o 1279-2.

1. Taux à majorer des prélèvements sociaux.

534 7. Ventes d'éléments de l'actif professionnel faisant l'objet d'une annulation, d'une résolution ou d'une réduction de prix (CGI, art. 39 *duodecies*-9 ; cf. FE, n° 1295).

L'article 39 *duodecies*-9 du CGI fixe les règles applicables en cas d'annulation de la cession d'éléments de l'actif immobilisé ou de la réduction du prix de vente de ces mêmes éléments, lorsque ces événements interviennent au cours d'un exercice postérieur à celui de la cession. Ces règles ont pour objet d'admettre la déduction immédiate de la somme correspondant à la plus-value constatée lors de la vente annulée, en conférant à la déduction de cette somme un traitement fiscal symétrique à celui qui a été appliqué lors de la cession.

Ce dispositif est applicable à l'ensemble des entreprises relevant de l'IR et notamment à celles qui sont imposables dans la catégorie des BNC.

534-1 8. Membres des professions libérales et assimilés : retrait dans le patrimoine privé de la partie de la résidence principale affectée à l'exercice de la profession.

Le paiement de l'impôt sur la plus-value réalisée à cette occasion peut être fractionné par parts égales sur les trois années qui suivent celle de leur réalisation.

Cette mesure est réservée aux seuls membres de professions libérales exerçant leur activité à titre professionnel (cf. n° 512-2) et aux titulaires de charges et offices non commerçants.

Elle s'applique aux parties d'immeubles affectées à l'activité professionnelle et qui au moment du retrait constituent la résidence principale des intéressés au sens de l'ancien article 150 C-I-a du CGI. Cette mesure ne peut donc concerner que les locaux à usage mixte proprement dit dont la partie professionnelle constitue le prolongement direct de la partie privée.

Le paiement fractionné est subordonné à une option expresse du contribuable, souscrite sur papier libre et jointe à la déclaration de résultats. L'option exercée ne peut être remise en cause par le contribuable.

Le paiement fractionné ne peut s'appliquer à la partie « court terme » de la plus-value bénéficiant de l'étalement sur trois ans prévu par l'article 39 *quaterdecies* du CGI.

Le paiement de l'impôt est fractionné par parts égales sur les trois années suivant celle de la réalisation de la plus-value concernée.

Cependant, le solde restant dû devient immédiatement exigible en cas de cession des locaux à titre gratuit ou à titre onéreux dans le délai de trois ans ou de non-paiement de l'une des fractions de l'impôt.

535 9. Plus-values d'échange de droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission de société (CGI, art. 93 *quater*-V).

L'article 93 *quater*-V du CGI permet, dans les conditions prévues à l'article 38-7 *bis* du CGI (cf. FE n° 1258), de différer la prise en compte du profit ou de la perte réalisé lors de l'échange des droits sociaux affectés à l'exercice d'une profession non commerciale, consécutif à une fusion ou une scission de sociétés.

Pour les opérations de fusions et de scissions réalisées depuis le 1^{er} janvier 2002, conformément à l'article 210-0 A du CGI, le V de l'article 93 *quater* du même code s'applique aux opérations visées au I de l'article 210-0 A précité mais pas à celles visées au II de ce même article (cf. FE n°s 1451-7 et 1451-8).

Les personnes placées sous le régime du V de l'article 93 *quater* du CGI sont soumises aux obligations définies à l'article 54 *septies* du même code (cf. FE n° 1468).

Ce dispositif ne se cumule pas avec celui prévu au II de l'article 151 *octies* A du CGI (cf. n°s 586-1 à 586-3).

10. Report d'imposition de l'indemnité perçue par l'avoué au titre du préjudice correspondant à la perte du droit de présentation.

535-1 Sur **option**, l'avoué membre d'une société visée à l'article 8 *ter* du CGI qui perçoit une indemnisation en application de l'article 13 de la loi n° 2011-94 du 25 janvier 2011 portant réforme de la représentation devant les cours d'appel **bénéficie d'un report d'imposition** pour la **fraction** de la plus-value imposable qui **excède un montant égal** à la quote-part de l'indemnité lui revenant **minorée** :

- soit de la quote-part de la valeur du droit de présentation telle que mentionnée dans le registre des immobilisations correspondant à ses droits dans la société ;
- soit, si elle est supérieure, de la valeur d'acquisition ou de souscription des parts sociales.

Le report d'imposition **prend fin** en cas :

- de cession, de rachat ou d'annulation des parts de la société dont l'avoué est membre ;
- ou de cessation de l'activité professionnelle de celui-ci ;
- ou d'assujettissement de la société à l'impôt sur les sociétés ou de transformation de celle-ci en société passible de l'impôt sur les sociétés.

Ce report d'imposition peut bénéficier du dispositif de maintien du report prévu à l'article 151-0 *octies* du CGI.

L'avoué concerné **doit joindre** à la déclaration prévue à l'article 170 du CGI au titre de chacune des années d'application du report **un état conforme** au modèle fourni par l'administration faisant apparaître le montant de la plus-value en report d'imposition ainsi que les éléments permettant le calcul de cette plus-value.

La production de l'état mentionné ci-dessus au titre de l'année ou de l'exercice de perception de l'indemnité **vaut option** pour le présent report.

Pour les années suivantes, le **défaut de production** de cet état entraîne l'application d'une amende égale à **1 %** du montant de la plus-value placée en report d'imposition.

11. Cession d'un droit de surélévation pour réaliser des locaux destinés à l'habitation (CGI, 238 *octies* A ; BOI-BIC-PVMV-40-10-80 ; BOFiP-Impôts, Actualités du 28/11/2012 ; BIC-IS-BA-BNC).

535-2

Les plus-values réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu au titre des bénéficiaires non-commerciaux à l'occasion de la **cession** d'un droit de surélévation **effectuée au plus tard le 31 décembre 2014** en vue de la réalisation de locaux destinés à l'habitation **sont exonérées**.

a. Condition de l'exonération.

Cette exonération est **subordonnée à la condition** que la personne cessionnaire **s'engage à achever** les locaux destinés à l'habitation dans un **délai de quatre ans** à compter de la date de l'acquisition.

b. Non-respect de l'engagement.

1° Principe.

Le **non-respect** par la **personne cessionnaire** de l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation, dans le délai de quatre ans, **entraîne** l'application de l'amende prévue à l'article 1764-IV du CGI.

2° Exception.

L'amende prévue à l'article 1764-IV du CGI **n'est pas due** :

- lorsque la personne cessionnaire ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté ;
- en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans les deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune.

En cas de fusion de sociétés, l'engagement souscrit par le cessionnaire n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement d'achèvement des locaux dans le délai restant à courir. Le non-respect par la société absorbante de l'engagement d'achèvement des locaux entraîne l'application de l'amende prévue pour le cessionnaire.

c. Sanctions.

La **personne cessionnaire** qui ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation est **redevable** d'une amende dont le montant est égal à **25 %** de la valeur de cession du droit de surélévation (CGI, art. 1764-IV).

d. Entrée en vigueur.

Cette exonération s'applique aux cessions à titre onéreux **réalisées du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014**.

chapitre 5

opérations de crédit-bail immobilier

(CGI, art. 93-1-6° et 93-6 ; BOI-BNC-BASE-30-30-20-10)

Les développements qui suivent s'appliquent aux contrats de crédit-bail immobilier à usage professionnel conclus dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier et qui présentent le caractère d'élément d'actif affecté à l'exercice de l'activité non commerciale. Conformément aux dispositions de l'article 93 *quater*-III du CGI, il en est obligatoirement ainsi lorsque les loyers versés ont été déduits pour la détermination du bénéfice non commercial.

A. RÈGLES APPLICABLES EN COURS DE CONTRAT

I. DÉDUCTIBILITÉ DES LOYERS PAR LE CRÉDIT-PRENEUR

536 1. Contrats conclus avant le 1^{er} janvier 1996.

Les loyers versés par les crédit-preneurs en vertu d'un contrat de crédit-bail constituent en principe, dans leur intégralité, des charges déductibles pour l'assiette de l'impôt.

2. Contrats conclus depuis le 1^{er} janvier 1996.

La quote-part de loyer prise en compte pour la détermination du prix de cession de l'immeuble à l'issue du contrat et qui se rapporte à des éléments non amortissables n'est pas déductible du résultat imposable du crédit-preneur.

Le loyer est réputé affecté au financement des différents éléments dans l'ordre suivant :

- d'abord aux frais supportés par le crédit-bailleur lors de l'acquisition de l'immeuble ;
- ensuite, aux éléments amortissables ;
- enfin aux éléments non amortissables.

II. CESSION D'UN CONTRAT DE CRÉDIT-BAIL

536-1 1. Situation du cédant.

Le résultat de la cession de droits portant sur un contrat de crédit-bail immobilier est soumis au régime des plus-values professionnelles prévu par l'article 39 *duodecies* du CGI, sous réserve de l'application des dispositions de l'article 39 *duodecies* A du même code.

Remarque : depuis le 1^{er} janvier 2006, les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire sont assimilés à des éléments d'actif immobilisé et sont donc susceptibles de bénéficier d'un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième sur les plus-values à long terme réalisées lors de leur cession, (CGI, art. 151 *septies* B ; cf. n° 530-3).

Cela étant, pour les **contrats conclus** depuis le 1^{er} janvier 1996 :

- les quotes-parts de loyers non déductibles en application de l'article 39-10 du CGI sont considérées comme un élément du prix de revient du contrat pour le calcul de la plus-value ;
- la plus-value réalisée est à court terme à concurrence de la fraction déduite, pour l'assiette de l'impôt, de la quote-part des loyers prise en compte pour la fixation du prix de vente diminué du montant des frais d'acquisition compris dans ces loyers.

2. Situation du cessionnaire.

Pour les **contrats conclus** depuis le 1^{er} janvier 1996, les droits afférents au contrat sont assimilés à des éléments non amortissables de l'actif immobilisé pour la fraction du prix auquel ils ont été acquis égale à la somme de la valeur réelle des terrains et des quotes-parts de loyer non déduites en application des dispositions de l'article 39-10 du CGI au titre des éléments non amortissables, à la date du transfert du contrat, diminuée de la valeur du terrain à la signature du contrat avec le crédit-bailleur.

La fraction du prix d'acquisition des droits représentative des constructions est amortissable selon le mode linéaire sur la durée normale d'utilisation des constructions appréciée à la date de cession des droits. La durée d'amortissement est, notamment, indépendante de la durée du contrat de crédit-bail restant à courir.

B. CONSÉQUENCES DE LA LEVÉE D'OPTION D'ACHAT

Le locataire qui accepte, à l'échéance d'un contrat de crédit-bail, la promesse unilatérale de vente dont il est titulaire, devient propriétaire du bien objet du contrat. Ce bien est alors inscrit à son actif professionnel (CGI, art. 93-6).

Le locataire acquéreur de l'immeuble doit procéder, le cas échéant, à la réintégration d'une fraction des loyers versés en cours de contrat. Il peut également amortir l'immeuble à l'échéance du contrat.

I. RÉINTÉGRATION D'UNE FRACTION DES LOYERS VERSÉS EN COURS DE CONTRAT

537 1. Depuis l'imposition des revenus de l'année 1995.

Lorsque le prix de levée de l'option d'achat de l'immeuble est inférieur à la différence existant entre :

- la valeur de l'immeuble lors de la signature du contrat ;

- et le montant total des amortissements que le locataire aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien depuis cette date, le montant de la réintégration est égal à la fraction des loyers versés en cours de contrat correspondant à cette différence, diminuée du prix de levée de l'option d'achat de l'immeuble.

2. Pour les contrats conclus depuis le 1^{er} janvier 1996.

Le montant de la réintégration déterminée au 1 est diminué des quotes-parts de loyers non déductibles en application des dispositions de l'article 39-10 du CGI.

3. Lorsque le crédit-preneur a acquis les droits attachés au contrat auprès d'un précédent locataire.

La fraction des loyers à réintégrer est déterminée en appliquant au montant de la réintégration le rapport qui existe à la date de levée de l'option d'achat entre la durée de détention des droits afférents au contrat par le crédit-preneur acquéreur et la durée totale du contrat.

II. AMORTISSEMENT DE L'IMMEUBLE ACQUIS À L'ÉCHÉANCE D'UN CONTRAT DE CRÉDIT-BAIL

537-1 1. Le crédit-preneur est titulaire du contrat depuis l'origine.

Le prix de revient de l'immeuble à inscrire à l'actif s'entend :

- du prix contractuel de cession (prix de levée de l'option) ;
- majoré, le cas échéant, des sommes réintégréées à l'issue du contrat (cf. n° 537).

Pour les contrats conclus depuis le 1^{er} janvier 1996, le prix de revient de l'immeuble est en outre majoré des quotes-parts de loyers non déductibles en application de l'article 39-10 du CGI.

La fraction du prix de revient ainsi défini **qui excède le prix d'achat du terrain** par le bailleur est **amorti sur la durée normale** d'utilisation des constructions, appréciée à la date de la levée de l'option. Elle correspond au prix de revient des constructions.

2. Le crédit-preneur a acquis les droits attachés au contrat d'un précédent locataire.

Le prix de revient de l'immeuble (cf. paragraphe 1) est majoré du prix d'acquisition des droits en cause.

3. Immeuble affecté à usage de bureaux et situé en Île-de-France.

Le prix de revient des constructions d'un immeuble affecté à usage de bureaux et situé en Île-de-France, acquis à l'issue d'un contrat de crédit-bail, est amorti sur la durée normale d'utilisation du bien restant à courir à compter de la date de levée de l'option depuis son acquisition par le crédit-bailleur.

C. CESSION D'UN IMMEUBLE ACQUIS EN EXÉCUTION D'UN CONTRAT DE CRÉDIT-BAIL

I. DÉTERMINATION DE LA PLUS-VALUE

538

La plus-value de cession est déterminée par différence entre le prix de cession du bien et son prix de revient, diminué des amortissements pratiqués.

En cas de cession d'un immeuble moyennant un prix global couvrant les constructions et le terrain, il y a lieu de déterminer le résultat de la cession en distinguant la part de ce résultat afférente respectivement aux constructions et au terrain.

II. RÉGIME FISCAL DE LA PLUS-VALUE DE CESSION

538-1

La cession d'un immeuble acquis en exécution d'un contrat de crédit-bail est soumise au régime des plus-values professionnelles (CGI, art. 39 *duodecies* A).

1. Computation du délai de deux ans.

Le délai de deux ans prévu par l'article 39 *duodecies* du CGI s'apprécie à compter de la date du transfert effectif de propriété du bien résultant de l'acceptation de la promesse de vente (la levée de l'option d'achat) prévue au contrat.

Lorsqu'il s'agit d'un immeuble affecté à titre principal à usage de bureaux et situé en Île-de-France, le délai de deux ans s'apprécie non pas à compter de la date du transfert effectif de propriété du bien résultant de la levée de l'option d'achat prévue au contrat, mais à compter de la date d'inscription du bien à l'actif du crédit-bailleur.

2. Qualification de la plus-value.

a. Plus-value à court terme.

1° L'immeuble cédé a été acquis par le souscripteur du contrat de crédit-bail.

Pour les contrats conclus depuis le 1^{er} janvier 1996, la plus-value est à court terme à hauteur :

- des amortissements pratiqués sur le prix de revient ;
- augmentés de la fraction déduite, pendant la période au cours de laquelle l'entreprise a été titulaire du contrat, des quotes-parts de loyers prises en compte pour la fixation du prix de vente convenu pour la cession éventuelle de l'immeuble à l'issue du contrat ;
- ces quotes-parts étant elles-mêmes diminuées du montant des sommes réintégréées au moment de la levée de l'option et du montant des frais d'acquisition compris dans les loyers.

2° L'immeuble cédé a été acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail dont les droits ont été acquis d'un précédent locataire.

Pour les contrats conclus depuis le 1^{er} janvier 1996, la plus-value à court terme est déterminée en tenant compte des amortissements afférents aux droits attachés au contrat.

b. Plus-value à long terme.

La fraction de la plus-value globale qui excède la plus-value à court terme relève du régime des plus-values à long terme.

III. ÉTALEMENT DES PLUS-VALUES DE CESSION D'IMMEUBLES À DES SOCIÉTÉS DE CRÉDIT-BAIL DONT LE CÉDANT RETROUVE LA JOUISSANCE EN VERTU D'UN CONTRAT DE CRÉDIT-BAIL

(CGI, art. 39 *novodecies*)

538-2

Lorsqu'une entreprise cède un immeuble à une société de crédit-bail dont elle retrouve immédiatement la jouissance en vertu d'un contrat de crédit-bail, le montant de la plus-value de cession de cet immeuble peut être réparti par parts égales sur les exercices clos pendant la durée du contrat de crédit-bail sans excéder quinze ans. Toutefois, lorsque l'immeuble est acquis par l'entreprise ou que le contrat de crédit-bail est résilié, le solde est imposé immédiatement, cf. n° 1280.

Ces dispositions s'appliquent aux cessions d'immeubles **réalisées entre le 23 avril 2009 et le 31 décembre 2012**.

D. CAS PARTICULIER DES CONTRIBUABLES QUI DONNENT EN SOUS-LOCATION UN IMMEUBLE PRIS EN CRÉDIT-BAIL

539

Les revenus tirés de la sous-location nue d'un immeuble pris en crédit-bail dans le cadre d'un contrat non SICOMI, par une personne physique ou par une société de personnes mentionnée à l'article 8 du CGI, sont imposables dans la catégorie des BNC en application du 1 de l'article 92 du CGI (cf. n° 204-1).

• **Pour les contrats souscrits** depuis le 1^{er} janvier 1996, les loyers de crédit-bail versés en cours de contrat sont déductibles dans les conditions prévues à l'article 93-1-6° du CGI (cf. n° 536).

Dès lors que ces loyers ont été déduits, le contrat de crédit-bail a le caractère d'élément d'actif (CGI, art. 93 *quater*-III).

Du fait de la levée de l'option d'achat, le bien acquis devient un élément d'actif affecté à l'activité non commerciale (CGI, art. 93-6).

Le locataire acquéreur doit, le cas échéant, procéder à la réintégration, dans le bénéfice non commercial imposable de l'année de la levée de l'option, d'une fraction des loyers versés en cours de contrat (cf. n° 537).

• Depuis l'imposition des revenus de l'année 1995, la réintégration porte sur la différence existant, le cas échéant, entre la valeur de l'immeuble lors de la signature du contrat et le montant total des amortissements que le locataire aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien depuis cette date, diminuée du prix de levée de l'option d'achat de l'immeuble.

• **Pour les contrats conclus** depuis le 1^{er} janvier 1996, le montant de la réintégration est diminué des quotes-parts des loyers non admises en déduction des résultats imposables, en application de l'article 39-10 du CGI.

Pour l'application de ces dispositions, il est tenu compte des amortissements que le crédit-preneur aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire de l'immeuble depuis la signature du contrat

de crédit-bail. Il s'agit d'amortissements théoriques qui correspondent à ceux que peuvent pratiquer les contribuables lorsque l'immeuble est inscrit à un actif professionnel.

Au cas particulier, il est admis que ces amortissements théoriques puissent être pris en compte au titre de la réintégration d'une fraction des loyers versés en cours de contrat même si l'immeuble ne pouvait être inscrit à un actif professionnel.

Le fait, pour le preneur - personne physique ou société mentionnée à l'article 8 du CGI - d'acquérir la propriété de l'immeuble à la levée de l'option a pour conséquence une cessation de l'exercice de l'activité de sous-location dont les produits relèvent du régime des BNC. Les intéressés exercent désormais une activité de location nue, dont les produits sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers. Cet événement, qui fait perdre à l'immeuble son caractère d'élément affecté à l'activité non commerciale, emporte transfert du bien dans le patrimoine privé du contribuable ou de la société. Ce transfert constitue, au sens de l'article 93-1 du CGI, une réalisation de cet élément.

La plus-value acquise est immédiatement imposable selon le régime applicable aux plus-values de cession d'éléments d'actif immobilisé. Cette plus-value est intégralement à court terme dès lors que le transfert dans le patrimoine privé suit immédiatement la levée de l'option. Elle peut toutefois faire l'objet d'un report d'imposition dans les conditions prévues à l'article 93 *quater*-IV du CGI.

E. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES DU CRÉDIT-PRENEUR

539-1

Sur ce point, il convient de se reporter FE n^{os} 1306 et suiv.

titre 3

régimes d'imposition

(BOI-BNC-DECLA)

540

Depuis l'imposition des revenus de 1999 et la suppression du régime de l'évaluation administrative, les contribuables qui perçoivent des revenus non commerciaux, sont placés :

- soit sous le régime de la **déclaration contrôlée** qui s'applique de plein droit lorsque le montant annuel de leurs recettes est supérieur à **32 600 € hors taxes¹** en **2012** (32 600 € en 2011 ; 32 100 € en 2010) et qui les oblige à déclarer le montant exact de leurs bénéfices (cf. n° 541 et suivants). Depuis le 1^{er} janvier 2010, ce seuil est actualisé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi à la centaine d'euros la plus proche ;

- soit sous le régime **micro-BNC** lorsque le montant de leurs recettes n'excède pas la limite ci-dessus, et qu'ils n'exercent pas les activités qui sont soumises obligatoirement au régime de la déclaration contrôlée. Dans ce régime, le bénéfice imposable est calculé automatiquement après application sur le montant des recettes déclarées d'un abattement forfaitaire représentatif de frais (cf. n° 548).

Remarque : des dérogations légales prévoient l'application de régimes particuliers d'imposition à certains revenus à caractère non commercial. Ces régimes font l'objet de commentaires au titre 4 ci-après (cf. n° 552 et suiv.).

chapitre premier

régime de la déclaration contrôlée

(CGI, art. 96 à 100 *bis* ; ann. III, art. 40 A ; BOI-BNC-DECLA)

541

Le régime de la déclaration contrôlée s'applique à **titre obligatoire** :

- aux contribuables dont le montant annuel des recettes excède la limite de **32 600 € en 2012** ;
- quel que soit le montant de leurs recettes, aux officiers publics et ministériels pour les bénéfices provenant de leur charge ou office² et aux contribuables dont les bénéfices proviennent de la production littéraire, scientifique ou artistique ou de la pratique d'un sport et qui optent pour l'imposition selon un revenu moyen (CGI, art. 100 *bis* ; cf. n°s 557 à 557-6) ;
- aux contribuables qui optent pour un régime réel TVA pour l'imposition de leur chiffre d'affaires ;

1. La loi prévoit également des cas où le régime de la déclaration contrôlée s'applique à titre obligatoire quel que soit le montant des recettes réalisées (cf. n° 541).

2. Les intéressés ne sont cependant pas exclus du régime micro-BNC pour les revenus non commerciaux qu'ils peuvent retirer de leurs activités connexes accessoires ou d'une autre source, lorsqu'ils remplissent les conditions d'application de ce régime (CGI, art. 100).

- aux contribuables qui sont exclus du régime de la franchise en base de TVA prévu à l'article 293 B du CGI (cf. TCA, n^{os} 2691 et suiv.) ;
- aux contribuables qui, réalisant dans une même entreprise, des recettes non commerciales et des recettes commerciales, optent pour un régime réel d'imposition de leur bénéfice commercial (CGI, art. 96 B) ;

541-1 Le régime de la déclaration contrôlée s'applique, **sur option**, aux contribuables relevant de plein droit du régime micro-BNC. L'option pour le régime de la déclaration contrôlée doit être exercée dans les conditions prévues au 5 de l'article 102 *ter* du CGI (cf. n^o 549-6).

Au regard de la TVA, l'option pour le régime de la déclaration contrôlée n'entraîne pas pour autant la déchéance du régime de la franchise en base, dès lors que les conditions pour bénéficier de ce régime sont réunies.

A. APPRÉCIATION DE LA LIMITE D'APPLICATION DU RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE

(CGI, art. 96-II et art. 96 B ; BOI-BNC-DECLA-10-10)

I. CONTRIBUABLE EXERÇANT À TITRE INDIVIDUEL

(BOI-BNC-DECLA-10-10)

542 1. Nature et rattachement des recettes.

Les recettes à considérer pour apprécier si la limite est ou non dépassée s'entendent de toutes les recettes non commerciales, principales ou accessoires, encaissées au cours de l'année d'imposition (cf. n^o 514). Toutefois, il convient d'exclure du montant total des recettes encaissées les sommes qui ne font que transiter chez le professionnel (dépôts de fonds), les rétrocessions d'honoraires à des confrères, les débours (sur ces notions, cf. n^o 515) et les recettes liées à la cession d'éléments d'actif ou au transfert de la clientèle.

Les recettes à prendre en considération s'entendent, dans tous les cas¹, de toutes les sommes effectivement encaissées au cours de l'année d'imposition ou dont le contribuable a eu la libre disposition dans le cadre de son activité sans qu'il soit tenu compte de l'année au cours de laquelle les opérations ont été réalisées ou du mode de perception des recettes.

542-1 2. Incidence de la TVA.

La limite s'apprécie **hors TVA**, que les titulaires de BNC soient ou non redevables de celle-ci.

542-2 3. Précisions.

Pour déterminer le régime d'imposition applicable aux contribuables commençant ou cessant leur activité en cours d'année, la limite doit être réduite au prorata du temps d'exercice de l'activité au cours de l'année de création ou de cessation.

Pour apprécier si la limite est ou non franchie, il y a lieu de faire masse de **l'ensemble** des recettes réalisées :

- lorsqu'une même personne exerce simultanément plusieurs activités non commerciales ;
- ou lorsqu'une personne réalise, dans une même entreprise, des recettes non commerciales et des recettes commerciales.

II. MEMBRES DE SOCIÉTÉS DE PERSONNES NON SOUMISES À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

(BOI-BNC-DECLA-10-10 n^o 240)

542-3 Les associés de sociétés de personnes sont exclus du champ d'application du régime micro-BNC. En conséquence, les bénéfices réalisés au sein de ces sociétés sont imposés au nom des associés, suivant le régime de la déclaration contrôlée, alors même que la part revenant à chaque associé dans les recettes totales serait inférieure à la limite. Lorsque l'associé exerce par ailleurs une activité non commerciale personnelle, il convient de tenir compte à la fois des recettes réalisées à titre personnel et de celles qui lui reviennent en proportion de ses droits dans la société (CGI, art. 96-II).

542-4 Pour apprécier si le régime micro-BNC trouve à s'appliquer à son activité personnelle, deux situations doivent être envisagées :

1. Y compris en cas d'option pour la détermination du résultat en fonction des créances acquises (CGI, art. 93 A) ou l'année de la cession d'activité ou du décès.

- si les recettes totales des deux activités excèdent la limite, l'activité exercée à titre individuel est exclue du régime micro-BNC, quand bien même les recettes tirées de cette activité n'excéderaient pas ladite limite. Le régime de la déclaration contrôlée est alors seul applicable ;

- si les recettes totales des deux activités n'excèdent pas la limite, l'activité exercée à titre individuel peut bénéficier du régime micro-BNC.

Toutefois, il est admis, pour déterminer le régime d'imposition applicable à l'activité non commerciale exercée à titre individuel par l'associé d'une société civile de moyens (SCM), de faire abstraction de la part des recettes correspondant à ses droits dans la SCM, dès lors que cette SCM exerce une activité conforme à son objet.

B. OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES

I. OBLIGATIONS COMPTABLES

(BOI-BNC-DECLA-10-20)

543

Les contribuables sont tenus d'avoir un **livre-journal** complété au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes¹ et de leurs dépenses professionnelles.

Ce livre-journal comporte, quelle que soit la profession exercée, l'identité déclarée par le client ainsi que le montant, la date et la forme du versement des honoraires (CGI, art. 99, al. 2 et CGI, art. 102 *ter*-4, deuxième alinéa).

Ils doivent également tenir un document (constituant en pratique le registre des immobilisations et des amortissements) appuyé des pièces justificatives correspondantes, comportant la date d'acquisition ou de création et le prix de revient des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (cf. n^{os} 512-3 et suiv.), le montant des amortissements effectués sur ces éléments, ainsi qu'éventuellement le prix et la date de cession de ces mêmes éléments (CGI, art. 99, al. 3).

Ces documents ne doivent comporter ni la mention des recettes éventuelles et des charges de propriété correspondant aux éléments conservés par le contribuable dans son patrimoine privé, ni même l'indication de ces éléments.

Ces documents doivent être conservés pendant six ans (cf. RC n^{os} 7080 et suiv.).

Par **exception** au premier alinéa de l'article 99 du CGI, les **exploitants individuels** dont le montant annuel de recettes n'excède pas le deuxième seuil mentionné au I de l'article 302 *septies* A du CGI, soit 234 000 €, au cours de l'année civile ou de l'année civile précédente, **peuvent procéder**, au cours de l'année, à l'enregistrement de leurs recettes et dépenses professionnelles sur le livre-journal en **retenant la date de l'opération figurant sur le relevé qui leur est adressé par un établissement de crédit**, sous réserve d'enregistrer toutes leurs recettes et dépenses de l'année au plus tard le dernier jour de celle-ci (CGI, art. 99).

II. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

(BOI-BNC-DECLA-10-30)

543-1

Qu'ils relèvent du régime de la déclaration contrôlée obligatoirement ou sur option, les contribuables doivent produire une déclaration 2035. Cette déclaration doit être adressée au service des impôts du lieu d'exercice de l'activité ou du principal établissement jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai (Décret n^o 2009-316 du 20 mars 2009).

En ce qui concerne le délai de dépôt de la déclaration 2035 en cas de cessation ou de décès, cf. n^o 580.

Les contribuables peuvent adhérer à la procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFC) et transmettre sur support magnétique ou par voie électronique la déclaration de résultat et ses annexes (tableau 2035 A et B, annexe 2035 AS...) [cf. RC n^{os} 7062 et suiv.].

Remarques :

1. La déclaration 2035 et ses annexes (tableaux 2035 A et B, annexe 2035 AS) peuvent être éditées au moyen d'un procédé d'impression laser, sur autorisation de l'administration (cf. RC n^o 7060 et suiv.).

2. Les contribuables titulaires de bénéfices non commerciaux tenus de souscrire leur déclaration de résultat auprès de la Direction des grandes entreprises, doivent le faire par voie électronique (CGI, art. 1649 *quater* B *quater* ; ann. III, art. 41-00 A).

1. La comptabilisation des recettes peut s'effectuer dans les conditions exposées au n^o 550.

Les sociétés et groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés¹ doivent produire la même déclaration que les contribuables exerçant à titre individuel.

Cette déclaration indique, d'une part, les nom, lieu d'exercice de la profession ou du principal établissement et la nature de la profession ou activité exercée, d'autre part, le montant des recettes brutes, des dépenses professionnelles et le chiffre du bénéfice net (ou le montant du déficit). Elle comporte également un tableau des immobilisations affectées à l'exercice de la profession qui reprend les mêmes indications que celles figurant sur le registre des immobilisations et des amortissements, cf. n° 543.

En cas de non-production de la déclaration 2035, le bénéfice imposable du contribuable soumis de plein droit au régime de la déclaration contrôlée peut être évalué d'office (cf. RC n° 7270).

Les contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée qui optent pour les créances acquises et les dépenses engagées selon les modalités prévues à l'article 93 A du CGI sont tenus, la première année au titre de laquelle le bénéfice est déterminé selon ce dispositif, de fournir en annexe à la déclaration 2035, un état des créances et des dettes au 31 décembre de l'année qui précède celle au titre de laquelle l'option est exercée. Ce document est établi conformément à un modèle fixé par l'administration. Chaque année, tant que l'option n'est pas dénoncée, un état de ces créances et dettes actualisé au 31 décembre de l'année d'imposition est adressé à l'administration selon les mêmes modalités. Ce document doit être accompagné, lorsqu'il y a lieu, d'une note établie sur papier libre comportant le détail des corrections opérées. La non-production des états ne constitue pas un cas de déchéance de l'option régulièrement exercée. Elle entraîne l'application des sanctions prévues à l'article 1729 B du CGI.

C. CONTRÔLE DES DÉCLARATIONS

(BOI-BNC-PROCD)

544

L'administration peut demander aux contribuables tous renseignements susceptibles de justifier l'exactitude des chiffres déclarés et, notamment, tous éléments permettant d'apprécier l'importance de la clientèle.

En outre, elle peut exiger la communication du livre-journal et du registre des immobilisations et des amortissements ainsi que de toutes pièces justificatives.

Par ailleurs, les officiers publics et ministériels doivent, à toute réquisition de l'administration, représenter leurs livres, registres, pièces de recettes, de dépenses ou de comptabilité à l'appui des énonciations de leur déclaration. Ils ne peuvent opposer le secret professionnel aux demandes d'éclaircissements, de justification ou de communication de documents concernant les indications de leur livre-journal ou de leur comptabilité (CGI, art. 100, al. 2).

D'une manière générale, le contrôle de ces documents est effectué dans le cadre d'une vérification (cf. RC n°s 7050 et suiv.).

Si les renseignements et justifications fournis sont jugés insuffisants, le service des impôts détermine le bénéfice imposable et engage la procédure de rectification contradictoire (cf. RC n°s 7108 et suiv.).

545

547

chapitre 2

régime micro-BNC

(CGI, art. 102 *ter*; BOI-BNC-DECLA)

548

Le régime déclaratif spécial dit « micro-BNC » concerne les contribuables dont les recettes n'excèdent pas **32 600 € hors taxes** en **2012** et qui, lorsqu'ils exercent une activité soumise à la TVA, bénéficient de la franchise en base de TVA prévue à l'article 293 B du CGI (cf. n° 549-4).

1. Les sociétés ou groupements, non soumis à l'impôt sur les sociétés, sont tenus d'indiquer, au cadre III de la déclaration 2035 ou sur un imprimé spécial 2035 AS, les noms, prénoms, adresses et qualité des associés, leur part en pourcentage dans les résultats de la société ou du groupement et le montant de la part de bénéfice net ou de déficit à prendre en considération pour le calcul de la base d'imposition.

Depuis le 1^{er} janvier 2010, ce seuil est actualisé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi à la centaine d'euros la plus proche.

Ce régime dispense les titulaires de BNC du dépôt des déclarations professionnelles. Le montant des recettes brutes est porté directement sur la déclaration de revenus. Le bénéfice imposable est calculé automatiquement par l'application, sur le montant déclaré, d'un **abattement représentatif de frais**.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, cet abattement est fixé à **34 %**, avec un minimum de **305 €**.

I. CONDITIONS D'APPLICATION DU RÉGIME MICRO-BNC

(BOI-BNC-DECLA-20-10)

1. Détermination des recettes à retenir pour l'appréciation de la limite d'application du régime.

a. Nature et rattachement des recettes.

548-1 Les règles applicables pour l'appréciation du franchissement de la limite sont exposées ci-avant, cf. n^{os} 542 et 542-1.

b. Incidences des modes d'exercice de la profession.

548-2 1^o *Pluralité d'activités BNC.*

Dans ce cas, les recettes à retenir et les modalités d'imposition sont déterminées comme précisé dans le tableau figurant au BOI-BNC-DECLA-20-10.

548-3 2^o *Pluralité d'activités BIC et BNC.*

Dans ce cas, les recettes à retenir et les modalités d'imposition sont déterminées comme précisé dans le tableau figurant au BOI-BNC-DECLA-20-10.

2. Appréciation de la limite d'application du régime.

548-4 La limite doit s'apprécier **hors taxes**, que les titulaires de BNC soient ou non redevables de cette taxe.

En cas de création ou de cessation de l'activité en cours d'année, cette **limite est ajustée au prorata** de la durée d'exploitation au cours de l'année considérée. Le **prorata n'est toutefois pas appliqué** aux activités non commerciales intermittentes ou saisonnières (moniteurs sportifs, par exemple). Par contre, la limite est ajustée lorsqu'au moins deux activités intermittentes sont exercées au cours de la même année.

Depuis le 1^{er} janvier 2009, pour les entreprises qui ont **exercé l'option pour le régime micro-social** prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale avant le 31 décembre 2010, le chiffre d'affaires annuel ou les recettes annuelles **ne sont pas ajustés au prorata du temps d'activité ou d'exploitation** pour l'application du 1 de l'article 102 *ter* du CGI.

Par ailleurs, lorsque dans un même foyer fiscal, plusieurs de ses membres exercent chacun une activité non commerciale, la limite s'apprécie distinctement au regard de chacun des membres du foyer fiscal.

3. Conséquences du dépassement de la limite d'application du régime.

a. Première année de franchissement.

548-5 Le régime micro-BNC reste applicable, sauf en cas de changement d'activité, la première année de dépassement de la limite :

- quel que soit le montant des recettes réalisés pour les contribuables non soumis à la TVA ;
- sous réserve, pour les contribuables soumis à la TVA, que le montant des recettes ne dépasse pas les limites d'application de la franchise en base de TVA (cf. TCA, n^{os} 2691 et suiv.) et à condition que les contribuables n'aient pas opté pour le paiement de cette taxe. Si tel est le cas, le contribuable est alors exclu du régime micro-BNC dès l'année de dépassement.

b. Deuxième année de franchissement.

548-6 Depuis le 1^{er} janvier 2008, le régime micro-BNC reste applicable également la deuxième année de dépassement de la limite, sous les mêmes réserves que celles figurant au n^o 548-5.

c. Passage ou retour à un montant de recettes n'excédant pas la limite.

548-7 L'année où le montant des recettes devient ou redevient inférieur ou égal à la limite, le régime micro-BNC est applicable de droit si l'activité exercée n'est pas soumise à la TVA. Dans le cas inverse, le passage ou le retour au régime micro-BNC n'est possible que pour l'année suivant

celle au titre de laquelle les recettes redeviennent à nouveau inférieures ou égales aux limites d'application de la franchise en base de TVA et à condition que le contribuable n'ait pas opté pour le paiement de cette taxe (cf. n° 549-4).

d. Application de l'abattement forfaitaire représentatif de frais.

548-8

Depuis le 1^{er} janvier 2008, l'abattement représentatif de frais est applicable à la totalité des recettes, y compris la fraction excédant le seuil, dans la mesure où le régime micro-BNC demeure applicable.

II. EXCLUSIONS DU RÉGIME MICRO-BNC

(BOI-BNC-DECLA-20-10 n° 350)

1. Exclusions de droit.

Sont exclus de droit du régime micro-BNC :

549

a. **Les contribuables relevant de la déclaration contrôlée à titre obligatoire** : cf. n° 541.

549-1

b. **Les contribuables BNC imposés selon les règles des traitements et salaires** :

- auteurs des œuvres de l'esprit dont les produits de droits d'auteur sont intégralement déclarés par les tiers (cf. n°s 554 et suiv.) ;
- agents généraux d'assurances et leurs sous-agents ayant opté pour le régime défini à l'article 93-1 *ter* du CGI (cf. n°s 552 et suiv.).

549-2

c. **Les associés de sociétés ou de groupements** :

- associés de sociétés de personnes visées aux articles 8 et 8 *ter* du CGI exerçant une activité non commerciale ;
- associés de sociétés civiles de moyens dont les droits sociaux sont affectés à l'exercice de leur activité professionnelle non commerciale et qui sont imposables dans la catégorie des BNC pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société (CGI, art. 239 *quater* A) ;
- associés de sociétés d'exercice libéral (cf. n° 589).

549-3

d. **Les contribuables qui exercent plusieurs activités BNC dont le total des recettes excède la limite.**

Cf. n° 548-2.

e. **Les contribuables ne bénéficiant pas de la franchise en base de TVA.**

549-4

L'exclusion du régime micro-BNC prend effet à compter du 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle ces contribuables deviennent redevables de la TVA, de plein droit ou sur option.

De même, le régime micro-BNC n'est pas applicable pour l'imposition des revenus de l'année au titre de laquelle les limites d'application de la franchise en base de TVA ont été franchies ainsi que pour l'imposition des revenus de l'année suivante au moins (cf. n° 548-7).

f. **Auteurs d'œuvres de l'esprit soumis à la retenue de TVA.**

549-5

Les auteurs d'œuvres de l'esprit qui sont soumis à la retenue de TVA prévue à l'article 285 *bis* du CGI sont exclus du champ d'application du régime micro-BNC pour l'ensemble des revenus perçus au cours d'une année au titre de laquelle ladite retenue a été appliquée, y compris l'année de la renonciation au dispositif de la retenue en cas de renonciation en cours d'année.

g. **Les contribuables dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire.**

549-6

Depuis le 1^{er} février 2009, les contribuables dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire en application d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du code civil **sont exclus** du champ d'application du régime micro-BNC (CGI, art. 102 *ter-6-c*).

h. **Les contribuables qui exercent une activité occulte.**

549-7

Depuis l'imposition des revenus afférents à l'année 2009, les contribuables qui exercent une activité occulte au sens du troisième alinéa de l'article L. 169 du LPF **sont exclus** du champ d'application du régime micro-BNC (CGI, art. 102 *ter-6-d*).

L'activité **occulte** est réputée exercée lorsque le **contribuable n'a pas déposé dans le délai légal** les déclarations qu'il était tenu de souscrire **et soit n'a pas fait connaître son activité** à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, **soit s'est livré à une activité illicite** (LPF, art. L. 169, al. 3).

2. Exclusions résultant des options.

a. Option pour le régime de la déclaration contrôlée.

549-8

Le régime micro-BNC constitue le régime de droit commun : il s'applique de plein droit, sauf option pour le régime de la déclaration contrôlée.

L'option doit être exercée, en principe, jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année suivant celle au titre de laquelle le contribuable demande à être imposé selon le régime de la déclaration contrôlée (Décret n° 2009-316 du 20 mars 2009). À titre exceptionnel, en 2009, cette date limite a été reportée au 20 mai 2009 (communiqué de presse n° 114 du 23 avril 2009).

L'option est **globale** et n'est soumise à aucun formalisme particulier. Elle peut donc résulter de la simple souscription de la déclaration 2035.

L'option pour le régime de la déclaration contrôlée est valable **deux ans** et reductible tacitement par période de **deux ans**.

L'option cesse de produire ses effets lorsque le contribuable sort du champ d'application du régime micro-BNC (recettes supérieures à la limite, imposition à la TVA...).

Les contribuables qui ont opté pour le régime de la déclaration contrôlée, peuvent, au terme d'une période de deux ans, renoncer à l'application de ce régime et bénéficier du régime micro-BNC. La renonciation à l'option doit être notifiée à l'administration, sur papier libre, avant le 1^{er} février de l'année suivant la période de deux ans pour laquelle l'option a été exercée ou reconduite tacitement. Cette renonciation prend effet dès le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle elle a été exercée.

Au regard de la TVA, l'option pour le régime de la déclaration contrôlée n'entraîne pas la déchéance du régime de la franchise en base, dès lors que les conditions pour bénéficier de ce régime sont réunies.

b. Option pour le paiement de la TVA.

549-9

L'option pour le paiement de la TVA prévue à l'article 293 F du CGI (cf. TCA n° 2706) entraîne la déchéance légale du régime micro-BNC à compter de l'imposition des revenus de l'année au cours de laquelle elle est exercée. Le régime de la déclaration contrôlée est alors seul applicable pour les années au cours desquelles l'option produit ses effets.

III. OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES

1. Obligations comptables (BOI-BNC-DECLA-20-30).

550

Les contribuables qui relèvent du régime micro-BNC doivent tenir un livre-recette et, sur demande du service des impôts, présenter ce document donnant le **détail journalier de leurs recettes professionnelles** enregistrées chronologiquement avec leur montant et leur origine.

Ce document comporte, quelle que soit la profession exercée, l'identité déclarée par le client ainsi que le montant, la date et la forme du versement des honoraires. Il doit être appuyé de factures et de toutes autres pièces justificatives.

Les contribuables sont autorisés à comptabiliser globalement en fin de journée, les recettes d'un montant unitaire **inférieur à 76 €**.

2. Obligations déclaratives (BOI-BNC-DECLA-20-40).

a. Détermination du bénéfice.

550-1

Les contribuables qui relèvent du régime micro-BNC déclarent directement le montant de leurs recettes hors taxes à la rubrique spécialement prévue à cet effet sur la déclaration d'ensemble des revenus 2042.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, le bénéfice net est calculé automatiquement après application d'un abattement forfaitaire de **34 %** représentatif de frais avec un minimum de **305 €**.

L'année au cours de laquelle la limite est dépassée, l'abattement forfaitaire ne s'applique pas au montant des recettes qui excède cette limite.

b. Non-cumul avec les avantages fiscaux liés à l'adhésion à une association agréée.

550-2

Les titulaires de BNC qui adhèrent à une association agréée ne peuvent, en cas d'application du régime micro-BNC, bénéficier de la réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion (cf. RC n° 7861).

c. Plus-values professionnelles.

550-3

Les plus-values afférentes aux biens affectés à l'exercice de la profession ne sont pas

concernées par le régime micro-BNC. Sous réserve des exonérations **totale** ou **partielle** prévues aux articles 151 *septies* et 151 *septies* A du CGI (cf. n^{os} 530 et 530-2), des exonérations **totale** ou **partielle** prévues aux articles 238 *quaterdecies* et 238 *quindecies* dudit code (cf. n^o 530) et de l'**abattement** de **10 %** sur certaines plus-values à long terme prévu à l'article 151 *septies* B du CGI (cf. n^o 530-3), les plus-values sont déterminées et imposées dans les conditions de droit commun prévues à l'article 93 *quater* du même code.

Remarque :

L'article 13-II de la loi n^o 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a modifié, **à compter du 1^{er} janvier 2012**, certaines dispositions de l'article 151 *septies* du CGI.

IV. VERSEMENT FORFAITAIRE LIBÉRATOIRE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU POUR LE CONTRIBUABLE SOUMIS AU MICRO-BNC (RÉGIME DE L'AUTO-ENTREPRENEUR)

(CGI, art. 151-0 ; BOI-BNC-DECLA-20-50 ; Décret n^o 2009-379 du 2 avril 2009)

551

L'article 1^{er} de la loi n^o 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie crée pour certains contribuables un régime **simplifié et libératoire** de paiement de leur impôt sur le revenu et de leurs charges sociales. Ce nouveau régime est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2009.

551-1

1. Champ d'application du versement libératoire de l'impôt sur le revenu.

a. Relever d'un régime des micro-entreprises (micro-BIC ou déclaratif spécial BNC).

Seuls les exploitants individuels relevant du régime des micro-entreprises (micro-BIC ou déclaratif spécial BNC) peuvent bénéficier du versement libératoire de l'impôt sur le revenu.

Sont ainsi placées dans le champ d'application du versement libératoire de l'impôt sur le revenu les personnes qui :

- exploitent à titre individuel, à l'exclusion des sociétés de personnes ou de capitaux ;
- exercent une activité non exclue par la loi du régime des micro-entreprises ;
- exploitent une entreprise dont le chiffre d'affaires ou les recettes annuels n'excèdent pas les seuils indiqués au n^o 1322 ;
- bénéficient du régime de franchise en base de TVA, lorsqu'elles n'en sont pas exonérées ;
- n'ont pas opté pour un régime réel d'imposition pour la TVA ou pour la détermination de leur revenu professionnel en catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux.

b. Avoir des revenus inférieurs ou égaux à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

Pour bénéficier du versement libératoire au titre de l'année N, les exploitants doivent avoir perçu, pour le foyer fiscal et au titre de l'avant-dernière année (année N-2), des revenus inférieurs ou égaux, pour une part de quotient familial, à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédant celle au titre de laquelle l'option est exercée (année N-1). Cette limite est majorée respectivement de 50 % ou 25 % par demi-part ou quart de part supplémentaire.

c. Avoir opté pour le régime micro-social.

Le régime micro-social, codifié à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale **est optionnel**. Il permet un calcul mensuel ou trimestriel des cotisations et contributions de sécurité sociale. L'**option** doit être adressée aux caisses du RSI (Règlement simplifié des cotisations et contributions des travailleurs indépendants), **au plus tard le 31 décembre de l'année précédant** celle au titre de laquelle elle est exercée. En cas de création d'activité, l'option doit être exercée au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit celui de la création.

Le contribuable qui souhaite opter pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu **doit avoir opté** pour le régime du micro-social. Il peut dès lors, soit opter simultanément pour ces deux régimes, soit opter dans un premier temps pour le régime du micro-social lorsqu'il en respecte les conditions, puis ultérieurement pour le régime du versement libératoire fiscal, sous réserve de respecter les délais d'option précités. Le contribuable peut opter pour le régime du micro-social sans opter pour le régime du versement libératoire à l'impôt sur le revenu. À l'inverse, il ne peut pas opter pour le régime du versement libératoire à l'impôt sur le revenu sans avoir opté pour le régime du micro-social.

551-2

2. Modalités d'application du versement libératoire de l'impôt sur le revenu.

a. Précisions relatives à l'option.

Le versement libératoire de l'impôt sur le revenu s'applique sur **option expresse** des exploitants qui remplissent les conditions posées au I de l'article 151-0 du CGI. Au titre d'un

même foyer fiscal, l'option pour le dispositif institué par l'article 151-0 précité s'applique distinctement pour chacun de ses membres dès lors qu'ils exercent des activités professionnelles distinctes, étant observé que s'ils exercent en commun, l'option pour le versement libératoire ne leur est pas ouverte dans la mesure où ils ne relèvent pas d'un régime micro-entreprises.

L'option est adressée à la caisse du RSI dont relève l'intéressé **au plus tard le 31 décembre de l'année précédant** celle au titre de laquelle elle est exercée. Par exception, en cas de création d'activité, l'option doit être exercée au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit celui de la création, et elle peut être exercée auprès du centre de formalité des entreprises.

Conformément à l'article 41 DG *ter* de l'annexe III au CGI, l'option est exercée selon les modalités prévues à l'article R. 133-30-1 du code de la sécurité sociale, au moyen d'un formulaire dont le modèle sera fixé par arrêté, ou bien sur le site Internet déclaratif www.lautoentrepreneur.fr.

Remarque : L'option n'emporte aucun effet sur les plus-values professionnelles provenant de la cession de biens affectés à l'exploitation qui demeurent déterminées et imposées dans les conditions de droit commun.

b. Détermination du versement libératoire de l'impôt sur le revenu.

Le versement libératoire de l'impôt sur le revenu est liquidé par application, au montant du chiffre d'affaires ou des recettes, hors taxes, de l'un des taux suivants :

- 1 % pour les entreprises de vente ou de fourniture de logement ;
- 1,7 % pour les entreprises de prestations de services ;
- 2,2 % pour les entreprises non commerciales (libérales...).

L'assiette du versement est constituée du chiffre d'affaires ou des recettes réalisés au titre du mois ou du trimestre de référence. Pour la détermination du chiffre d'affaires ou des recettes, les opérations à retenir sont définies.

Il est rappelé que les exploitants bénéficiant du régime des micro-entreprises peuvent être éligibles aux régimes d'exonération prévus aux articles 44 *octies*, 44 *octies* A, 44 *sexies* A, 44 *undecies*, 44 *duodecies*, 44 *terdecies*, 44 *quaterdecies* et 44 *quindecies* du CGI. Dans la mesure où le dispositif instauré à l'article 151-0 du même code prévoit une taxation selon le chiffre d'affaires ou les recettes, et non sur un résultat net, il n'est pas possible, en cas d'option pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu, de bénéficier de ces exonérations qui sont déterminées selon le résultat net de l'entreprise. Le contribuable qui souhaite bénéficier de ces dispositifs doit par conséquent demeurer imposable sous le régime de la micro-entreprise, et opter, s'il le souhaite, pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu seulement à l'issue des périodes d'exonération.

c. Modalités de déclaration et de paiement.

L'exploitant individuel doit déposer, mensuellement ou trimestriellement, selon l'option formulée, la déclaration prévue à l'article R. 133-30-2 du code de la sécurité sociale, auprès de l'organisme chargé de l'encaissement des cotisations et contributions sociales dues à titre personnel, c'est-à-dire auprès du centre de paiement du RSI, guichet unique de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et de l'impôt sur le revenu dus au titre de l'activité professionnelle bénéficiant du dispositif du versement libératoire. Le paiement des sommes dues (cotisations et contributions sociales et, le cas échéant, impôt sur le revenu) est effectué simultanément auprès du même organisme.

L'article R. 133-30-2 du code de la sécurité sociale dispose que la déclaration est transmise accompagnée du règlement des sommes dues, au plus tard :

- pour les exploitants ayant opté pour le versement mensuel, à la fin du mois suivant ;
- pour les exploitants ayant opté pour le versement trimestriel, les 30 avril, 31 juillet, 31 octobre de l'année et 31 janvier de l'année suivante, au titre de chaque trimestre civil.

Par dérogation, en cas de début d'activité, la première déclaration du chiffre d'affaires ou des recettes et le paiement correspondant, portent sur les sommes dues pour la période comprise entre le début d'activité et la fin :

- des trois mois civils consécutifs suivants pour un exploitant ayant opté pour un versement mensuel ;
- du trimestre civil suivant, pour un exploitant ayant opté pour un versement trimestriel.

Si l'exploitant n'a réalisé aucun chiffre d'affaires ou aucune recette, il n'est pas tenu de transmettre le formulaire.

Le formulaire peut être transmis par voie électronique, dans les conditions mentionnées à l'article L. 133-5 du code de la sécurité sociale. Le paiement correspondant peut aussi être effectué sous forme dématérialisée.

Conformément au V de l'article 151-0 du CGI, le montant du chiffre d'affaires ou des recettes annuels ainsi que le montant des plus-values doivent être portés sur la déclaration d'impôt sur le revenu correspondante, étant rappelé que ces dernières demeurent soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun.

En cas de non-paiement des sommes dues aux dates mentionnées à l'article R. 133-30-2 du code de la sécurité sociale, il est appliqué, conformément aux dispositions de l'article R. 133-30-6 du même code, une majoration de retard de 5 % calculée sur le montant dû et non versé aux dates limites d'exigibilité et de 0,4 % du montant dû par mois ou fraction de mois écoulé à compter des dates d'exigibilité.

d. Effets du versement libératoire.

L'option a pour effet de libérer de l'impôt sur le revenu les revenus de l'activité professionnelle pour laquelle elle est exercée, selon les dispositions du V de l'article 151-0 du CGI. Ainsi, aucune régularisation ne doit être effectuée en N+ 1 au titre des versements effectués en N, ces derniers étant définitifs. L'impôt sur le revenu établi en N+ 1 sur les revenus de N soumis au barème n'est alors dû qu'en proportion de la part des revenus autres que ceux soumis au versement libératoire. Ces revenus doivent néanmoins être reportés sur la déclaration 2042, y compris dans l'hypothèse où il n'a pas de revenus autres que ceux soumis au prélèvement libératoire.

En ce qui concerne les effets du versement libératoire sur d'autres dispositifs fiscaux (calcul de l'IR, détermination du revenu fiscal de référence, prime pour l'emploi, bouclier fiscal, plan d'épargne retraite populaire).

551-3 3. Sortie du dispositif du versement libératoire de l'impôt sur le revenu.

a. Dénonciation de l'option.

Le régime du versement libératoire prend fin en cas de dénonciation de celui-ci par l'exploitant. Selon le IV de l'article 151-0 du CGI, cette dénonciation doit s'effectuer sous les mêmes formes et conditions que l'option. Elle doit donc être adressée à la caisse du RSI dont le travailleur indépendant relève, au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle elle est exercée.

b. Sortie du régime des micro-entreprises.

Le dispositif du versement libératoire prend fin en cas de sortie du régime des micro-entreprises. Cette sortie peut trouver son origine dans :

- le dépassement des seuils du régime des micro-entreprises ;
- l'option pour un régime réel d'imposition.

c. Revenus dépassant la limite supérieure de la 3^{ème} tranche de l'impôt sur le revenu.

Le dispositif du versement libératoire prend fin lorsque les revenus du foyer fiscal de l'avant-dernière année, rapportés à une part de quotient familial, dépassent la limite supérieure de la 3^{ème} tranche du barème de l'IR.

d. Dénonciation ou perte du régime micro-social.

Cette dénonciation doit intervenir au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle elle est exercée. Elle emporte au titre de cette même année, la sortie du dispositif du versement libératoire conformément au 3^o du IV de l'article 151-0 du CGI.

titre 4

régimes particuliers

(BOI-BNC-SECT)

chapitre premier

agents généraux d'assurances

(CGI, art. 93-1 *ter* ; BOI-BNC-SECT)

552

Les agents généraux d'assurances et leurs sous-agents sont imposés à l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun applicables aux bénéficiaires non commerciaux.

Toutefois, ces contribuables peuvent demander que le revenu imposable provenant des **commissions** versées par les compagnies d'assurances qu'ils représentent en qualité soit **déterminé** selon les règles prévues en matière de **traitements et salaires**.

L'option pour ce régime spécial n'a de portée qu'en ce qui concerne le **mode de détermination** (c'est-à-dire de calcul) des commissions imposables et, en aucune façon, à l'égard de la procédure d'établissement et de contrôle de l'impôt y afférent.

A. CONDITIONS D'APPLICATION DU RÉGIME SPÉCIAL

(BOI-BNC-SECT-10-10)

552-1

Le bénéfice du régime spécial est subordonné aux conditions suivantes :

- les commissions reçues doivent être **intégralement** déclarées par les tiers ;
- les intéressés **ne doivent pas bénéficier d'autres revenus professionnels**, à l'exception de courtages et autres rémunérations accessoires se rattachant directement à l'exercice de leur profession (rémunérations perçues en qualité d'auxiliaire de justice, par exemple) ;
- le montant brut de ces courtages et rémunérations accessoires **ne doit pas excéder 10 %** du montant brut des commissions.

Remarque : le regroupement d'agents généraux d'assurances au sein de sociétés en participation n'est pas de nature à priver ceux-ci du bénéfice du régime des traitements et salaires si certaines conditions sont remplies.

B. MODALITÉS DE L'OPTION

(BOI-BNC-SECT-10-20)

552-2

L'option pour le régime spécial doit être formulée auprès du service des impôts du lieu d'exercice de la profession avant le **1^{er} mars** de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie¹ ; elle demeure valable tant qu'elle n'a pas été expressément dénoncée dans ce même délai auprès de ce même service.

L'option ou la dénonciation n'est soumise à aucune condition de forme.

Si, au cours d'une année donnée, l'une des conditions visées au n° 552-1 cesse d'être remplie, le contribuable se trouve automatiquement replacé pour cette année sous le régime de droit commun des bénéficiaires non commerciaux. Mais l'option formulée initialement demeure valable jusqu'à sa dénonciation ; dès lors, si ultérieurement l'intéressé remplit à nouveau les conditions légales, le régime fiscal des salariés redevient applicable.

C. DÉTERMINATION DE LA BASE IMPOSABLE

552-3

Le revenu net est déterminé en déduisant du montant brut des commissions effectivement perçues, d'une part, les commissions ou honoraires rétrocédés, d'autre part, les frais professionnels calculés selon les règles applicables aux traitements et salaires [déduction forfaitaire de **10 %** ou déduction des frais réels (cf. n^{os} 468 et suiv.)]².

D. OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES AYANT OPTÉ POUR LE RÉGIME SPÉCIAL

552-4

Les agents d'assurances qui ont opté pour le régime spécial continuent de relever du régime des bénéficiaires non commerciaux, sauf en ce qui concerne les modalités mêmes de détermination de leurs commissions (cf. n° 552-3). Ce principe implique dès lors une identité avec les autres membres des professions non commerciales d'obligations et de droits ainsi que des formes de contrôle et règles de procédure prévues à leur égard³, sous réserve néanmoins des allègements déclaratifs suivants.

Les intéressés n'ont pas à souscrire de déclaration spéciale des bénéficiaires non commerciaux. Ils doivent se borner à indiquer le montant de leurs commissions dans le cadre de la déclaration d'ensemble des revenus réservé à la catégorie des traitements et salaires.

Les agents d'assurances sont tenus, cependant, de joindre à leur déclaration d'ensemble des revenus 2042 un état donnant le détail de leurs recettes professionnelles ventilées suivant les parties versantes.

Le cas échéant, ils doivent également fournir un état indiquant le détail de leurs frais réels.

En outre, ils bénéficient d'aménagements d'ordre comptable ;

Remarque : les agents généraux d'assurances et leurs sous-agents qui ont opté pour le régime spécial peuvent adhérer à une **association agréée**. Ils doivent alors respecter les obligations incombant aux adhérents.

E. REVENUS EXCLUS DU RÉGIME SPÉCIAL

I. COURTAGES ET RÉMUNÉRATIONS ACCESSOIRES

552-5

Le montant net des courtages doit être soumis à l'impôt sur le revenu **distinctement** dans la catégorie des **bénéficiaires commerciaux**. En effet, la mesure prévue au n° 509-1 § 2 ne leur est pas applicable. Les autres rémunérations accessoires sont imposables au titre des bénéficiaires non commerciaux conformément aux règles de droit commun.

1. Les contribuables qui entreprennent l'exercice de leur profession en cours d'année peuvent valablement exercer leur option dans les deux mois du début de leur activité.

2. L'amortissement des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (cf. n^{os} 512-3 et suiv.) peut être pratiqué et déduit, lorsque le contribuable s'est placé sous le régime des frais réels. Cette déduction n'est pas admise dans le cas de la déduction forfaitaire de 10 %.

3. Ainsi, les agents d'assurances peuvent demander la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

II. PLUS-VALUES (OU MOINS-VALUES)

552-6 1. En cours d'activité.

Réalisées dans le cadre de l'activité, elles relèvent du régime des plus-values et moins-values professionnelles (cf. n^{os} 530 et suiv.).

Elles doivent être mentionnées dans une note jointe à la déclaration 2042.

2. En fin d'activité.

552-7 a. **Principe : imposition des indemnités de cessation de fonctions ou de cession d'activités.**

Le bénéfice non commercial à retenir dans les bases de l'impôt tient compte des indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert de clientèle (CGI, art. 93-1).

Lors de la cessation de son activité, l'agent général d'assurances peut soit procéder à la cession de gré à gré de son activité, soit percevoir une indemnité compensatrice de cessation de mandat.

Au même titre que le prix de cession de gré à gré du portefeuille d'agent général d'assurances, le montant de l'indemnité compensatrice de cessation de fonctions est susceptible de relever du régime des plus-values professionnelles imposables dans les conditions prévues aux articles 39 *duodecies* à 39 *novodecies* du CGI en application des dispositions de l'article 93 *quater* dudit code.

Si le mandat ouvrant droit à l'indemnité compensatrice a été conclu depuis au moins deux ans, cette indemnité compensatrice est alors imposée à l'impôt sur le revenu selon le régime des plus-values à long terme au taux de **16 %**, sans préjudice des prélèvements sociaux exigibles.

b. **Exception : dispositif prévu par l'article 151 septies A-V du CGI.**552-8 1° *Exonération de la plus-value afférente à la perception de l'indemnité compensatrice*

L'article 151 septies A-V du CGI prévoit **un régime spécifique d'exonération** de la plus-value réalisée au titre du versement de l'**indemnité compensatrice** au profit d'un agent général d'assurances exerçant à titre individuel par la compagnie d'assurance qu'il représente à l'occasion de la cessation de son mandat lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- le contrat dont la cessation est indemnisée a été conclu depuis **au moins cinq ans** au moment de la cessation d'activité ;

- l'agent général **fait valoir ses droits à la retraite** à la suite de la cessation du contrat ;

- l'activité **est intégralement poursuivie**, dans les mêmes locaux, par un nouvel agent général d'assurances exerçant à titre individuel et dans le délai d'un an.

Il est précisé que ces conditions s'ajoutent à celles mentionnées à l'article 151 septies A-I du CGI qui constitue le dispositif général d'exonération des plus-values professionnelles en cas de départ à la retraite.

Dès lors que les conditions ouvrant droit à l'exonération sont respectées, l'agent général bénéficie de plein droit de l'exonération à l'impôt sur le revenu des plus-values en cause.

Le montant de la plus-value à long terme exonérée en application des dispositions de l'article 151 septies A du CGI reste en revanche soumis aux diverses contributions sociales sur les revenus du patrimoine : contribution sociale généralisée (CSG), contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS), prélèvement social et contribution additionnelle.

Pour plus de précisions sur ce dispositif d'exonération.

2° *Taxe exceptionnelle due en cas d'exonération de l'indemnité compensatrice.*

552-9 L'application du régime d'exonération de l'indemnité compensatrice entraîne l'assujettissement de l'agent général d'assurances à une taxe exceptionnelle établie selon le tarif de l'article 719 du CGI et assise sur le montant de l'indemnité compensatrice (CGI, art. 151 septies A-V-2).

Cette taxe est établie, recouvrée et contrôlée comme l'impôt sur le revenu et sous les mêmes garanties et sanctions.

En pratique, dès lors que l'agent général souscrit une déclaration faisant apparaître qu'il prétend au bénéfice de l'exonération, la taxe exceptionnelle est exigible.

La taxe exceptionnelle est due au titre de l'année au cours de laquelle l'indemnité compensatrice est exonérée.

L'assiette de la taxe exceptionnelle est constituée par le montant brut de l'indemnité compensatrice (CGI, art. 151 septies A-V-2).

Le taux de la taxe est fixé par référence au tarif mentionné dans le tableau de l'article 719 du CGI.

Compte tenu du changement de tarif intervenu depuis le 6 août 2008, si le montant brut total des indemnités compensatrices est **inférieur ou égal à 23 000 €**, aucune taxe n'est due.

Si ce montant est compris **entre 23 000 € et 107 000 €**, seule la part de l'indemnité qui **excède 23 000 €** est taxée au taux de **2 %**.

Si ce montant est compris **entre 107 000 € et 200 000 €**, la part de l'indemnité comprise entre 23 000 € et 107 000 € (soit 84 000 €) est taxée à **2 %**, la part comprise entre 107 000 € et 200 000 € est taxée à **0,60 %**.

Enfin, si ce montant **excède 200 000 €**, la part de l'indemnité comprise entre 23 000 € et 107 000 € (soit 84 000 €) est taxée à **2 %**, la part comprise entre 107 000 € et 200 000 € (soit 93 000 €) est taxée à **0,60 %** et la part supérieure à 200 000 € est taxée à **2,60 %**.

La taxe exceptionnelle exigible suit le même régime que l'impôt sur le revenu. En conséquence, elle n'est pas admise en déduction du revenu non commercial ou du revenu global de l'agent général d'assurances concerné.

552-10

3^e Entrée en vigueur.

Les dispositions de l'article 151 *septies* A du CGI s'applique aux plus-values réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006. En ce qui concerne les indemnités compensatrices qui sont éligibles au bénéfice du dispositif prévu à l'article 151 *septies* A-V du CGI, la date de réalisation de la plus value correspond non à la date de son versement effectif, mais à la date à laquelle l'indemnité est considérée comme acquise, c'est à dire certaine dans son principe et dans son montant. Les indemnités versées depuis l'année 2006 mais qui sont afférentes à des cessations de mandat intervenues avant le 1^{er} janvier 2006 ne peuvent donc pas bénéficier du dispositif d'exonération et ne sont par voie de conséquence pas soumises à la taxe exceptionnelle.

chapitre 2

bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique, revenus provenant de la pratique d'un sport

(BOI-BNC-SECT)

A. BÉNÉFICES DE LA PRODUCTION LITTÉRAIRE, SCIENTIFIQUE OU ARTISTIQUE

(BOI-BNC-SECT-20)

553

En principe, les bénéfices de cette nature sont imposables au titre des bénéfices non commerciaux dans les conditions de droit commun (CGI, art. 93-1).

Toutefois, lorsqu'ils sont perçus par des **auteurs des œuvres de l'esprit** et qu'ils sont **intégralement déclarés par les tiers**, les produits de droits d'auteur sont soumis de plein droit à un **régime spécial** d'imposition (CGI, art. 93-1 *quater* ; cf. n° 554).

Mais leurs bénéficiaires peuvent aussi se placer, sur option expresse, sous le **régime de droit commun** applicable aux bénéfices non commerciaux.

L'option doit être formulée dans une note jointe à la déclaration de résultats souscrite au titre des bénéfices non commerciaux dans les délais légaux. Elle est valable pour l'année au titre de laquelle elle est exercée et les deux années suivantes. Pendant cette période, elle est irrévocable. Sa dénonciation par l'optant avant l'expiration de ce délai entraînerait le retour au régime spécial d'imposition pour l'ensemble de la période non prescrite.

553-1

Par ailleurs, les bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique peuvent, sur option, être déterminés suivant des modalités particulières prévues à l'article 100 *bis* du CGI (cf. n^{os} 557 et suiv.).

553-2

Remarques :

Pour l'impôt sur le revenu dû au titre des années **2008 et suivantes**, les sommes perçues dans le cadre de l'attribution du prix Nobel par les lauréats de ce prix ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 92 A-1°).

Il en est de même, en application de l'article 92 A-2° du CGI, des sommes perçues dans le cadre de l'attribution de récompenses internationales de niveau équivalent au prix Nobel dans les domaines littéraire, artistique ou scientifique dont la liste est fixée par décret en Conseil d'Etat (CGI, annexe II, art. 39 A).

Par ailleurs, la doctrine administrative exonère d'impôt sur le revenu les prix nationaux ou européens reçus par les écrivains, artistes et scientifiques à condition de récompenser un ouvrage ou l'ensemble d'une œuvre à caractère littéraire, scientifique ou artistique, d'être décernés par un jury indépendant et d'être attribués depuis au moins trois ans.

I. RÉGIME SPÉCIAL D'IMPOSITION APPLICABLE AUX AUTEURS DES ŒUVRES DE L'ESPRIT

(CGI, art. 93-1 *quater* ; BOI-BNC-SECT-20-10)

554

À condition qu'ils soient **intégralement** déclarés par les tiers, les produits de droits d'auteur perçus par les auteurs des œuvres de l'esprit sont, sauf option pour le régime de droit commun (cf. n° 553), soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires. Peu importe, à cet égard, le caractère principal ou accessoire de l'activité littéraire ou artistique exercée.

La notion d'auteur d'une œuvre de l'esprit protégée s'entend du créateur d'une œuvre de l'esprit originale traduisant l'empreinte de la personnalité de l'auteur, quels que soit le genre, la forme d'expression, le mérite ou la destination de l'œuvre.

À ce titre, peuvent être considérés comme créateurs d'œuvres originales de l'esprit, les auteurs notamment :

- d'écrits littéraires, artistiques et scientifiques ;
- d'œuvres orales comme les conférences, allocutions, sermons et plaidoiries, quel que soit le mode de leur fixation ;
- d'œuvres chorégraphiques et d'autres formes d'art d'expression corporelle, quel que soit leur mode de fixation ;
- de compositions musicales avec ou sans paroles, y compris générées au moyen de systèmes électroniques ;
- d'œuvres audiovisuelles et radiophoniques, qu'ils soient auteurs du scénario, de l'adaptation, des dialogues, des compositions musicales ou de la réalisation ;
- d'œuvres graphiques et plastiques, comme les sculptures, dessins, bandes dessinées, peintures et lithographies ;
- d'œuvres photographiques ou obtenues par un procédé analogue ;
- d'œuvres des arts appliqués à l'industrie, sous réserve que leur forme ne soit pas imposée par leur fonction ;
- de logiciels ;
- de créations vestimentaires et articles de mode.

Il est admis que les auteurs d'œuvres dérivées visées à l'article L. 112-3 du code de la propriété intellectuelle percevant des droits intégralement déclarés par des tiers pour les traductions, les abrégés et résumés, les adaptations, transformations et arrangements d'œuvres originales, puissent bénéficier du régime d'imposition prévu à l'article 93-1 *quater* du CGI.

En revanche, sont exclus de ce régime d'imposition, les produits perçus par les interprètes d'œuvres de l'esprit au sens de l'article L. 212-1 du code de la propriété intellectuelle, tels que notamment les chanteurs, les acteurs, les comédiens ou les artistes du monde du spectacle.

Seuls les auteurs des œuvres de l'esprit sont admis au bénéfice du régime spécial ; leurs **héritiers et légataires** en sont écartés.

1. Détermination du revenu imposable.

555

Le revenu net est déterminé en retranchant du montant brut des droits d'auteur, préalablement diminué des cotisations payées au titre des régimes obligatoire et complémentaire obligatoire de sécurité sociale, le total des frais professionnels déterminés comme en matière de traitements et salaires.

555-1

La **déduction des frais professionnels** est opérée soit forfaitairement, soit en justifiant des frais réellement exposés.

a. Régime de la déduction forfaitaire.

Les auteurs des œuvres de l'esprit bénéficient de la déduction forfaitaire de **10 %** commune à l'ensemble des traitements et salaires, éventuellement limitée (cf. n° 469).

Remarques :

1. *Droits d'auteur soumis au régime de la retenue de TVA* (cf. TCA, n°s 2900 et suiv.). Il est admis que les auteurs relevant de la retenue de TVA qui pratiquent la déduction forfaitaire comptabilisent en recettes le montant des droits qui leur est effectivement versé, c'est-à-dire des droits d'auteur hors TVA augmentés de l'évaluation forfaitaire des droits à

déduction s'élevant en métropole à 0,8 % du montant hors taxe des droits. La déduction de 10 % s'applique à ce montant, diminué des cotisations sociales payées.

2. *Exercice parallèle d'une activité salariée.* L'option pour la déduction des frais réels dans le cadre de l'activité salariée et la renonciation corrélatrice à la déduction forfaitaire entraînent également la renonciation à la déduction forfaitaire pour frais de 10 % pour les droits d'auteur.

b. Régime des frais réels.

Si les auteurs des œuvres de l'esprit soumis au régime fiscal des salariés estiment que la déduction forfaitaire de **10 %** est insuffisante, ils peuvent demander qu'il soit tenu compte du **montant réel** de leurs frais, mais ils doivent alors être en mesure d'en justifier à l'aide des pièces ou documents nécessaires. La déduction de ces frais réels et justifiés s'effectue alors dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que celles prévues pour les salariés, sous réserve de certaines précisions concernant la prise en compte d'un certain nombre de frais spécifiques aux écrivains et compositeurs qui sont exposées au BOI-BNC-SECT-20-10-40. Dans ce cas, ils doivent, bien entendu, renoncer à la déduction forfaitaire de **10 %**,

Remarque : *droits d'auteur soumis au régime de la retenue de TVA* (cf. TCA, n^{os} 2900 et suiv.). L'intéressé déclare ses droits d'auteur pour leur montant TTC et comptabilise au titre des dépenses professionnelles la TVA nette versée au Trésor pour son compte par l'éditeur, la société de perception et de répartition des droits ou le producteur.

2. Obligations des contribuables.

556

Les auteurs des œuvres de l'esprit qui relèvent du régime spécial d'imposition doivent porter sur leur déclaration d'ensemble des revenus 2042 :

- soit le montant de leurs droits d'auteur diminué des cotisations sociales (dont le détail est joint à la déclaration) et, le cas échéant, de la retenue de TVA (cf. n^o 555-1, remarque 1) ;
- soit, en cas d'option pour les frais réels, le montant brut de leurs droits d'auteur TTC et le montant de leurs frais réels (cotisations sociales et, le cas échéant, TVA nette versée au Trésor incluses) dont le détail est joint à la déclaration.

Les intéressés n'ont pas à souscrire de déclaration spéciale 2035, sauf éventuellement pour leurs autres revenus non commerciaux.

II. MODALITÉS PARTICULIÈRES DE DÉTERMINATION DU REVENU

(CGI, art. 100 *bis* ; BOI-BNC-SECT-20-20)

557

Par dérogation aux principes généraux applicables à la détermination du revenu, les bénéficiaires provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique peuvent, à la demande des contribuables, être déterminés en retranchant de la moyenne des recettes :

- soit de l'année d'imposition et des deux années précédentes,
 - soit de l'année d'imposition et des quatre années précédentes,
- la moyenne des dépenses de ces mêmes années.

Ce mode d'imposition s'applique exclusivement aux contribuables soumis à la déclaration contrôlée pour l'imposition des bénéfices retirés de leur propre production, à l'exclusion par conséquent des héritiers et légataires.

1. Exercice de l'option.

a. Modalités pratiques.

557-1

Les contribuables qui désirent se placer sous le régime défini à l'article 100 *bis* du CGI doivent en faire la demande écrite lors du dépôt de la déclaration de leur bénéfice en précisant expressément le choix de la période de référence et en indiquant, à cette occasion, les différents éléments de calcul de leur bénéfice moyen.

L'option peut également être exercée, sous réserve des délais de prescription, à la suite d'une procédure de rectification contradictoire ou par voie de réclamation contentieuse (RM n^o 14365, M. Philippe de Villiers, AN du 15 août 1994, p. 4150).

557-2

b. Remarques.

1^o *L'option pour le régime de l'article 100 bis* du CGI n'est pas incompatible avec l'application du régime spécial d'imposition prévu en faveur des écrivains et compositeurs (cf. n^{os} 554 et suiv.).

Dans le cadre de la combinaison de ces deux régimes, le bénéficiaire devrait, en principe, faire état de ses frais réels. Toutefois, il est admis que le contribuable applique le régime de la déduction forfaitaire (cf. n^o 555-1).

2° Droits d'auteur soumis au régime de la retenue de TVA (cf. TCA, n^{os} 2900 et suiv.).

Les indications données aux n^{os} 520 et 555-1 concernant les modalités de prise en compte et de détermination des recettes selon les différents régimes d'imposition ou de détermination des dépenses sont applicables pour le calcul du bénéfice moyen.

2. Révocation de l'option.

557-3

Le mode d'imposition prévu par l'article 100 *bis* du CGI est facultatif.

L'option pour ce régime d'imposition peut être expressément révoquée, mais l'imposition d'après ce régime particulier continue de produire ses effets pour les bénéfices réalisés au cours des années couvertes par l'option.

a. Modalités de révocation.

557-4

En pratique, les contribuables qui désirent révoquer leur option pour le régime défini à l'article 100 *bis* du CGI doivent en faire la demande écrite lors du dépôt de la déclaration de bénéfices de l'année au titre de laquelle ils souhaitent que ce mode d'évaluation cesse de s'appliquer. La demande de révocation ne peut porter que sur l'option pour le régime d'évaluation de l'article 100 *bis* déjà cité et non sur le choix de la période de référence.

b. Effets de la révocation.

557-5

Les bénéfices courants, réalisés à compter de l'année de révocation sont intégralement taxés dans les conditions de droit commun au titre de l'année de perception.

Pendant les deux - ou quatre - années qui suivent la révocation de l'option, le mode d'évaluation d'après le bénéfice moyen continue à produire ses effets pour l'imposition de la fraction non encore taxée des bénéfices réalisés au cours des années couvertes par l'option. Bien évidemment, pour le calcul du bénéfice moyen au cours de cette période d'extinction des effets de l'option, les recettes et dépenses des années postérieures à la révocation sont retenues pour une valeur nulle.

À l'expiration de cette période transitoire et tant que le contribuable n'opte pas à nouveau pour le régime de l'article 100 *bis* du CGI, le bénéfice imposé chaque année dans les conditions de droit commun correspond au bénéfice réalisé au titre de la même année.

B. REVENUS PROVENANT DE LA PRATIQUE D'UN SPORT

(CGI, art. 100 *bis* ; BOI-BNC-SECT-20-20)

557-6

Le régime particulier d'imposition prévu à l'article 100 *bis* du CGI a été étendu aux revenus provenant de la **pratique d'un sport**. Cette mesure concerne les sportifs qui tirent de la pratique d'un sport des revenus imposables dans la catégorie des BNC, sans qu'il soit opéré de distinction entre les amateurs et les professionnels.

Les dispositions de l'article 100 *bis* du CGI s'appliquent aux **seuls revenus** provenant **directement** de la pratique d'un sport, à l'exclusion des autres produits perçus par ces contribuables, notamment dans le cadre de contrats publicitaires ou de parrainage qui constituent - en règle générale - des BIC.

Les modalités particulières d'imposition et les conditions d'application sont identiques à celles exposées ci-avant, n^{os} 557 à 557-5 à l'égard des revenus provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique.

Remarque : les dispositions de l'article 100 *bis* du CGI sont également applicables, sous les mêmes conditions, pour la détermination des salaires imposables des artistes du spectacle, titulaires d'un contrat relevant des articles L. 7121-3 à L. 7121-7 du code du travail ainsi que pour la détermination des salaires imposables des sportifs perçus au titre de la pratique d'un sport (cf. n^o 457-1).

chapitre 3

produits de la propriété industrielle, produits des cessions de droits portant sur des logiciels originaux

(CGI, art. 93-2 et 93 *quater* ; BOI-BNC-SECT)

Lorsqu'ils sont perçus par des contribuables autres que des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles, les produits de l'espèce sont, en principe, soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Toutefois, le régime fiscal applicable diffère selon la nature des produits en cause.

A. PRODUITS DE LA PROPRIÉTÉ INDUSTRIELLE

(CGI, art. 93-2, 93 *quater-I* et 93 *quater-I ter* ; BOI-BNC-SECT-30-10)

558

Les produits de la propriété industrielle perçus par les particuliers à raison de leurs inventions sont soumis à des modalités d'imposition différentes selon qu'ils relèvent ou non des dispositions de l'article 93 *quater-I* du CGI.

Les dispositions de l'article 93 *quater-I* du CGI s'appliquent aux produits de la propriété industrielle définis à l'article 39 *terdecies* du CGI, quelle que soit la qualité de leur bénéficiaire.

En ce qui concerne l'exonération partielle applicable aux personnes « impatriées » en application des dispositions de l'article 155 B-II-b du CGI (cf. n° 508-13).

I. PRODUITS DE LA PROPRIÉTÉ INDUSTRIELLE DÉFINIS À L'ARTICLE 39 TERDECIES DU CGI

(BOI-BNC-SECT-30-10-10)

558-1

1. Produits concernés.

Il s'agit, depuis le 1^{er} janvier 1992 :

- des produits de cessions de brevets ou d'inventions brevetables ;
- des produits de la concession de licences d'exploitation de brevets ou d'inventions brevetables ;
- des produits de la cession ou de la concession d'un procédé de fabrication industriel qui remplit les conditions suivantes :
 - le procédé doit constituer le résultat d'opérations de recherche ;
 - il doit être l'accessoire indispensable de l'exploitation d'un brevet ou d'une invention brevetable ;
 - il doit être cédé ou concédé simultanément au brevet ou à l'invention brevetable dont il est l'accessoire et aux termes du même contrat que celui-ci.

558-2

2. Modalités d'imposition.

a. Principe.

Les sommes perçues à ce titre sont soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des **benefices non commerciaux**, et taxées au taux des plus-values à long terme (**16 %**)¹. Ce régime concerne les inventeurs², leurs héritiers, ainsi que les particuliers qui ont acquis des brevets à titre onéreux ou gratuit y compris lorsqu'il existe des liens de dépendance entre le concédant et le concessionnaire.

Seules les **sommes nettes** sont soumises à cette imposition. Il convient donc de déduire du montant brut perçu les frais nécessités par la recherche et la mise au point du brevet, d'une part, et ceux exposés, le cas échéant, pour la maintenance ou l'amélioration de l'invention, d'autre part.

558-3

b. Exception.

Le régime des plus-values à long terme ne peut s'appliquer lorsque les droits, procédés et techniques ne présentent pas le caractère d'éléments de l'actif professionnel chez le cédant ou le concédant ou ont été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans.

558-4

3. Report d'imposition (CGI, art. 93 *quater-I ter* ; BOI-BNC-SECT-30-10-20).

L'article 93 *quater-I ter* du CGI permet aux inventeurs personnes physiques de demander le bénéfice, sous certaines conditions, d'un report d'imposition de la plus-value constatée lors de l'apport d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel à une société chargée de l'exploiter.

a. Champ d'application.

1° Qualité de l'apporteur.

Le report d'imposition concerne uniquement les inventeurs personnes physiques qui sont imposables au titre des bénéfices non commerciaux.

1. Taux à majorer des prélèvements sociaux.

2. En ce qui concerne les inventeurs salariés.

Les personnes physiques qui ont acquis les droits de propriété industrielle à titre onéreux ou à titre gratuit, notamment les héritiers de l'inventeur, en sont exclus.

2° *Nature des biens concernés.*

L'apport doit porter sur un brevet, une invention brevetable ou un procédé de fabrication industriel qui remplit les conditions mentionnées ci-dessus n° 558-1.

3° *Bénéficiaire de l'apport.*

Il peut s'agir d'une société de personnes ou d'une société de capitaux, quel que soit son régime fiscal. Elle doit notamment avoir pour objet l'exploitation du droit de propriété industrielle qui lui est apporté.

Précision : l'apport en société ne peut être rémunéré que par la remise de droits sociaux.

b. Conditions d'application du report d'imposition.

1° *Caractère optionnel du report d'imposition.*

Le report d'imposition prévu à l'article 93 *quater-I ter* du CGI constitue une faculté offerte au contribuable. Il n'est donc applicable que sur **demande expresse** de sa part.

2° *Calcul de la plus-value.*

La plus-value résultant de l'apport des droits de propriété industrielle est déterminée dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire par la différence entre la valeur réelle des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport et la valeur nette comptable pour laquelle les droits de propriété industrielle figuraient à l'actif professionnel de l'inventeur.

Toutefois, la plus-value est égale à la valeur des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport lorsque le droit de propriété industrielle était totalement amorti au moment de l'apport ou lorsque les dépenses d'études ou de recherche ont été déduites des bénéfices de l'inventeur en application de l'article 236-I du CGI.

Pour les apports réalisés depuis le 26 septembre 2007, la plus-value en report d'imposition est **réduite d'un abattement d'un tiers** pour chaque année de détention échue des droits reçus en rémunération de l'apport **au-delà de la cinquième** année.

L'application de cet abattement pour durée de détention aboutit à l'exonération définitive de la plus-value d'apport au terme de la huitième année de détention des droits sociaux suivant celle de la réalisation de l'apport lorsque aucun événement mettant fin au report d'imposition n'est intervenu avant ce terme.

3° *Imposition de la plus-value en report.*

• **Pour les apports réalisés jusqu'au 25 septembre 2007.**

La plus-value qui a bénéficié du report d'imposition **est imposable** au titre de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle l'apport a été effectué.

Toutefois, la cession ou le rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport met fin au report d'imposition lorsque cet événement intervient avant l'expiration du délai de cinq ans, c'est-à-dire en pratique avant le 31 décembre de la quatrième année qui suit celle de l'apport. En revanche, la cession par la société des droits de propriété industrielle ne met pas fin au report d'imposition.

En cas de cession ou de rachat d'une partie des droits sociaux, seule la fraction correspondante de la plus-value en report est imposée ; le surplus continue à bénéficier du report dans les conditions définies ci-dessus.

Les plus-values sont imposables dans les conditions en vigueur au titre de l'année d'expiration du report d'imposition.

• **Pour les apports réalisés depuis le 26 septembre 2007.**

Le terme du délai de cinq ans suivant la date de réalisation de l'apport du brevet, de l'invention brevetable ou du procédé de fabrication **n'entraîne plus** l'imposition **automatique** de la plus-value en report.

En revanche, la cession de l'élément apporté par la société bénéficiaire de l'apport, la transmission à titre gratuit ou l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport entraînent, en règle générale, la fin du report d'imposition.

Toutefois, le **report d'imposition est maintenu** :

- en cas **d'échange de droits sociaux** résultant d'une fusion ou d'une scission jusqu'à la date de cession, de rachat, d'annulation ou de transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus lors de l'échange. Cette solution peut être mise en œuvre à l'occasion de plusieurs opérations d'échanges successives. Les opérations concernées et la portée du régime sont mentionnées ;

- en cas **de transmission à titre gratuit** à une personne physique des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou reçus lors de l'échange desdits droits sociaux, le report d'imposition est maintenu si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value lors de la cession, du rachat, de l'annulation ou de la transmission à titre gratuit des droits sociaux. Cette solution peut être mise en œuvre à l'occasion de plusieurs transmissions à titre gratuit successives. Les opérations concernées, le contenu de la transmission, la forme de l'engagement du bénéficiaire, les modalités d'imposition de la plus-value sont indiquées.

c. Obligations déclaratives de l'apporteur.

La demande de report d'imposition, établie sur papier libre, doit être jointe à la déclaration des résultats de l'année au cours de laquelle l'apport en société a été effectué.

Le bénéficiaire du report d'imposition est, en outre, subordonné au respect des obligations déclaratives prévues au II de l'article 151 *octies* du CGI. L'apporteur doit ainsi joindre à la déclaration d'ensemble des revenus 2042 de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes jusqu'à celle de l'expiration du report, un état conforme au modèle prévu à l'article 41-0 A *bis* de l'annexe III au CGI (cf. FE n° 1283).

Si une partie seulement des droits sociaux rémunérant l'apport est cédée ou rachetée, l'obligation de fournir l'état est maintenue jusqu'à ce que le report d'imposition cesse dans sa totalité.

d. Non-cumul avec l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI.

Pour les opérations d'apport réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006, l'exonération prévue à l'article 151 *septies* du CGI ne s'applique pas en cas d'exercice de l'option pour le report d'imposition.

558-5 4. Imputation des déficits.

Les conditions d'imputation des déficits provenant de l'activité d'inventeur sont exposées plus haut, n° 57-5.

II. AUTRES PRODUITS DE LA PROPRIÉTÉ INDUSTRIELLE

559 Les produits autres que ceux visés à l'article 39 *terdecies* du CGI proviennent notamment de la cession ou de la concession de marques de fabrique ou de dessins et de modèles.

En ce qui concerne ces produits, la base imposable est, en principe, déterminée selon les règles de droit commun prévues à l'article 93-1 du CGI.

559-1 Toutefois, en vertu des dispositions de l'article 93-2 du même code, dans le cas de **concession de licence d'exploitation d'un brevet, ou de cession ou de concession d'un procédé, ou formule de fabrication par l'inventeur lui-même**, la base imposable est, **sauf application de l'article 93 quater-I, al. 2** (cf. n° 558-2), déterminée selon des modalités particulières.

Il est, en effet, appliqué sur les produits d'exploitation ou sur le prix de vente un **abattement forfaitaire de 30 % pour tenir compte de l'ensemble des frais exposés en vue de la réalisation de l'invention**, dans la mesure où les frais réels n'ont pas déjà été admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable.

Il est admis que cet abattement s'applique également aux produits de la **cession ou de la concession de marques de fabrique**.

Dès lors toutefois qu'il représente les frais exposés pour la réalisation ou la mise en œuvre d'une invention, l'abattement de **30 %** n'est applicable qu'aux redevances qui résultent de la cession ou de la concession d'une **marque de fabrique** trouvant son origine dans une invention ayant contribué à la fabrication de produits.

La marque de fabrique doit être distinguée de la marque de commerce ou de distribution. En effet, les redevances provenant de la cession ou de la concession de **marques commerciales**, quelle que soit la dénomination portée au contrat, relèvent de la catégorie des **bénéfices industriels et commerciaux**. Elles n'entrent donc jamais dans le champ d'application de l'abattement de **30 %** propre à la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Remarques :

1. Lorsque le contribuable tient sa comptabilité toutes taxes comprises, le forfait de 30 % inclut la TVA versée au Trésor, augmentée s'il y a lieu de la taxe ayant grevé le coût des immobilisations lorsqu'elle a donné lieu à une imputation effective au cours de l'année d'imposition.
2. Lorsque, au contraire, le contribuable tient sa comptabilité hors taxes, le forfait de 30 % n'inclut pas la TVA ; il est calculé d'après les recettes hors taxes.

L'inventeur peut, cependant, demander la **déduction de ses frais réels**, s'il estime que les dépenses qu'il a exposées pour la conception ou la réalisation de l'invention se révèlent

supérieures au montant de l'abattement forfaitaire. Il perd alors le bénéfice de ce dernier non seulement pour l'année au titre de laquelle il a demandé la déduction des frais réels mais également pour les années suivantes.

Les inventions doivent être considérées isolément. Un inventeur peut, de la sorte, appliquer l'abattement forfaitaire de **30 %** pour une invention et la déduction des frais réels pour une autre mais, pour chacune, le régime choisi revêt un caractère définitif.

Les produits nets de charges sont soumis à l'impôt sur le revenu selon les taux du barème progressif.

Les déficits sont imputables dans les conditions exposées plus haut, cf. n° 57-5.

B. PRODUITS DES CESSIONS DE DROITS PORTANT SUR DES LOGICIELS ORIGINAUX

(CGI, art. 93 *quater*-I ; BOI-BNC-SECT-30-20)

560

L'article 93 *quater*-I du CGI soumet au régime des plus-values à long terme les produits retirés des cessions de droits portant sur des logiciels originaux **par leur auteur**, personne physique.

I. PRODUITS CONCERNÉS

560-1

Il s'agit :

- des produits résultant de la cession de logiciels originaux ;
- des produits retirés de la concession (exclusive ou non) de licences d'exploitation, de distribution ou d'utilisation de logiciels originaux.

Les frais nécessités par la recherche et la mise au point du logiciel ainsi que les frais exposés, le cas échéant, pour sa maintenance ou son amélioration sont déductibles du montant brut perçu.

II. MODALITÉS D'IMPOSITION

560-2

Les produits perçus sont imposés au taux des plus-values à long terme, soit **16 %**¹.

chapitre 4

médecins conventionnés²

(BOI-BNC-SECT)

561

La convention nationale des médecins offre aux médecins conventionnés le choix entre deux possibilités :

1. Établir leurs honoraires conformément aux tarifs fixés par la convention (médecins conventionnés du secteur I) en s'interdisant tout dépassement d'honoraires en dehors des deux cas suivants :

- circonstances exceptionnelles de temps ou de lieu dues à une exigence particulière du malade (D. E.),
- médecins bénéficiaires d'un droit permanent à dépassement octroyé sous le régime des précédentes conventions (D. P.).

Ces médecins bénéficient d'un régime fiscal particulier (cf. n°s 562 et suiv.) ;

2. Choisir de pratiquer des tarifs différents des tarifs conventionnels (médecins conventionnés du secteur II).

Le bénéfice imposable des **médecins non conventionnés** et des autres catégories de praticiens, conventionnés ou non (chirurgiens-dentistes, auxiliaires médicaux, etc.), est déterminé selon les règles de droit commun applicables aux bénéfices non commerciaux.

Remarque :

Les sommes versées ou reçues par des médecins dans le cadre de contrats d'entraide (régime facultatif de prévoyance) ne sont pas prises en compte pour la détermination du revenu professionnel, voir RES N° 2010/15.

1. Taux à majorer des prélèvements sociaux.

2. Sont seuls visés les médecins omnipraticiens ou généralistes, les spécialistes médicaux, les chirurgiens et les spécialistes chirurgicaux, les électroradiologistes qualifiés conventionnés, à l'**exclusion formelle** de toute autre catégorie de praticiens, même conventionnés.

A. MÉDECINS CONVENTIONNÉS PRATIQUANT LES TARIFS FIXÉS PAR LA CONVENTION

(secteur I)

562

Les médecins conventionnés du secteur I sont placés, comme l'ensemble des contribuables relevant des bénéfices non commerciaux :

- soit sous le régime de la déclaration contrôlée si leurs recettes annuelles dépassent, **32 600 €** en **2012** (32 600 € en 2011 ; 32 100 € en 2010)¹ **hors taxes** ou s'ils ont opté pour ce régime ;

- soit sous le régime micro-BNC prévu à l'article 102 *ter* du CGI si leurs recettes annuelles sont inférieures ou égales au montant indiqué ci-dessus.

I. MÉDECINS CONVENTIONNÉS RELEVANT DU RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE

1. Détermination du résultat fiscal.

563

Les médecins conventionnés qui pratiquent des honoraires conventionnels (secteur I) et qui relèvent du régime de la déclaration contrôlée bénéficient du régime fiscal suivant :

- **déduction spéciale du groupe III** dans les conditions figurant au tableau ci-dessous :

Catégorie de médecins	Total des recettes provenant d'honoraires conventionnels	Montant de la déduction en euros
Omnipraticiens	N'excédant pas 9 100 €	770 €
	Compris entre 9 100 € et 12 150 €	920 €
	Compris entre 12 150 € et 15 200 €	1 220 €
	Compris entre 15 200 € et 18 250 €	1 530 €
	Compris entre 18 250 € et 21 300 €	1 830 €
	Compris entre 21 300 € et 24 350 €	2 140 €
	Compris entre 24 350 € et 27 400 €	2 440 €
	Compris entre 27 400 € et 30 450 €	2 750 €
	Supérieur à 30 450 €	3 050 €
Spécialistes médicaux	N'excédant pas 9 100 €	770 €
	Compris entre 9 100 € et 12 150 €	920 €
	Compris entre 12 150 € et 16 750 €	1 220 €
	Compris entre 16 750 € et 19 800 €	1 530 €
	Compris entre 19 800 € et 22 850 €	1 830 €
	Compris entre 22 850 € et 25 900 €	2 140 €
	Compris entre 25 900 € et 28 950 €	2 440 €
	Compris entre 28 950 € et 32 000 €	2 750 €
	Supérieur à 32 000 €	3 050 €

1. Depuis le 1^{er} janvier 2010, ce seuil est actualisé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi à la centaine d'euros la plus proche.

Catégorie de médecins	Total des recettes provenant d'honoraires conventionnels	Montant de la déduction en euros
Chirurgiens et spécialistes médicaux	N'excédant pas 9 100 €	770 €
	Compris entre 9 100 € et 15 200 €	920 €
	Compris entre 15 200 € et 18 250 €	1 220 €
	Compris entre 18 250 € et 22 850 €	1 530 €
	Compris entre 22 850 € et 27 400 €	1 830 €
	Compris entre 27 400 € et 30 450 €	2 140 €
	Compris entre 30 450 € et 33 500 €	2 440 €
	Compris entre 33 500 € et 36 550 €	2 750 €
	Supérieur à 36 550 €	3 050 €
Electro-radiologistes qualifiés	N'excédant pas 15 200 €	770 €
	Compris entre 15 200 € et 24 350 €	920 €
	Compris entre 24 350 € et 33 500 €	1 220 €
	Compris entre 33 500 € et 41 150 €	1 530 €
	Compris entre 41 150 € et 48 750 €	1 830 €
	Compris entre 48 750 € et 51 800 €	2 140 €
	Compris entre 51 800 € et 57 900 €	2 440 €
	Compris entre 57 900 € et 64 000 €	2 750 €
	Supérieur à 64 000 €	3 050 €

- **déduction complémentaire de 3 %** sur les recettes provenant d'honoraires conventionnels.

De plus, les médecins conventionnés du secteur I peuvent, s'ils le désirent, ne pas tenir la comptabilité réelle des frais suivants : représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherche, blanchissage, petits déplacements¹. Dans ce cas, l'ensemble de ces frais est pris en compte sous la forme d'un abattement de **2 %** sur le montant des recettes brutes, y compris les honoraires de dépassement (DE ou DP) auxquels ont droit ces médecins. L'option pour la déduction forfaitaire de **2 %** porte sur l'année entière et pour l'ensemble des frais précités. Cette déduction forfaitaire n'est applicable qu'en l'absence de comptabilisation à un poste de charges des dépenses qu'elle couvre. En conséquence, l'option pour la déduction forfaitaire doit être exercée *a priori*, au 1^{er} janvier de l'année.

Ces modalités particulières de détermination du bénéfice sont **réservées aux praticiens qui ont souscrit leur déclaration dans le délai légal.**

Remarques :

1. En ce qui concerne les **médecins biologistes, directeurs de laboratoires d'analyses médicales**, la déduction du groupe III et la déduction complémentaire de 3 % sont calculées sur le montant des honoraires conventionnels afférents à des actes médicaux. Ces médecins peuvent également bénéficier de l'abattement de 2 %.
2. Lorsque les médecins conventionnés exercent en **cabinet de groupe**, la déduction du groupe III et la déduction complémentaire de 3 % sont calculées, pour chaque associé, à partir de la part lui revenant dans les recettes du groupement.
3. En revanche, s'agissant des sociétés de personnes, le bénéfice non commercial est déterminé au niveau de la société. Dans ce cas, l'abattement de 2 % n'est applicable qu'aux sociétés civiles de personnes exclusivement composées de médecins conventionnés du secteur I ou de praticiens admis à pratiquer cet abattement.
4. Pour les médecins conventionnés du secteur I, les plus-values sont exclues de l'assiette servant de base au calcul de l'abattement de 2 %, voir RES N° 2011/20.

1. Il s'agit des dépenses exposées par l'usage, à l'intérieur de l'agglomération, d'un moyen de transport autre qu'un véhicule professionnel et de celles liées au stationnement du véhicule professionnel. En revanche, ils ne couvrent pas les frais afférents à l'utilisation du véhicule professionnel qui sont déductibles dans les conditions habituelles.

563-1

Adhésion à une association agréée.

Lorsqu'ils sont adhérents d'une association agréée, les médecins conventionnés pratiquant les honoraires conventionnels peuvent choisir entre soit l'application de la déduction du groupe III et de la déduction complémentaire de **3 %** (cf. n° 563), soit l'absence de majoration de **25 %** des revenus prévue à l'article 158-7 du CGI.

Par exception, pour inciter les médecins conventionnés du secteur I à adhérer à une AGA, il est admis qu'ils peuvent cumulativement bénéficier, **au titre de la première année d'adhésion à une telle association**, à la fois de la déduction forfaitaire de **3 %** sur leurs recettes conventionnelles et de l'absence de majoration de **25 %** de leurs revenus.

Quelle que soit l'option choisie, entre la déduction du groupe III et la déduction complémentaire de **3 %** d'une part, et l'absence de majoration de **25 %** des revenus d'autre part, les médecins conventionnés du secteur I peuvent bénéficier de l'abattement spécifique de **2 %** représentatifs de certains frais professionnels.

2. Allègement des obligations comptables.

564

En principe, les médecins conventionnés soumis au régime de la déclaration contrôlée sont tenus aux mêmes obligations comptables que les autres membres des professions non commerciales soumis à ce même régime.

Toutefois, des modalités particulières de comptabilisation des recettes sont admises en leur faveur.

En effet, il est admis que le document d'enregistrement des recettes professionnelles soit constitué, pour la partie de l'activité couverte par la convention nationale, par les **relevés individuels de praticiens** établis par les organismes de sécurité sociale. En conséquence, les intéressés sont dispensés d'inscrire selon le cas, sur leur document journalier ou sur leur livre-journal, le montant des recettes donnant lieu à la délivrance de feuilles de maladie aux assurés sociaux, à condition que soit **scrupuleusement respectée** l'obligation d'inscrire sur les feuilles de maladie le montant précis des honoraires encaissés de leurs clients¹. Cette tolérance cesse d'être applicable en cas d'adhésion à une association agréée, puisque les adhérents prennent l'engagement de respecter une nomenclature comptable, et donc d'enregistrer le détail journalier de leurs recettes (cf. RC n° 7853).

Mais, en tout état de cause, les médecins conventionnés doivent inscrire sur leur document journalier ou sur leur livre-journal les honoraires correspondant à la partie de leur activité non couverte par la convention.

Sont évidemment exclues du bénéfice d'allègement de leurs obligations comptables les autres catégories de praticiens, conventionnés ou non (chirurgiens-dentistes, auxiliaires médicaux, etc.).

II. MÉDECINS CONVENTIONNÉS PLACÉS SOUS LE RÉGIME MICRO-BNC**1. Allègement des obligations comptables.**

565

Les médecins conventionnés du secteur I qui relèvent du régime micro-BNC sont en principe tenus aux mêmes obligations comptables que les autres contribuables soumis à ce régime.

565-1

Il est toutefois admis que le document journalier des recettes professionnelles mentionné au n° 550 soit constitué par les relevés individuels des praticiens établis par les organismes de sécurité sociale en application des dispositions de l'article L. 97 du LPF, mais uniquement pour la partie de l'activité couverte par la convention. Les honoraires correspondant à l'activité non couverte par la convention doivent être comptabilisés dans les conditions de droit commun (cf. n° 550).

Il est précisé que cette mesure a pour seul objet d'alléger les obligations comptables des intéressés et ne déroge pas à la règle posée par l'article 93 du CGI selon laquelle le bénéfice annuel est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession (cf. n° 512).

Cela étant, les relevés établis par les organismes de sécurité sociale sont conçus à partir des remboursements effectués aux assurés sociaux et comportent un décalage entre la date d'encaissement des honoraires et celle de leur remboursement. Ce décalage ne doit pas conduire à exclure de la base imposable les recettes qui ont été effectivement encaissées au

¹ Cette mesure équivaut à autoriser les intéressés à ne déclarer que les seules recettes figurant sur les relevés de sécurité sociale en leur possession à la date de souscription de leur déclaration de bénéfices non commerciaux.

cours de la période d'imposition. Le Conseil d'État a confirmé cette analyse à plusieurs reprises (R. M. AUTHIE, n° 16374, *JO Sénat* du 24 avril 1997, p. 1282).

565-2

La dispense de tenue d'un document journalier ne s'applique qu'aux médecins qui indiquent le montant précis des honoraires effectivement reçus de leurs clients sur les feuilles de maladie.

Les médecins conventionnés du secteur I restent tenus d'inscrire sur leur document journalier les honoraires correspondant à la partie de leur activité non couverte par la convention. Bien entendu, ils conservent la possibilité, conformément aux dispositions légales, d'y faire figurer l'intégralité de leurs honoraires quelle qu'en soit l'origine (conventionnelle ou non).

La dispense de tenue du document journalier des recettes ne couvre pas les honoraires versés par les administrations et organismes en dehors du système conventionnel¹ (CE, arrêts n°s 33721 et 33722 du 6 juin 1984).

Le système de comptabilisation des recettes par l'entremise des organismes de sécurité sociale est applicable seulement aux médecins conventionnés du secteur I dans le cadre de la convention nationale à l'exclusion, par conséquent, des praticiens qui ne sont liés par aucune convention ainsi que des autres catégories de praticiens conventionnés (chirurgiens-dentistes, auxiliaires médicaux...). Ceux-ci doivent donc tenir le document journalier pour l'ensemble de leurs recettes.

565-3

Les mesures d'allégement visées aux n°s 565-1 et 565-2 restent applicables nonobstant les dispositions introduites par l'article 91 de la loi de finances pour 2000.

2. Adhésion à une association agréée.

565-4

Lorsqu'ils adhèrent à une association agréée, les médecins conventionnés relevant du secteur I et soumis au régime micro-BNC :

- perdent le bénéfice de la dispense de tenue du document journalier des recettes professionnelles (cf. n° 565-2) ;

- ne peuvent pas bénéficier de la réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion (cf. RC n° 7861).

B. MÉDECINS CONVENTIONNÉS PRATIQUANT DES TARIFS DIFFÉRENTS DE CEUX FIXÉS PAR LA CONVENTION

(secteur II)

566

Ils sont soumis à l'ensemble des obligations comptables exigées des autres titulaires de revenus non commerciaux. Ils doivent donc enregistrer journalièrement leurs recettes de toute nature (sous réserve de la mesure de tempérament prévue au n° 550).

Leur revenu net professionnel est déterminé selon les principes applicables à la généralité de ces mêmes titulaires : le système des groupes de frais n'est donc pas applicable.

Lorsque ces médecins sont placés sous le régime de la déclaration contrôlée, ils ne peuvent pas bénéficier de l'abattement de **2 %** pour frais divers (cf. n° 563).

567

579

chapitre 5

cessation - décès

(CGI, art. 202 à 204 et 1663 *bis* ; ann. III, art. 46 E ; BOI-BNC-CESS)

A. PRINCIPES

I. EXERCICE D'UNE PROFESSION NON COMMERCIALE À TITRE INDIVIDUEL

(CGI, art. 202)

580

Dans le cas de cessation de l'exercice d'une profession non commerciale ou de décès du contribuable, l'impôt sur le revenu, dû à raison des bénéfices afférents à l'exercice de cette profession y compris ceux qui proviennent de créances, acquises et non encore recouvrées, et qui n'ont pas encore été imposés, est immédiatement établi.

¹ La circonstance que le montant de ces honoraires donne lieu à l'établissement de relevés communiqués à l'administration fiscale demeure sans influence.

Cependant, ces dispositions ne sont pas applicables, en principe, aux contribuables qui, ayant cédé leur clientèle, se réinstallent presque aussitôt dans la même ville ou dans une autre localité sans apporter aucun changement à la nature de leur activité.

580-1

Les contribuables ou leurs ayants droit sont tenus d'aviser l'administration de la cessation ou du décès, en précisant la date effective de cessation ainsi que, s'il y a lieu, les nom, prénoms et adresse du successeur. De la même manière, ils doivent faire parvenir au service des impôts la déclaration spéciale des bénéfices non commerciaux afférente à la période s'étendant du 1^{er} janvier de l'année en cours à la date de cessation effective ou à celle du décès.

Le **délaï de production** de ces déclarations est de **soixante jours**. Il commence à courir :
 - lorsqu'il s'agit de la cessation de l'exercice d'une profession autre que l'exploitation d'une charge ou d'un office, du jour où la cessation a été effective ;
 - lorsqu'il s'agit de la cessation de l'exploitation d'une charge ou d'un office, du jour où a été publiée au *JO* la nomination du nouveau titulaire de la charge ou de l'office ou du jour de la cessation effective si elle est postérieure à cette publication.

580-2

Cependant dans le cas de **décès**, le **délaï de déclaration des résultats** et des **revenus** était **de six mois**.

Ce délaï de six mois ne s'appliquait que pour les déclarations concernant l'année même du décès. Ce dispositif s'appliquait jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010.

En effet, l'article 53 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a **supprimé** ce délaï de six mois en cas de décès uniquement pour la déclaration des revenus 2042.

Pas de changement, pour le délaï de production de la déclaration des résultats des BNC.

Le cas échéant, le notaire chargé de la succession peut produire cette déclaration des revenus 2042 à la demande des ayants droit si la succession n'est pas liquidée à la date de production de la déclaration. (CGI, art. 204-2).

580-3

Pour la détermination du bénéfice, il est tenu compte de toutes les recettes encaissées au jour de la cessation ou du décès, ainsi que de celles qui sont définitivement acquises et non encore recouvrées, quel que soit le régime d'imposition applicable. En contrepartie, sont admises en déduction les dépenses professionnelles engagées qui n'auraient pas encore été acquittées lors de la cessation ou du décès.

Ces dispositions n'excluent pas l'application de la mesure prévue à l'article 204-1, al. 2 du CGI (cf. n° 156). Une imposition distincte peut donc être établie lorsque les créances correspondent à des recettes dont la date normale d'échéance ne devait se situer qu'au cours d'une année postérieure à celle du décès. En pratique, il s'agit de revenus payables à date fixe ou selon une périodicité donnée dont les modalités de paiement résultent des dispositions légales, réglementaires ou contractuelles.

L'imposition immédiate doit être établie en retenant, le cas échéant, les plus-values ou moins-values professionnelles réalisées (cf. n°s 530 et suiv.)¹.

Les bénéfices sont déterminés dans les conditions de droit commun.

L'imposition établie en cas de cessation ou de décès vient en déduction du montant de l'impôt sur le revenu établi ultérieurement à raison de l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés au cours de l'année de la cessation ou du décès (CGI, art. 203 ; cf. également n°s 151 et suiv.).

II. EXERCICE AU SEIN D'UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES EXERÇANT UNE PROFESSION NON COMMERCIALE

(CGI, art. 202 *ter* et 202 *quater*)

581

Les règles prévues à l'article 202 du CGI en cas de cessation d'activité, s'appliquent en général, lors du changement de mode d'exercice d'une activité professionnelle non commerciale.

581-1

Tel est le cas notamment :

- lorsqu'un contribuable exerçant à titre individuel une profession non commerciale devient, pour exercer cette profession, associé d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 *ter* du CGI ou d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés ;

1. Toutefois, lorsque les dispositions de l'article 41 du CGI ou de l'article 151 *octies* dudit code sont applicables, les plus-values d'actif bénéficient d'un report d'imposition (cf. n°s 533-2, 533-3 et 533-4).

- en cas de **transformation** d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 *ter* du CGI, en une société soumise à l'impôt sur les sociétés ;
- en cas de **fusion ou de scission** de sociétés relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 *ter* du CGI, ces opérations entraînant, pour la société absorbée ou scindée, les conséquences fiscales d'une dissolution. La dissolution est, quelle que soit sa cause, assimilée à une cessation d'activité.

581-2 De la même manière, l'article 202 *ter*-I du CGI prévoit que les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise sont applicables lorsqu'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 *ter* du CGI et dont les résultats sont imposables au nom des associés dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux change totalement ou partiellement de régime fiscal. Tel est le cas lorsque cette société opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. L'impôt sur le revenu est établi au nom de chacun des associés en proportion de ses droits dans la société dans les conditions prévues à l'article 202 du CGI.

581-3 En revanche, sous réserve que l'opération ne s'accompagne pas d'un changement d'objet social ou d'activité réelle de la société, les dispositions de l'article 202 du CGI ne sont pas applicables :
- en cas de transformation d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 *ter* du CGI en une autre forme de société relevant du même régime fiscal ;
- en cas de transformation d'une société en participation ou d'une société créée de fait relevant du régime fiscal des sociétés de personnes en une société de droit relevant du même régime fiscal telle qu'une SCP.

Remarque : Traitement fiscal applicable en cas de transformation d'un cabinet d'avocats constitué sous la forme d'un « General Partnership » de droit anglais en un « Limited Liability Partnership » de droit anglais, voir RES N° 2007/28.

B. CAS PARTICULIERS

582 Plusieurs mesures aménagent le principe de l'imposition immédiate de l'ensemble des bénéfices professionnels, y compris les plus-values latentes et les créances acquises.
Il s'agit des dispositions visées aux articles 202 *ter*-I, al. 2, 202 *quater* et 1663 *bis* du CGI.

I. DISPOSITIF PRÉVU AU SECOND ALINÉA DE L'ARTICLE 202 *TER* DU CGI.

582-1 Lorsqu'une société relevant du régime fiscal des sociétés de personnes change totalement ou partiellement de régime fiscal (cf. n° 581-2), en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks, ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et que l'imposition desdits bénéfices, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné.

Les sociétés et organismes visés ci-avant doivent, dans un délai de **soixante jours** à compter de la réalisation de l'événement qui entraîne le changement de régime ou d'activité produire le bilan d'ouverture de la première période d'imposition ou du premier exercice au titre duquel le changement prend effet.

II. DISPOSITIF PRÉVU À L'ARTICLE 1663 *BIS* DU CGI.

(BOI-BNC-CESS-30)

582-2 La cessation de l'exercice d'une profession non commerciale entraîne, en principe, l'imposition immédiate des bénéfices non encore taxés, y compris ceux qui proviennent des créances acquises (CGI, art. 202-1 ; cf. n° 580).

L'article 1663 *bis* du CGI permet, dans certains cas, aux contribuables qui changent de mode d'exercice d'une profession libérale de demander, dans un délai de **trois mois** à compter de cet événement, que le paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises soit **fractionné par parts égales** sur l'année de cessation et les deux ou quatre années suivantes.

582-3 Ce dispositif est applicable aux contribuables qui cessent d'exercer une activité libérale à titre individuel pour devenir associés d'une société de personnes exerçant une activité libérale ou d'une SEL. Il est également susceptible de s'appliquer aux associés d'une société de personnes exerçant une activité libérale :
- qui se transforme en SEL ;

- qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;
- qui fait l'objet d'une fusion ou d'une scission au profit d'une société relevant du même régime fiscal exerçant une activité libérale ou d'une SEL.

582-4 Les dispositions de l'article 1663 *bis* du CGI offrent la possibilité d'opter pour que le supplément d'impôt sur le revenu correspondant à la taxation des créances acquises, éventuellement corrigées des dépenses professionnelles engagées, puisse être fractionné par parts égales, soit sur l'année de cessation et les deux années suivantes, soit sur l'année de cessation et les quatre années suivantes.

Lorsque le résultat « hors créances acquises » est négatif, il convient, pour déterminer l'impôt sur le revenu correspondant aux créances acquises, de retrancher du montant des créances acquises, éventuellement corrigées des dépenses professionnelles engagées, le résultat négatif « hors créances acquises ». Le fractionnement s'applique alors à l'impôt correspondant au résultat positif après déduction du déficit.

582-5 L'option pour le fractionnement sur une période de trois ou cinq ans, formulée sur papier libre, doit être jointe à la déclaration de résultats souscrite au titre de la cessation dans le délai de **60 jours** mentionné au 1 de l'article 202 du CGI (cf. n° 580-1).

Lorsque l'activité non commerciale est exercée dans le cadre d'une société de personnes, il appartient à chacun des associés de demander le fractionnement du paiement de l'impôt correspondant à sa quote-part de créances acquises par la société ; l'option exercée par l'un des associés reste sans effet sur la situation de ses co-associés. Cette demande, formulée sur papier libre, doit être jointe à la déclaration des revenus 2042 déposée par l'associé dans le délai de 60 jours et faisant apparaître sa quote-part des résultats de la société.

582-6 L'option présente un caractère **irrévocable**. Ainsi, les contribuables qui ont opté pour un fractionnement sur l'une ou l'autre des périodes ne peuvent ni renoncer à ce fractionnement, ni demander un changement de la durée du fractionnement.

582-7 Les dispositions de l'article 1663 *bis* du CGI peuvent se cumuler avec les dispositions de l'article 163-0 A dudit code. Ainsi, les créances acquises qui peuvent être considérées comme ayant la nature d'un revenu exceptionnel sont susceptibles, toutes autres conditions étant par ailleurs réunies, de bénéficier du mécanisme du quotient (cf. n°s 169 et suiv.).

En cas de transfert du domicile hors de France, de décès, de retrait de l'associé de la société ou de non-paiement de l'une des fractions de l'impôt, le solde restant dû, augmenté de l'intérêt couru, est exigible immédiatement.

582-8 **Remarque** : lorsque les régimes prévus aux articles 202 *quater* du CGI (cf. n°s 583 et suiv.) et 1663 *bis* du même code sont susceptibles de s'appliquer dans une même situation, le contribuable a la faculté d'opter pour l'un ou l'autre de ces régimes à raison des créances acquises et des dépenses engagées qui entrent dans le champ d'application de l'article 202 *quater* précité.

Le fractionnement prévu à l'article 1663 *bis* du CGI peut également être demandé pour l'imposition des créances acquises à raison desquelles le dispositif de l'article 202 *quater* dudit code ne s'applique pas. Dans ce cas, le régime du fractionnement ne peut s'appliquer qu'aux créances acquises corrigées des dépenses engagées qui n'ont pas encore été recouvrées ou payées à la date de réalisation de l'événement qui a entraîné l'application de l'article 202 du CGI, mais qui se rapportent à une période antérieure à celle de trois mois mentionnée au n° 583-4.

III. DISPOSITIF PRÉVU À L'ARTICLE 202 QUATER DU CGI (BOI-BNC-CESS-20)

583 Par dérogation aux dispositions de l'article 202 du CGI, l'article 202 *quater* dudit code prévoit, sous certaines conditions et dans certaines circonstances particulières, la possibilité de faire abstraction des créances acquises et des dépenses engagées au titre des trois mois qui précèdent l'événement motivant l'application de l'article 202 précité.

583-1 Les événements concernés sont :

- la **cessation** par une personne physique de son activité professionnelle non commerciale ou libérale exercée à titre individuel pour devenir associé d'une société qui relève du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 *ter* du CGI (société de personnes et notamment SCP), ou d'une SEL ;
- la **transformation** d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 *ter* du CGI et exerçant une activité libérale (SCP notamment) en SEL ;
- la **fusion ou la scission** d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 *ter* du CGI, au profit d'une société relevant du même régime fiscal, ou d'une SEL ;

- les opérations visées au **I de l'article 151 octies A du CGI**, à savoir la fusion ou la scission d'une SCP non soumise à l'impôt sur les sociétés au profit de toute autre société, qu'elle soit ou non soumise à l'impôt sur les sociétés et quelle qu'en soit la forme ;

- l'**option** d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 *ter* du CGI et exerçant une activité libérale (SCP notamment) pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Remarque : les opérations d'apport partiel d'actif, qui sont également mentionnées à l'article 151 *octies* A du CGI, ne sont pas concernées par les dispositions de l'article 202 *quater* du code précité, dès lors qu'un tel apport n'entraîne pas une cessation d'activité non commerciale au sens de l'article 202 du CGI.

583-2 Ce dispositif est réservé aux contribuables exerçant une profession non commerciale à titre professionnel, quel que soit le régime d'imposition auquel ils sont soumis (régime micro-BNC ou régime de la déclaration contrôlée).

En revanche, il ne peut pas s'appliquer aux professionnels qui ont exercé l'option offerte par l'article 93 A du CGI, dont le bénéfice est déjà déterminé en fonction des créances acquises et des dépenses engagées.

583-3 L'option est **individuelle**. Lorsque l'activité est exercée dans le cadre d'une société de personnes, chaque associé peut ou non exercer l'option.

Cette option est établie sur papier libre en double exemplaire qui est joint à la déclaration des résultats produite dans les **soixante jours** (cf. n° 580-1) et qui doit être signé conjointement :

- par le ou les intéressés ;

- et par le représentant légal de la société qui recouvre les créances et acquitte les dettes.

583-4 Lorsque l'option est exercée, les créances acquises et les dépenses engagées au titre des **trois mois qui précèdent** la réalisation de l'événement justifiant l'exercice de cette option, sont prises en compte pour la détermination du résultat imposable de la société qui les recouvre ou les acquitte. Ce transfert de l'imposition est en outre subordonné à la condition que lesdites créances acquises et dépenses engagées, soient inscrites au bilan de la société qui supporte l'imposition.

583-5 Initialement prévu pour s'appliquer entre le 1^{er} janvier 2000 et le 31 décembre 2005, le dispositif visé à l'article 202 *quater* du CGI a été **pérennisé**.

583-6 **Remarque** : l'application de ce dispositif n'exclut pas celle du régime prévu à l'article 1663 *bis* du CGI (cf. n° 582-8, Remarque).

chapitre 6

sociétés civiles professionnelles, sociétés civiles de moyens et autres formes d'exercice en commun de la profession (BOI-BNC-SECT)

584 Les **sociétés civiles professionnelles** permettent aux membres des professions libérales réglementées d'exercer en commun leur activité dans le cadre d'une société dotée de la personnalité morale¹.

Les intéressés peuvent également constituer des **sociétés civiles de moyens**. Celles-ci se différencient des précédentes en ce sens qu'elles ont pour objet exclusif de faciliter à chacun de leurs membres l'exercice de leur activité par la mise en commun du personnel, du matériel, des locaux et de tous autres éléments nécessaires à leur activité.

A. SOCIÉTÉS CIVILES PROFESSIONNELLES

(CGI, art. 8 *ter*, 93 *quater* -II ; BOI-BNC-SECT-70-10)

I. RÈGLES GÉNÉRALES

(BOI-BNC-SECT-70-10-10)

585 Le régime fiscal des sociétés civiles professionnelles et de leurs membres ressortit au régime applicable aux sociétés civiles de personnes (cf. n°^{os} 35 et suiv.).

1. Des sociétés civiles interprofessionnelles peuvent être constituées entre des personnes physiques exerçant des professions libérales différentes, réglementées ou non.

585-1 Toutefois, l'article 206-3-h du CGI autorise les SCP à opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

L'option s'exerce dans les conditions de droit commun prévues à l'article 239 du CGI (cf. FE n° 1404). Les SCP peuvent, pour l'imposition des résultats des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2000, librement choisir le point de départ du premier exercice soumis à l'impôt sur les sociétés.

L'option des SCP pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés est considérée comme une cessation d'activité donnant lieu à l'imposition immédiate des bénéfices non encore imposés (sous réserve de l'application des dispositions des articles 202 *quater* et/ou 1663 *bis* du CGI).

La société doit, dans un délai de soixante jours à compter de la date à laquelle l'option a été exercée, produire au service des impôts la déclaration spéciale de ses bénéfices pour l'année qui précède son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ; chacun des associés doit déclarer à l'impôt sur le revenu dans le même délai, la quote-part de ces bénéfices correspondant à ses droits.

L'option entraîne, pour la société, l'application des dispositions auxquelles sont assujetties les personnes morales soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés.

585-2 Du fait de leur exclusion du régime micro-BNC (cf. n° 549-2), les SCP qui n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés, sont obligatoirement soumises au régime de la déclaration contrôlée pour la détermination des résultats des années 1999 et suivantes.

En conséquence, ces sociétés sont soumises aux obligations incombant normalement aux personnes qui exercent individuellement une profession libérale et qui relèvent du régime de la déclaration contrôlée (cf. n° 543-1).

Remarques :

1. Les conséquences de l'adhésion à une association agréée de membres de professions libérales sont exposées plus loin (cf. RC n° 7856).
2. Le dispositif optionnel applicable en cas de transmission ou de rachat des droits d'un associé - personne physique - est précisé ci-après, n° 590-3.
3. En ce qui concerne les modalités d'imposition applicables aux associés de sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu, cf. FP n° 46.

II. IMPOSITION DES PLUS-VALUES

(BOI-BNC-SECT-70-10-20)

586 **1. Plus-values d'apport de l'ensemble des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession et droits assimilés** (CGI, art. 151 *octies*).

Les plus-values constatées à l'occasion d'apports en société réalisés depuis le 1^{er} avril 1981 sont imposables dans les conditions exposées plus loin (cf. FE n° 1283).

586-1 **2. Plus-values nettes d'apport réalisées par une SCP à l'occasion d'opérations d'apport partiel d'actif, de fusion ou de scission** (CGI, art. 151 *octies* A et 210-0 A ; BOI-BNC-SECT-70-10-20-10).

Les opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif affectant les SCP relevant de l'impôt sur le revenu mentionnées à l'article 8 *ter* du CGI entraînent les conséquences fiscales de la cessation d'activité prévues à l'article 202 dudit code. Il en résulte l'imposition immédiate des bénéfices qui n'ont pas encore été imposés - y compris ceux qui proviennent de créances acquises et non encore recouvrées - ainsi que l'imposition des plus-values réalisées par la société apporteuse du fait de l'apport de ses éléments d'actif.

Ces opérations entraînent également l'imposition des plus-values d'échange de titres réalisées par les associés de la SCP absorbée ou scindée.

Afin d'assurer la neutralité fiscale de ces restructurations, l'article 151 *octies* A du CGI a instauré un **régime optionnel de report d'imposition** des plus-values réalisées à l'occasion des opérations d'apports mentionnées ci-dessus et des plus-values d'échange de titres constatées par ses associés à l'occasion d'une fusion ou d'une scission.

a. Report d'imposition des plus-values d'apport (CGI, art. 151 *octies* A - I).

1° *Champ d'application.*

- *Les opérations de restructurations concernées.*

Bénéficiaire du report d'imposition, les plus-values réalisées lors de l'apport d'immobilisations effectué dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif portant sur une branche complète d'activité.

Les opérations de fusion, de scission et d'apport partiel éligibles au report d'imposition sont celles définies à l'article 210-0 A du CGI. Elles peuvent être effectuées au profit de sociétés nouvelles ou préexistantes.

- *Les sociétés concernées.*

Pour les sociétés apportteuses, seules sont éligibles au report d'imposition les opérations d'apport d'immobilisations effectuées par les SCP mentionnées à l'article 8 *ter* du CGI. Il s'agit de celles qui sont constituées en vue de l'exercice en commun de la profession de leurs membres et fonctionnant conformément aux dispositions de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1996 modifiée et qui n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Pour les sociétés bénéficiaires des apports, le report d'imposition est susceptible de s'appliquer quels que soient la forme juridique et le régime fiscal de la ou des sociétés bénéficiaires des apports. Les apports peuvent donc être effectués au profit d'une société de capitaux, d'une société civile professionnelle, d'une autre société de personnes ou encore d'une société d'exercice libéral.

2° *Modalités d'application.*

- *Un régime optionnel.*

Le régime du report d'imposition s'applique sur **option** exercée **conjointement** par la société apportteuse et la ou les sociétés bénéficiaires de l'apport dans l'acte d'apport, de fusion ou de scission.

Ainsi, les associés de la société apportteuse ne peuvent pas opter individuellement. Ils ne peuvent pas non plus renoncer à l'application du dispositif lorsque l'option a été exercée par les sociétés participant à l'opération de restructuration.

- *Les plus-values éligibles au report d'imposition.*

Seules sont concernées les plus-values d'apports d'immobilisations affectées à l'exercice de l'activité libérale dont les bénéfices sont imposables dans la catégorie des BNC. Elles doivent être réalisées à l'occasion de l'opération d'apport.

- *La détermination des plus-values en report d'imposition.*

Pour chaque catégorie d'immobilisations, amortissables ou non, les plus-values dont l'imposition est reportée sont déterminées en compensant, d'une part les plus-values et moins-values à court terme et, d'autre part les plus-values et moins-values à long terme.

3° *Modalités d'imposition des plus-values d'apport.*

- *Sort de la plus-value nette afférente aux immobilisations **amortissables** apportées.*

L'imposition des plus-values sur immobilisations **amortissables** est effectuée au nom de la société bénéficiaire des apports selon les modalités prévues à l'article 210 A - 3 - d du CGI.

- *Sort de la plus-value nette afférente aux immobilisations **non amortissables** apportées.*

La plus-value nette sur immobilisations **non amortissables** reste imposable entre les mains des associés de la SCP apportteuse. L'imposition de la plus-value est cependant **reportée** jusqu'à l'année au cours de laquelle intervient l'un des événements mentionnés aux 1°, 2° ou 3° du I de l'article 151 *octies* A du CGI.

En cas de **mutation à titre gratuit à une personne physique** des titres reçus en rémunération de l'opération, le report d'imposition des plus-values d'apport est maintenu si le bénéficiaire prend l'**engagement** d'acquitter l'impôt sur les plus-values au titre de l'année au cours de laquelle celui-ci ou la société bénéficiaire de l'apport ou encore la société ayant réalisé un apport partiel d'actif perd respectivement la propriété des titres reçus à titre gratuit ou, des immobilisations non amortissables apportées ou des titres reçus en rémunération de l'apport partiel d'actif. (CGI, art. 151 *octies* A - III).

Pour les opérations d'apport ou d'échange réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006, le report d'imposition est **maintenu** en cas d'échange des droits sociaux reçus en rémunération de la fusion, de la scission ou de l'apport partiel d'actif résultant d'une fusion, d'une scission de la société ayant remis ces droits ou de celle ayant réalisé l'apport partiel d'actif jusqu'à la date de réalisation de l'un des événements mentionnés au 1°, 2° et 3° du I et au II de l'article 151 *octies* A du CGI. Par ailleurs, pour les opérations de fusion, de scission, d'apport partiel d'actif ou de transmission à titre gratuit réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006, le report d'imposition prévu à l'article 151 *octies* A du CGI **n'est pas cumulable** avec l'exonération prévue à l'article 151 *septies* du CGI.

4° *Régime d'imposition de la plus-value nette globale afférente aux immobilisations non amortissables.*

Lorsque le report d'imposition prend fin, la plus-value nette d'apport afférente aux immobilisations **non amortissables** est imposée entre les mains des associés de la SCP apportteuse suivant le même régime fiscal que celui qui lui aurait été appliqué à la date de l'apport.

b. Report d'imposition des plus-values d'échange de titres (CGI, art 151 *octies* A-II).

586-2

La fusion ou la scission d'une SCP entraîne la constatation d'une plus-value ou d'une moins-value résultant, pour les associés de la société absorbée ou scindée, de l'échange de leurs titres contre des titres de la société bénéficiaire des apports.

En cas d'option pour le dispositif de report d'imposition des plus-values d'apport prévu au I de l'article 151 *octies* A du CGI, le II de cet article prévoit que l'imposition de la **plus-value d'échange de titres** constatée par les associés de la SCP absorbée ou scindée est **obligatoirement reportée** jusqu'à la perte de propriété des titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

1° Champ d'application

Dès lors que le régime de report d'imposition des plus-values d'échange de titres prévu au II de l'article 151 *octies* A du CGI est subordonné à l'option pour le report d'imposition des plus-values d'apport prévu au I de cet article, ces deux régimes ont le même champ d'application, sous réserve toutefois des opérations d'apport partiel d'actif qui ne conduisent pas à un échange de titres pour les associés de la société apporteuse.

En cas d'échange avec soulte, le report d'imposition de la plus-value d'échange de titres constatée par les associés de la société absorbée ou scindée s'applique à condition que le montant de la soulte ne dépasse :

- ni 10 % de la valeur nominale des parts ou actions attribuées en contrepartie de la fusion ou de la scission,

- ni le montant de la plus-value d'échange.

Lorsque le report d'imposition s'applique, la plus-value est, à concurrence de la soulte reçue, imposable au titre de l'année au cours de laquelle l'échange est réalisé.

2° Modalités d'application du report d'imposition de la plus-value d'échange de titres.

Lorsque le report de la plus-value d'échange trouve à s'appliquer, les associés de la SCP absorbée ou scindée sont imposés à raison de cette plus-value au titre de l'année au cours de laquelle ils perdent la propriété des titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

En cas **de perte partielle de la propriété des titres**, il est admis qu'il soit mis fin au report d'imposition de la plus-value d'échange des titres que dans la proportion du nombre de titres cédés sur le nombre total de titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

Comme pour les plus-values d'apport, le report d'imposition est maintenu, sous certaines conditions, en cas **de mutation à titre gratuit à une personne physique** des titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

Pour les opérations d'apport ou d'échange réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006, le report d'imposition est **maintenu** en cas d'échange des droits sociaux reçus en rémunération de la fusion, de la scission ou de l'apport partiel d'actif résultant d'une fusion, d'une scission de la société ayant remis ces droits ou de celle ayant réalisé l'apport partiel d'actif jusqu'à la date de réalisation de l'un des événements mentionnés au 1^o, 2^o et 3^o du I et au II de l'article 151 *octies* A du CGI. Par ailleurs, pour les opérations de fusion, de scission, d'apport partiel d'actif ou de transmission à titre gratuit réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006, le report d'imposition prévu à l'article 151 *octies* A du CGI **n'est pas cumulable** avec l'exonération prévue à l'article 151 *septies* du CGI.

3° Régime d'imposition de la plus-value d'échange de titres.

Lorsque la plus-value d'échange de titres devient imposable, elle est soumise au régime fiscal qui lui aurait été appliqué à la date de la fusion ou de la scission.

c. Cas particulier d'une activité libérale exercée dans le cadre d'une société en participation ou d'une société créée de fait.

586-3

Les sociétés en participation et les sociétés créées de fait sont exclues du champ d'application du report d'imposition prévu par l'article 151 *octies* A du CGI.

Toutefois, les professionnels libéraux qui exercent leur activité dans le cadre de telles sociétés peuvent procéder à des opérations de restructuration sous le régime du report d'imposition prévu à l'article 151 *octies* A du CGI s'ils procèdent préalablement à la constitution d'une SCP dans les conditions mentionnées.

d. Maintien des reports d'imposition antérieurs prévus aux articles 93 quater ou 151 *octies* du CGI.

e. Obligations déclaratives.

586-4

Les contribuables qui bénéficient des reports d'imposition visés ci-avant doivent remplir les obligations déclaratives prévues à l'article 54 *septies* du CGI ou au II de l'article 151 *octies* du

même code. Ces obligations ainsi que les sanctions qui sont attachées au non-respect de celles-ci sont commentées.

586-5 3. Plus-values de cession de parts de sociétés civiles professionnelles (BOI-BNC-SECT-70-10-20-20).

Les parts de **société civile professionnelle** soumises au régime fiscal des sociétés de personnes sont considérées comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 *nonies*). Par suite, les plus-values de cession de parts sont imposables selon le régime des plus-values professionnelles (cf. n° 45).

Elles sont déterminées en déduisant du prix de cession ou de rachat la valeur nominale des parts sociales, lorsqu'il s'agit d'un associé d'origine de la société civile professionnelle, ou le prix d'acquisition desdites parts, dans le cas contraire.

a. Détermination de la plus-value dans le cas d'une transmission à titre gratuit.

En cas de mutation à titre gratuit, la plus-value est déterminée par rapport à la valeur réelle des parts à la date de la transmission. Toutefois, lorsque les parts sociales sont transmises à titre gratuit, la plus-value peut faire l'objet d'un report d'imposition (CGI, art. 151 *nonies* ; cf. n° 47-1).

b. Détermination de la plus-value dans le cas d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

En cas d'option d'une SCP pour l'impôt sur les sociétés, ce changement de régime fiscal a pour effet de transférer les parts du patrimoine professionnel dans le patrimoine privé de l'associé. La plus-value réalisée à cette occasion est imposable selon le régime des plus-values professionnelles mais peut être reportée jusqu'à la date de la cession, du rachat ou de l'annulation des parts. Ce report est maintenu en cas de transmission à titre gratuit, des parts ou actions de l'associé à une personne physique si celle-ci prend l'engagement de déclarer en son nom cette plus-value lors de la cession, du rachat ou de l'annulation de ces parts ou actions. Dans cette dernière situation, la plus-value en report peut être définitivement exonérée lorsque les conditions mentionnées au n° 48-1 ont été respectées [CGI, art. 151 *nonies*-III].

En cas de cessation d'activité d'associés de SCP qui entraîne normalement un transfert de leurs droits dans leur patrimoine privé (CGI, art. 151 *nonies*-IV ; cf. n° 48-2), la plus-value peut également faire l'objet d'un report d'imposition.

Pour les opérations d'apport, d'échange ou de transmission à titre gratuit réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006, ces reports d'imposition sont **maintenus** en cas d'échange des droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus lors de l'échange.

En cas d'option pour le dispositif visé à l'article 151 *octies* A du CGI (cf. n°s 586-1 et suiv.), la plus-value d'échange de titres peut bénéficier d'un report d'imposition dans les conditions et limites évoquées aux n°s 586-1 et suiv.

Par ailleurs, pour ces mêmes opérations d'apport, d'échange ou de transmission à titre gratuit réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006, l'exonération prévue à l'article 151 *septies* du CGI **ne s'applique pas** en cas d'exercice de l'option pour le report d'imposition prévu à l'article 151 *nonies* du CGI.

586-6 4. Maintien des reports d'imposition prévus par l'article 151-0 *octies* du CGI.

Les reports d'imposition mentionnés aux articles 151 *octies* à 151 *nonies* du CGI **sont maintenus en cas de report ou de sursis d'imposition des plus-values** constatées à l'occasion d'événements censés y mettre fin, jusqu'à ce que ces dernières deviennent imposables, qu'elles soient imposées ou exonérées, ou que surviennent d'autres événements y mettant fin à l'occasion desquels les plus-values constatées ne bénéficient pas d'un report ou d'un sursis d'imposition (CGI, art. 151-0 *octies*).

B. SOCIÉTÉS CIVILES DE MOYENS

(CGI, art. 93-5, 239 *quater* A ; ann. III, art. 46 *terdecies* F à 46 *terdecies* H ; BOI-BNC-SECT-70-20)

587

Les sociétés civiles de moyens ont pour objet de mettre à la disposition de leurs membres des locaux équipés ainsi que le matériel et le personnel nécessaires à l'exercice de la profession.

Conformément aux dispositions de l'article 239 *quater* A du CGI, elles sont exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

Chacun de leurs membres est donc personnellement passible pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans la société, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit d'une personne morale passible de cet impôt.

Depuis l'imposition des revenus de 1999, lorsque les droits détenus dans une SCM sont affectés à l'exercice d'une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des BNC, la part des bénéfices correspondant à ces droits est déterminée selon le régime de la déclaration contrôlée des BNC.

I. DÉTERMINATION ET IMPOSITION DES RÉSULTATS REVENANT AUX ASSOCIÉS TITULAIRES DE BNC

587-1 1. Détermination.

La part de bénéfice des associés titulaires de BNC est obligatoirement déterminée selon le régime de la déclaration contrôlée des BNC, quel que soit le montant des recettes réalisées par la SCM.

Pour la détermination de cette part de bénéfice, le bénéfice imposable de la SCM est, sauf en cas de cessation d'activité, celui réalisé au cours de l'année civile, même lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec celle-ci.

587-2 2. Imposition.

Conformément à l'article 93-5 du CGI, les parts de la SCM constituent des éléments affectés par nature à l'exercice de la profession non commerciale. Il en résulte que la fraction des résultats sociaux revenant à ces associés doit être prise en compte pour la détermination du BNC réalisé dans le cadre de leur activité professionnelle non commerciale.

Lorsque l'associé relève pour son activité professionnelle du régime de la déclaration contrôlée, il doit faire apparaître de manière distincte, sur la déclaration 2035 de BNC, la fraction de résultat social qui lui revient et, selon qu'il s'agit d'un bénéfice ou d'un déficit, ajouter cette fraction à son propre résultat fiscal ou l'en retrancher.

Lorsque l'associé relève pour son activité professionnelle du régime micro-BNC, la fraction du bénéfice ou du déficit social de la SCM n'est pas prise en compte pour la détermination du montant des recettes imposables selon le régime micro-BNC. Cette fraction doit être déclarée distinctement sur la déclaration d'ensemble des revenus 2042 C sous la rubrique « Revenus non commerciaux professionnels. Régime de la déclaration contrôlée. Revenus imposables ou déficits ».

En cas de réalisation d'une plus-value nette à long terme, celle-ci est imposable au nom de chaque associé pour la part correspondant à ses droits statutaires. La part de plus-value imposable doit être reportée par chaque associé sur sa déclaration d'ensemble des revenus 2042 C sous la rubrique « Revenus non commerciaux professionnels. Plus-values de cession taxables à 16 % ».

587-3 Remarque : les associés des SCM peuvent déduire du BNC réalisé dans le cadre de leur activité professionnelle les sommes versées à la société en l'acquit de dépenses nécessitées par l'exercice de leur profession. Lorsque le contribuable relève du régime de la déclaration contrôlée, les sommes déductibles sont portées pour leur montant réel sur les lignes de la déclaration 2035 se rapportant aux dépenses correspondantes. Lorsque le contribuable relève du régime micro-BNC, aucune déduction n'est effectuée sur le montant des recettes brutes. En effet, ces charges sont couvertes par l'abattement forfaitaire représentatif de frais (cf. n° 550-1).

II. DÉTERMINATION ET IMPOSITION DES RÉSULTATS REVENANT AUX AUTRES ASSOCIÉS

587-4 Pour ces associés, le bénéfice net réalisé par la SCM est déterminé selon les mêmes règles que celles appliquées aux sociétés de personnes exerçant une activité commerciale.

Aussi, lorsque les SCM comprennent à la fois des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des BNC et des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des BIC ou relevant de l'IS, elles doivent procéder à une double détermination de leur résultat fiscal.

III. SCM METTANT À LA DISPOSITION DE LEURS MEMBRES DES LOCAUX NUS

587-5 Depuis l'imposition des revenus de 1999, ces sociétés relèvent exclusivement du régime fiscal prévu à l'article 239 *quater A* du CGI (cf. n°s 587 à 587-4 ci-avant).

IV. OBLIGATIONS COMPTABLES ET DÉCLARATIVES DES SCM

(BOI-BNC-SECT-70-20 n° 35)

587-6

C. CONTRAT DE COLLABORATION ET CONVENTION D'EXERCICE
CONJOINT

(BOI-BNC-SECT-70-30)

588

Le **contrat de collaboration** est l'acte par lequel un praticien confirmé met à la disposition d'un confrère les locaux et le matériel nécessaires à l'exercice de la profession, ainsi que, généralement, la clientèle qui y est attachée, moyennant une redevance égale à un certain pourcentage des honoraires encaissés par le collaborateur.

Cette redevance a le caractère de recettes commerciales. Toutefois, il est admis que l'ensemble des profits réalisés par les praticiens titulaires soit soumis à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices non commerciaux.

Le bénéfice de cette mesure est néanmoins subordonné à la condition que les redevances versées par le collaborateur ne représentent pas une part prépondérante de l'ensemble des recettes du praticien titulaire. Ainsi, pour un chirurgien-dentiste, cette tolérance ne saurait s'appliquer en cas de location de plusieurs « fauteuils ».

Le collaborateur est passible de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Les sommes qu'il paie au praticien titulaire constituent des loyers versés en contrepartie de la mise à disposition des locaux équipés, du matériel et, éventuellement, d'une partie de la clientèle. Ces redevances ne constituent pas des rétrocessions d'honoraires : leur montant n'est donc pas déductible pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition. Mais, bien entendu, ces redevances constituent des dépenses professionnelles pour la détermination du bénéfice imposable de l'intéressé.

588-1

Dans le cadre de la **convention d'exercice conjoint**, chacun des praticiens conserve l'entière responsabilité de ses actes professionnels et reçoit personnellement les honoraires correspondant à ces actes.

Chaque membre du groupement est, conformément à l'article 8 du CGI, soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfice social qui lui revient en application des règles prévues à la convention. La limite d'application des régimes d'imposition doit être appréciée par rapport à l'ensemble des recettes réalisées par le groupement.

chapitre 7

sociétés d'exercice libéral (SEL)

(BOI-BNC-SECT)

I. RÉGIME JURIDIQUE

589

Les sociétés d'exercice libéral (SEL) ont été instituées par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 pour permettre aux membres de professions libérales d'exercer leur activité sous la forme de sociétés de capitaux.

Cette loi ne crée pas une nouvelle forme de société, mais un mode particulier d'exercice des professions libérales.

Elle a été modifiée par la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques qui a notamment permis l'exercice d'une activité libérale sous la forme de sociétés par actions simplifiées.

589-1

Désormais, les SEL peuvent donc revêtir la forme de SARL (SELARL), de sociétés par actions simplifiées (SELAS), de sociétés anonymes (SELAFA) ou de sociétés en commandite par actions (SELCA). Ces sociétés sont soumises à toutes les dispositions du livre II du code de commerce, à l'exception de celles auxquelles il est expressément dérogé par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 modifiée.

Depuis la loi du 11 juillet 1985, les SARL peuvent n'avoir qu'un seul associé. La SARL est alors nommée « entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée » (EURL). L'EURL est une simple modalité de la SARL.

Initialement, les SEL n'étaient pas autorisées, selon la Cour de cassation, à adopter la forme d'EURL en raison de la rédaction de l'alinéa 2 de l'article 1^{er} de la loi du 31 décembre 1990

précitée, disposant que les SEL « ont pour objet l'exercice en commun de la profession » (arrêt de la 1^{re} chambre civile du 15 juin 1999).

Par la suite, la loi n° 99-515 du 23 juin 1999 renforçant l'efficacité de la procédure pénale a, dans son article 31 supprimé l'alinéa 2 de l'article 1^{er} de la loi du 31 décembre 1990. Il en résulte que les SEL peuvent revêtir la forme juridique de l'EURL.

II. RÉGIME FISCAL

589-2 Dès lors que les SEL ne constituent pas des sociétés particulières, leur régime fiscal découle de leur forme juridique.

Ainsi, les SELARL à plusieurs associés, les SELAFA, les SELAS et les SELCA sont assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés, selon les règles de droit commun.

S'agissant des SELARL constituées sous la forme d'une EURL, deux situations doivent être envisagées.

1. L'associé unique est une personne physique.

589-3 Les EURL dont l'associé unique est une personne physique relèvent, en application du 4^o de l'article 8 du CGI, du régime des sociétés de personnes.

Lorsque les droits dans une société de personnes ne sont pas inscrits à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, le II de l'article 238 *bis* K du CGI prévoit que la part de bénéfice revenant aux associés est déterminée et imposée en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société.

Au cas particulier, dès lors que l'EURL exerce une activité libérale, les bénéfices sont imposables au nom de l'associé unique dans la catégorie des **bénéfices non commerciaux**, selon le régime de la déclaration contrôlée.

Conformément aux dispositions du I de l'article 151 *nonies* du CGI, lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 *ter* dudit code, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux, ses droits ou parts dans la société sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession.

Il résulte de l'application de ces dispositions que les parts sociales relèvent du régime des plus-values professionnelles et que l'associé est autorisé à déduire de la part de bénéfice lui revenant les intérêts d'emprunts contractés pour la souscription ou l'acquisition de ces parts.

Enfin, les EURL relevant du régime fiscal des sociétés de personnes peuvent, en application des dispositions du 1 de l'article 239 du CGI, opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

2. L'associé unique est une personne morale.

589-4 Les EURL dont l'associé unique est une personne morale sont assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés.

III. PRÉCISION

589-5 Sur les modalités particulières d'imposition des créances acquises en cas de cessation d'activité d'un professionnel libéral exerçant à titre individuel ou dans le cadre d'une société civile professionnelle (SCP) qui devient associé et exerce son activité au sein d'une société d'exercice libéral (SEL) : cf. ci-avant, n^{os} 582-2 à 583-6.

chapitre 8

sociétés de personnes exerçant une activité non commerciale

(CGI, art. 8 à 8 *ter*, 60 et 93 B ; BOI-BNC-SECT)

A. DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE SOCIAL IMPOSABLE

I. RÈGLES GÉNÉRALES

590 Conformément aux dispositions de l'article 60 du CGI, le bénéfice social des sociétés mentionnées aux articles 8 et 8 *ter* du CGI, doit être déterminé, dans tous les cas, dans les conditions prévues pour les exploitants individuels.

Lorsque la société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes exerce une activité non commerciale, le bénéfice social est donc déterminé selon les règles posées aux articles 93 A et suiv. du CGI (cf. n^{os} 513 et suiv.).

II. PRÉCISIONS

590-1 Les sociétés civiles de personnes visées aux articles 8 et 8 *ter* du CGI qui sont soumises au régime de la déclaration contrôlée¹ peuvent opter pour la détermination de leur BNC en fonction des créances acquises et des dépenses engagées dans les conditions prévues à l'article 93 A du CGI (cf. n^{os} 513 et 543-1).

Cette option doit être formulée par la société par l'intermédiaire du gérant ou de l'un des gérants, si les statuts en ont prévu la désignation, ou de l'un des associés dans le cas contraire. L'option produit ses effets pour tous les associés.

B. RÉPARTITION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE ENTRE CHACUN DES ASSOCIÉS

(BOI-BNC-SECT-80 n° 60)

I. DÉMEMBREMENT DE LA PROPRIÉTÉ DES DROITS SOCIAUX

590-2 Les associés des sociétés de personnes mentionnées aux articles 8 et 8 *ter* du CGI sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. En cas de démembrement de la propriété de tout ou partie des parts sociales, l'usufruitier est soumis à l'impôt sur le revenu pour la quote-part correspondant aux droits dans les bénéfices que lui confère sa qualité d'usufruitier. Le nu-propriétaire n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison du résultat imposé au nom de l'usufruitier. En pratique, sauf répartition conventionnelle des résultats sociaux opposable à l'administration, l'usufruitier est imposable à hauteur des bénéfices courants de l'exploitation et le nu-propriétaire à hauteur des profits exceptionnels (cf. n° 35). La part des bénéfices, déterminée comme indiqué ci-avant n^{os} 44 à 46, doit être regardée comme étant acquise dès la clôture de chaque exercice.

II. MODIFICATION DU PACTE SOCIAL EN COURS D'ANNÉE

(BOI-BNC-SECT-80 n° 70)

590-3 Pour les sociétés qui exercent une activité non commerciale, la répartition du résultat est faite, du point de vue fiscal, entre les seuls associés présents au 31 décembre de l'année d'imposition, y compris lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile.

La transmission ou le rachat des droits d'un associé en cours d'année est sans incidence sur l'application de ces principes. Les associés d'une société exerçant une activité non commerciale présents à la fin de l'année supportent l'imposition du résultat de l'année entière pour la part correspondant à leurs droits, appréciée au 31 décembre.

¹ Depuis l'imposition des revenus de 1999, les sociétés de personnes exerçant une activité libérale sont obligatoirement soumises au régime de la déclaration contrôlée (cf. n° 587).

590-4

Toutefois, l'article 93 B du CGI permet aux sociétés mentionnées aux articles 8 et 8 *ter* du CGI qui exercent une activité professionnelle non commerciale et sont soumises au régime de la déclaration contrôlée, de déterminer un résultat fiscal intermédiaire en cas de transmission - à titre onéreux ou à titre gratuit - ou de rachat des droits d'un associé personne physique.

Ce dispositif présente un **caractère optionnel**. Il s'applique sur demande conjointe de l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés ou de ses ayants cause et du bénéficiaire de la transmission ou, en cas de rachat par la société de ses propres titres, des associés présents dans la société à la date du rachat. Lorsque l'option est exercée, l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés est redevable de l'impôt afférent à la part du résultat correspondant à ces titres, déterminée à la date de cet événement.

Le bénéficiaire de la transmission des titres (acquéreur, héritier, donataire ou légataire) est imposable à raison de la part correspondant à ses droits dans le bénéfice réalisé par la société au cours de l'année d'imposition, diminuée de la part du résultat imposée au nom du précédent détenteur des titres dans les conditions définies ci-dessus. En cas de rachat des titres par la société, les associés présents dans la société au 31 décembre de l'année d'imposition sont imposables à raison du résultat réalisé par la société au cours de l'année d'imposition, sous déduction de la part du résultat imposée au nom de l'associé dont les titres ont été rachetés.

Conformément aux dispositions de l'article 41-0 *bis* D de l'annexe III au CGI, la demande d'option, établie sur papier libre, doit être signée conjointement :

- en cas de transmission des titres, d'une part, par l'associé dont les titres sont transmis ou, si la transmission résulte du décès de l'associé, par ses ayants cause et, d'autre part, par le (ou les) bénéficiaire(s) de la transmission ;

- en cas de rachat des titres par la société, par l'associé dont les titres sont rachetés et par les associés présents dans la société à la date du rachat.

La société doit adresser cette demande d'option, en simple exemplaire, à la direction des finances publiques auprès de laquelle elle souscrit ses déclarations de résultats, dans un délai de **soixante jours** à compter du jour de la transmission ou du rachat des titres.

L'associé dont les titres sont transmis ou rachetés doit joindre une copie de la demande d'option à la déclaration d'ensemble des revenus 2042 afférente à l'année de transmission des titres. Il s'agit de la déclaration établie pour l'imposition immédiate. Lorsque la transmission résulte du décès du contribuable, cette copie est jointe par les ayants cause du défunt à la déclaration établie au nom de ce dernier.

En ce qui concerne les obligations déclaratives nécessaires à l'établissement de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues à l'article 93 B du CGI.

Sur l'application aux associations d'avocats des dispositions de l'article 93 B du CGI, voir RES N° 2007/38.

chapitre 8 bis

associations d'avocats

(CGI, art. 238 *bis* LA ; BOI-BNC-SECT)

590-5

Aux termes de l'article 238 *bis* LA du CGI, les bénéfices (profits ou pertes) réalisés par les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 sont imposés selon les règles applicables aux sociétés en participation.

A. IMPOSITION DES RÉSULTATS

(BOI-BNC-SECT-70-50-10)

I. IMPOSITION DE LA QUOTE-PART DE RÉSULTAT DES MEMBRES INDÉFINIMENT RESPONSABLES ET DONT LES NOMS ET ADRESSES ONT ÉTÉ INDIQUÉS À L'ADMINISTRATION

590-6

La part des bénéfices réalisés par les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 est imposée selon les règles prévues à l'article 8 du CGI pour les sociétés en participation. Cette **part** correspond aux droits des membres **indéfiniment responsables** dont les noms et adresses **ont été indiqués** à l'administration.

La responsabilité limitée aux seuls actes professionnels mentionnée à l'article 7 de la loi du 31 décembre 1971 n'a pas pour effet de porter atteinte au caractère indéfini de la responsabilité de chacun des membres de l'association et ne fait donc pas obstacle à l'application de l'article 8 du CGI.

En effet, l'article 7 de la loi du 31 décembre 1971 prévoit que la responsabilité des membres peut être, dans les conditions définies par décret, limitée aux seuls membres de l'association ayant accompli l'acte professionnel en cause. Chaque avocat est indéfiniment responsable professionnellement de ses propres fautes.

Les membres de l'association d'avocats restent, par ailleurs, indéfiniment responsables des dettes de l'association et leur responsabilité n'est pas limitée au montant de leur mise.

Ainsi, les membres des associations d'avocats précités sont personnellement imposés, pour la part des bénéfices correspondant aux droits de chacun dans les résultats de l'association, à l'impôt sur le revenu, s'agissant de personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés s'agissant de personnes morales passibles de cet impôt.

II. IMPOSITION DE LA QUOTE-PART DE RÉSULTAT DES MEMBRES NON INDÉFINIMENT RESPONSABLES OU DONT LES NOMS ET ADRESSES N'ONT PAS ÉTÉ INDIQUÉS À L'ADMINISTRATION

590-7

Pour les droits des membres **autres** que ceux indéfiniment responsables **ou** dont les noms et adresses **n'ont pas été indiqués** à l'administration, la part des bénéfices réalisés par les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971, est imposée selon les règles prévues à l'article 206-4 du CGI pour les sociétés en participation.

Ainsi, la part des bénéfices définie ci-dessus est imposée à l'impôt sur les sociétés au nom de l'association ou au nom du dirigeant connu des tiers.

Les membres qui ne sont pas indéfiniment responsables s'entendent de ceux dont la responsabilité est limitée entre eux au montant de leur mise, c'est-à-dire au montant de leur apport dans l'association.

III. OPTION POUR L'ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

590-8

Les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 peuvent opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI.

B. EXISTENCE D'UN PATRIMOINE FISCAL PROPRE

590-9

Pour l'application des articles 8 et 60 du CGI, les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 doivent inscrire à leur actif les biens dont les membres ont convenu de mettre la propriété en commun.

C. ENTRÉE EN VIGUEUR

590-10

Le présent dispositif **s'applique** au titre des exercices clos **à compter de la date de publication du décret** prévu à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 précisant les conditions dans lesquelles la responsabilité de chaque membre peut être limitée aux seuls actes professionnels qu'il effectue.

Cas particulier pour les revenus des associés non-salariés de cabinets d'avocats constitués sous la forme de « Limited Liability Partnership », voir RES N° 2012/35.

D. ASSOCIATION D'AVOCATS ISSUE D'UNE TRANSFORMATION DE SOCIÉTÉ OU D'ORGANISME

(CGI, art. 151 *octies* C ; CGI, ann. III, art. 41-0 A *bis* B ; BOI-BNC-SECT-70-50-20)

590-11

Pour les transformations réalisées depuis le 1^{er} janvier 2009, l'article 151 *octies* C du CGI aménage les conséquences de la transformation de sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes en associations d'avocats soumises au même régime d'imposition.

Sous réserve de l'identité des associés, de l'absence de modification des écritures comptables et de la possibilité d'imposer les bénéfices, profits et plus-values de la société transformée sous le nouveau régime fiscal de l'association cette transformation n'entraîne ni les conséquen-

ces de la cessation d'entreprise, tant en matière d'imposition des bénéficiaires que d'application du droit de partage, ni l'imposition immédiate des plus-values ou moins-values constatées lors de l'annulation des parts de la société.

L'ensemble de ces nouvelles dispositions, notamment les conditions d'application de l'article 151 *octies* C du CGI, les conséquences fiscales de la transformation et les obligations déclaratives des associés est prévu.

chapitre 9

crédit d'impôt applicable aux petites et moyennes entreprises ayant une activité libérale en Corse

(CGI, art. 199 *ter* D et 244 *quater* E ; BOI-BIC-RICI)

591

Les articles 199 *ter* D et 244 *quater* E du CGI prévoient que les petites et moyennes entreprises relevant d'un régime réel d'imposition peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des investissements, autres que de remplacement financés sans aide publique pour 25 % au moins de leur montant, **réalisés jusqu'au 31 décembre 2016** et exploités en Corse pour les besoins notamment d'une activité libérale autre que la gestion ou la location d'immeubles lorsque les prestations ne portent pas exclusivement sur des biens situés en Corse.

Ce dispositif, applicable aux investissements réalisés depuis le 1^{er} janvier 2002 au cours d'un exercice clos à compter de la date de publication de la loi n° 2002-92 du 22 janvier 2002 relative à la Corse (*JO* du 23 janvier 2002), étant semblable à celui mis en place à l'égard des petites et moyennes entreprises exerçant une activité industrielle, commerciale et artisanale, il convient de se reporter, cf. FE n^{os} 1924 à 1924-9.

chapitre 10

crédit d'impôt famille

(CGI, art. 199 *ter* E et 244 *quater* F ; ann. III, art. 49 *septies* Y à 49 *septies* YC ; BOI-BIC-RICI)

592

Les articles 199 *ter* E et 244 *quater* F du CGI prévoient un crédit d'impôt en faveur des entreprises imposées d'après leur bénéfice réel qui engagent, depuis le 1^{er} janvier 2004, des dépenses permettant à leurs salariés ayant des enfants à charge de mieux concilier leur vie professionnelle et leur vie familiale.

Ce crédit d'impôt est exposé ci-après, cf. FE n° 1850.

chapitre 11

crédit d'impôt en faveur des entreprises qui emploient des apprentis

(CGI, art. 199 *ter* F et 244 *quater* G, ann. III, art. 49 *septies* YJ à 49 *septies* YO ; BOI-BIC-RICI)

593

Les articles 199 *ter* F et 244 *quater* G du CGI instituent un crédit d'impôt en faveur des entreprises qui emploient des apprentis.

Ce crédit d'impôt est exposé ci-après, cf. FE n^{os} 1852 et suiv..

chapitre 12

crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale

(CGI, art. 199 *ter* G et 244 *quater* H ; ann. III, art. 49 *septies* YU à 49 *septies* YV ; BOI-BIC-RICI)

594

Les articles 199 *ter* G et 244 *quater* H du CGI prévoient un crédit d'impôt en faveur des petites et moyennes entreprises lorsqu'elles exposent, depuis le 1^{er} janvier 2005, des dépenses de prospection commerciale afin d'exporter en dehors de l'Espace économique européen des services, des biens et des marchandises.

Ce crédit d'impôt est exposé ci-après, cf. FE n° 1851.

chapitre 13

crédit d'impôt pour formation du chef d'entreprise

(CGI, art. 199 *ter* L et 244 *quater* M ; BOI-BIC-RICI ; RES N° 2011/26)

595

Les articles 199 *ter* L et 244 *quater* M du CGI prévoient un crédit d'impôt en faveur des entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 *sexies*, 44 *sexies* A, 44 *octies*, 44 *octies* A, 44 *decies*, 44 *terdecies*, 44 *quaterdecies* et 44 *quindecies* du CGI pour les heures passées en formation par le chef d'entreprise.

Ce crédit d'impôt est exposé ci-après, cf. FE n° 1853 et suiv.

chapitre 14

crédit d'impôt en faveur des métiers d'art

(CGI, art. 199 *ter* N et 244 *quater* O ; ann. III, art. 49 *septies* ZL à 49 *septies* ZO ; BOI-BIC-RICI ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 35)

596

Cf. FE n° 1991.

chapitre 15

abattement sur le bénéfice des jeunes artistes de la création plastique

(CGI, art. 93-9 ; BOI-BNC-SECT)

597

L'article 93-9 du CGI introduit un dispositif fiscal incitatif et spécifique pour la création plastique.

En application de ce régime, les personnes physiques qui ont la qualité d'auteurs d'œuvres d'art, au sens du 1^o du I de l'article 297 A du CGI, bénéficient d'un abattement de **50 %** sur le montant de leur bénéfice imposable à l'impôt sur le revenu selon le régime de la déclaration contrôlée, au titre de la première année d'activité et des quatre années suivantes. L'abattement ne s'applique pas en cas d'option pour le régime prévu à l'article 100 *bis* du code précité.

L'abattement s'applique aux revenus provenant de la cession de ces œuvres d'art, ainsi que de la cession et de l'exploitation des droits patrimoniaux reconnus par la loi sur ces mêmes œuvres, à l'exception des revenus provenant des opérations mentionnées à l'article 279 *bis* du CGI.

L'abattement de **50 %** est plafonné à **50 000 €** par an.

Le montant de l'abattement est retenu pour l'appréciation des différents seuils fiscaux prévus par le CGI et doit être reporté sur la déclaration des revenus 2042.

Ce dispositif s'applique aux activités commencées depuis le 1^{er} janvier 2006.

597-1

A. CHAMP D'APPLICATION DE L'ABATTEMENT

I. ARTISTES CONCERNÉS

Peuvent bénéficier de l'abattement les personnes physiques auteurs ou créateurs d'œuvres d'art plastiques ou graphiques.

Sont donc exclus du bénéfice de l'abattement les ayants droit ou le conjoint survivant de l'artiste, les personnes qui ont acquis à titre onéreux ou à titre gratuit les œuvres d'art (marchands d'art, galeries, intermédiaires, personnes privées), ainsi que les personnes morales titulaires de droits sur l'œuvre.

L'abattement est réservé aux artistes auteurs d'œuvres d'art du secteur de la création plastique. Il s'agit des œuvres d'art plastiques ou graphiques (peintures, sculptures, dessins, photographies d'art, créations des arts appliqués) définies par référence aux œuvres d'art imposables selon le régime de la marge en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) prévu à l'article 297 A du CGI et qui peuvent bénéficier du taux réduit de la TVA prévu à l'article 278 septies du même code. La liste de ces œuvres d'art est donnée par le II de l'article 98 A de l'annexe III au CGI et présente, pour la mise en œuvre de la présente mesure, un caractère exhaustif.

Peuvent également bénéficier de l'abattement, les créations d'œuvres audiovisuelles sur support analogique ou numérique, ainsi que les biens mobiliers constitutifs de l'installation dans laquelle elles s'intègrent lorsque l'ensemble constitue une œuvre unique et indivisible, sous réserve que :

- le tirage de ces œuvres soit contrôlé par l'artiste et limité au plus à douze exemplaires ;
- ces œuvres soient signées et numérotées par l'artiste ou, à défaut, accompagnées d'un certificat d'authenticité signé et numéroté par ledit artiste.

II. DATE DE CRÉATION DE L'ACTIVITÉ

L'abattement s'applique aux artistes qui ont **commencé leur activité** depuis le 1^{er} janvier 2006.

La circonstance qu'un artiste plasticien ait exercé son activité à l'étranger durant plusieurs années ne fait pas obstacle à ce qu'il puisse bénéficier de l'abattement à l'occasion de sa première installation en France pour exercer son activité.

III. PERSONNES PHYSIQUES RELEVANT DU RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE

Le bénéfice de l'abattement est **réservé** aux artistes personnes physiques imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux qui sont soumis au régime de la **déclaration contrôlée** de plein droit ou sur option. A cet égard, peu importe que l'activité artistique soit exercée à titre professionnel ou non.

Les artistes imposés selon le régime déclaratif spécial prévu à l'article 102 *ter* du CGI (régime « **micro-BNC** ») sont donc **exclus** du bénéfice de l'abattement.

Par ailleurs, l'abattement est réservé aux personnes physiques. Sauf cas particulier, les sociétés et groupements qui ont une activité artistique ne peuvent donc pas bénéficier de l'abattement.

597-2

B. MODALITÉS D'APPLICATION DE L'ABATTEMENT

I. DURÉE DE L'ABATTEMENT

L'abattement de **50 %** s'applique aux bénéficiaires réalisés au cours de la première année d'activité et des quatre années suivantes.

La durée totale d'application de l'abattement ne peut donc excéder cinq ans.

Exemple :

Un artiste peintre perçoit les premiers revenus de son activité en mars 2011. Il est imposé selon le régime déclaratif spécial au titre de l'année 2011. En 2012, il opte pour le régime de la déclaration contrôlée ainsi que pour l'application du dispositif de lissage des revenus prévu à l'article 100 *bis* du CGI. En 2013, il révoque son option pour l'application de l'article 100 *bis* du CGI mais ne réalise aucun revenu pouvant bénéficier de l'abattement. Pour les années

suivantes, à compter de 2014, il perçoit des revenus éligibles qui sont imposés selon le régime de la déclaration contrôlée.

Au titre des années 2011, 2012 et 2013, l'artiste peintre ne bénéficie pas de l'abattement de 50 %.

Au titre des années 2014 et 2015, l'abattement de **50 %** s'applique sur le bénéfice réalisé au titre de ces années, à l'exclusion des revenus des années antérieures restant imposables en application de l'article 100 *bis* du CGI.

L'abattement de **50 %** cesse définitivement de s'appliquer pour les revenus réalisés à compter de 2016.

II. CALCUL DU MONTANT DE L'ABATTEMENT

Peuvent bénéficier de l'abattement :

- les revenus provenant de la cession proprement dite des œuvres d'art définies ci-dessus et mentionnées à l'article 98 A de l'annexe III au CGI ;
- ainsi que ceux réalisés à l'occasion de la cession ou de l'exploitation des droits patrimoniaux reconnus par la loi sur ces mêmes œuvres. Cette dernière catégorie vise les revenus issus de la mise à disposition des œuvres ou de l'exploitation des droits d'auteur attachés à l'œuvre d'art dans le respect des conditions prévues par le code de la propriété intellectuelle ;
- les sommes reçues en substitution ou dédommagement de ces revenus, à la suite d'un sinistre notamment.

Sont exclus du bénéfice de l'abattement les revenus mentionnés ci-dessus s'ils proviennent des opérations mentionnées à l'article 279 *bis* du CGI et, d'autre part, les revenus perçus dans le cadre de l'activité artistique autres que ceux qui sont éligibles à l'abattement.

L'abattement de **50 %** s'applique sur le montant du bénéfice réalisé au cours de l'année, c'est-à-dire le montant total des recettes provenant d'opérations qui peuvent bénéficier de l'abattement après déduction de la totalité des dépenses qui correspondent à ces recettes et qui sont nécessitées par l'exercice de la profession, déterminées dans les conditions de droit commun.

L'artiste qui a perçu, au titre d'une même année, des revenus éligibles et des revenus imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux qui ne peuvent pas bénéficier de l'abattement doit donc procéder à une affectation précise des dépenses professionnelles entre ces deux catégories de revenus.

S'agissant des dépenses professionnelles qui ne peuvent faire l'objet d'une affectation précise (par exemple : amortissements ou loyers des immeubles affectés à l'activité professionnelle, indemnités d'assurance, charges sociales, impôts et taxes etc...), la ventilation s'effectue en principe au prorata des recettes éligibles par rapport à l'ensemble des recettes de l'année considérée.

L'artiste doit être à même de justifier précisément du montant et de la réalité de la répartition à laquelle il aura procédé.

Toutefois, à titre de simplification, il est admis que le contribuable pour lequel l'exercice de l'activité de la création plastique constitue l'activité prépondérante puisse procéder à la répartition forfaitaire globale de l'ensemble des dépenses de l'année considérée entre les revenus pouvant bénéficier de l'abattement et ceux exclus, en utilisant comme clef de répartition générale et unique des dépenses professionnelles le rapport entre le montant des recettes des activités éligibles et le montant total des recettes imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux réalisées dans le cadre de son activité artistique.

Le montant du bénéfice éligible déterminé dans les conditions exposées ci-dessus fait l'objet d'un abattement de **50 %**.

Le montant de l'abattement ne peut excéder **50 000 € par an**.

Le bénéfice éligible d'une année qui excède le montant de 100 000 € reste donc, pour cette quote-part excédentaire, imposable en totalité.

La fraction du plafond de 50 000 € non utilisée au titre d'une année ne peut pas être reportée sur les années suivantes.

III. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

L'abattement s'applique de plein droit lorsque toutes les conditions pour en bénéficier sont remplies.

Il n'est subordonné à aucune option ou obligation déclarative spécifique du contribuable sous réserve de l'indication du bénéfice exonéré sur sa déclaration des revenus 2042.

- En pratique, l'artiste plasticien qui bénéficie de l'abattement doit :
- mentionner sur sa déclaration des revenus non commerciaux 2035 l'application de l'abattement et déduire les sommes correspondantes du montant du bénéfice imposable. L'artiste doit être à même de justifier précisément, et à tout moment, du montant du bénéfice qui profite de l'abattement ;
 - reporter distinctement sur sa déclaration d'ensemble des revenus 2042 les revenus imposables après abattement et les sommes qui bénéficient de l'abattement de **50 %**.

IV. EXCLUSION EN CAS D'OPTION POUR LE DISPOSITIF PRÉVU À L'ARTICLE 100 BIS DU CGI

L'abattement de 50 % ne s'applique pas en cas d'option pour l'application du régime particulier prévu à l'article 100 *bis* du CGI. L'option pour l'application de ce dernier régime implique donc la renonciation au bénéfice de l'abattement pour les années couvertes par l'option.

597-3

C. CONSÉQUENCES DIVERSES

I. PLAFOND DE DÉDUCTION DES CHARGES SOCIALES PERSONNELLES DES PROFESSIONNELS LIBÉRAUX PRÉVU À L'ARTICLE 154 BIS DU CGI

Le montant du revenu, exonéré d'impôt sur le revenu en application de l'abattement de **50 %**, est retenu pour l'appréciation du montant du revenu professionnel pris en compte pour la détermination des limites de déduction du bénéfice imposable des cotisations facultatives au titre des régimes de prévoyance complémentaire ou des contrats d'assurance de groupe ou pour perte d'emploi subie, déterminée dans les conditions prévues par l'article 154 *bis* du CGI.

II. PLAFOND DE DÉDUCTION DES COTISATIONS VERSÉES DANS LE CADRE DES PLANS D'ÉPARGNE RETRAITE POPULAIRE OU DE CERTAINS RÉGIMES DE RETRAITE COMPLÉMENTAIRE

Le montant du revenu qui bénéficie de l'abattement doit également être retenu pour l'appréciation du montant du revenu professionnel à prendre en compte pour la détermination des limites de déduction du revenu net global des cotisations versées dans le cadre des plans d'épargne retraite populaire ou de certains contrats souscrits dans le cadre de régime de retraite supplémentaire prévu à l'article 163 *quatervicies* du CGI.

III. MENTIONS SUR LA DÉCLARATION DES REVENUS

Dans tous les cas, le contribuable doit indiquer dans la déclaration d'ensemble de ses revenus, le montant du revenu qui bénéficie de l'abattement prévu au 9 de l'article 93 du CGI, au même titre que les autres revenus professionnels exonérés en application des articles 44 *sexies*, 44 *sexies* A, 44 *octies*, 44 *decies*, 44 *undecies*, 44 *terdecies*, 44 *quaterdecies* et 44 *quindecies* du même code.

IV. LIMITES ET SEUILS DE REVENUS SERVANT AU CALCUL DE LA PRIME POUR L'EMPLOI

Le montant de l'abattement est retenu pour l'appréciation du respect des seuils et plafonds prévus pour l'attribution et le calcul de la prime pour l'emploi dans les conditions prévues à l'article 200 *sexies* du CGI.

V. REVENU FISCAL DE RÉFÉRENCE

Le montant du revenu exonéré d'impôt sur le revenu en application de l'abattement de **50 %** est pris en compte pour la détermination du revenu fiscal visé à l'article 1417 du CGI.

598

599

SEPTIÈME PARTIE

revenus de capitaux mobiliers

600

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

1. Les produits de placements à revenu variable : revenus des actions et parts sociales et revenus assimilés distribués par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés.

Le régime fiscal des revenus des actions et parts sociales et revenus assimilés distribués par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés se caractérise par une étroite corrélation des dispositions propres aux sociétés distributrices et des règles applicables aux bénéficiaires des revenus.

Il est traité du régime fiscal de la distribution, sous ses différents aspects et conséquences, dans le livre II « Fiscalité directe des entreprises » auquel il convient de se reporter (cf. FE n^{os} 1550 et suiv.).

En revanche, les modalités de l'intégration dans le revenu global et, depuis le 1^{er} janvier 2008, la soumission éventuelle à un prélèvement forfaitaire, des produits de placements à revenu variable sont examinées ci-après au titre 2.

2. Les produits de placements à revenu fixe : revenus des créances, dépôts, cautionnements, comptes courants, revenus des fonds d'État, revenus des obligations et autres titres d'emprunt négociables émis par des personnes morales de droit public ou privé, revenus des bons de caisse, produits et gains assimilés à cette catégorie.

Dans la présente partie, sont étudiés, d'une part, le régime applicable aux produits de placements à revenu fixe (titre 1) et, d'autre part, l'incidence au regard de l'impôt sur le revenu de la prise en compte dans le revenu global de **l'ensemble** des produits de capitaux mobiliers (titre 2).

Enfin, les régimes particuliers afférents aux engagements d'épargne à long terme, aux clubs d'investissement, aux fonds communs de placement, aux fonds communs de créances, aux marchés à terme (MATIF), aux marchés d'options négociables, aux bons d'option, au plan d'épargne populaire, ainsi qu'au plan d'épargne en actions sont commentés au titre 3.

titre 1

produits de placements à revenu fixe et assimilés

(BOI-RPPM-RCM)

601 D'une manière générale, les placements à revenu fixe s'analysent comme des **prêts** d'argent consentis à des personnes physiques ou à des personnes morales de droit privé ou public et assortis d'une rémunération revêtant en principe la forme d'un **intérêt**.

Les régimes d'imposition auxquels les produits de ces placements doivent ou peuvent être soumis varient selon la nature des produits encaissés ou encore suivant l'option exercée par le créancier.

Ainsi, selon le cas, les produits de placements à revenu fixe peuvent, soit supporter, à titre obligatoire ou optionnel, un prélèvement forfaitaire (cf. n^{os} 613 et suiv.), soit être imposés, dans les conditions de droit commun, à l'impôt sur le revenu (cf. n^{os} 625-1 et suiv.).

Quel que soit le régime d'imposition applicable, ces revenus peuvent être soumis, au préalable, à une retenue à la source génératrice d'un crédit d'impôt d'égal montant, imputable ou éventuellement restituable (cf. n^{os} 609 et suiv. ; cf. n^{os} 631 et suiv.).

Les produits de placements à revenu fixe sont également soumis à divers prélèvements sociaux exposés aux n^{os} 619 et 625-2. Toutefois, certains de ces produits, exonérés d'impôt sur le revenu, le sont aussi des prélèvements (cf. n^{os} 605-2 et 607-1).

chapitre premier

domaine de l'impôt

(BOI-RPPM-RCM)

602 Les produits de placements à revenu fixe et produits et gains assimilés entrant dans le champ d'application de l'impôt peuvent être classés en :

- revenus des bons du Trésor et assimilés et gains résultant de la cession de ces contrats ;
- produits des obligations et produits assimilés ;
- produits des bons de caisse et gains résultant de la cession de ces contrats ;
- revenus des créances, dépôts, cautionnements, et comptes courants et gains résultant de la cession de ces contrats ;
- produits des titres de créances négociables et gains résultant de la cession de ces titres ;
- produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et aux placements de même nature.

A. REVENUS DES BONS DU TRÉSOR ET ASSIMILÉS ET GAINS RÉSULTANT DE LA CESSIION DE CES CONTRATS

(CGI, art. 118 ; BOI-RPPM-RCM-10-10-20)

I. REVENUS DE LA CATÉGORIE

- 604** Entrent dans le champ d'application de l'impôt, les intérêts des bons du Trésor sur formules. Sont assimilés aux bons du Trésor **notamment** :
- les bons de l'organe central du Crédit agricole ;
 - les bons d'épargne de la Poste ;
 - les bons des caisses d'épargne ;
 - les bons à cinq ans du Crédit foncier de France.

II. MODALITÉS D'IMPOSITION

- 604-1** **1. En principe, les produits (intérêts) des bons du Trésor sur formules et les bons assimilés sont soumis d'office au régime du prélèvement forfaitaire libératoire** (cf. n° 617 ci-après).
Toutefois, une option peut être exercée pour leur intégration dans le revenu global passible de l'impôt sur le revenu.
- 2. Les gains de cession de bons du Trésor et assimilés réalisés depuis le 1^{er} septembre 1992 par des personnes physiques, sont imposés dans les mêmes conditions que les produits de ces contrats** (CGI, art. 124 B, al. 3).
- 3. Les produits et les gains sont, le cas échéant, diminués des pertes subies lors de la cession à titre onéreux, dans des conditions identiques à celles prévues pour les créances négociables** (cf. n° 607-4).

B. PRODUITS DES OBLIGATIONS ET PRODUITS ASSIMILÉS

(CGI, art. 118, 119 et 238 septies A ; BOI-RPPM-RCM-10-10-10)

I. REVENUS DE LA CATÉGORIE

- 605** Entrent dans le champ d'application de l'impôt :
- les intérêts, arrrages et tous autres produits des obligations, effets publics et tous autres titres d'emprunt négociables¹ émis par l'État, les personnes morales françaises de droit public (départements, communes et établissements publics) et par les personnes morales françaises de droit privé (associations de toute nature, sociétés, compagnies et entreprises quelconques, financières, industrielles, commerciales ou civiles) ;
 - les lots et primes de remboursement payés aux porteurs des mêmes titres (cf. toutefois n° 605-2) ;
 - les produits des titres participatifs émis conformément aux dispositions de l'article 21 de la loi n° 83-1 du 3 janvier 1983 (loi sur le développement des investissements et la protection de l'épargne) par des sociétés par actions appartenant au secteur public, par des sociétés anonymes coopératives, par des banques mutualistes ou coopératives et par des établissements publics de l'État à caractère industriel et commercial. Bien que la rémunération de ces titres comporte une part fixe et une part variable, leur régime fiscal est celui des **obligations à taux fixe**.

II. DÉTERMINATION DU REVENU

- 605-1** Le revenu des obligations et produits assimilés est déterminé comme suit :
- 1. Pour les obligations, titres participatifs, effets publics et emprunts** : par l'intérêt ou le revenu distribué dans l'année.
 - 2. Pour les lots** : par le montant même du lot.

¹ Sont tenus pour négociables tous les titres cotés ou susceptibles d'être cotés en Bourse.

3. Pour les primes de remboursement :

a. **Par la différence entre la somme remboursée et le taux d'émission des emprunts (CGI, art. 119-3^o et 238 septies A-I), sous réserve du b ci-après ;**

b. **S'agissant des contrats définis à l'article 238 septies A-II du CGI, la prime de remboursement s'entend de la différence entre les sommes ou valeurs à recevoir et celles versées lors de l'acquisition.**

Un titre peut être acquis sur le marché primaire (à l'émission) ou secondaire (en Bourse, de gré à gré, etc.). Toutefois, les intérêts versés chaque année et restant à recevoir après l'acquisition n'entrent pas dans la définition de la prime¹.

Ces contrats sont les suivants :

1^o *Obligations et autres emprunts négociables visés à l'article 118 du CGI émis depuis le 1^{er} janvier 1992 ;*

2^o *Emprunts, titres ou parts de même nature que ceux mentionnés au 1^o ci-dessus et démembrés depuis le 1^{er} juin 1991 ;*

3^o *Emprunts négociables visés à l'article 118 du CGI qui font l'objet d'émissions successives et d'une cotation en bourse unique (emprunt « assimilable ») dont une partie est émise après le 1^{er} janvier 1992 et fait l'objet d'un règlement depuis le 1^{er} janvier 1994 (décision ministérielle publiée le 5 février 1992) ;*

4^o *Obligations étrangères et autres titres ou droits visés aux 6^o et 7^o de l'article 120 du CGI émis ou démembrés depuis le 1^{er} janvier 1993, ou dont une partie est émise à compter de la même date quand l'emprunt fait l'objet d'émissions successives et d'une cotation en bourse unique.*

c. **Cas particuliers.**

1^o *Démembrement.*

La prime de remboursement afférente à un droit au paiement du capital ou des intérêts ou de toute autre rémunération d'un titre démembré s'entend de la différence entre les sommes ou valeurs à recevoir et le prix d'acquisition du droit, ou du titre représentatif de ce droit en cas d'émission adossée.

2^o *Opération d'échange.*

Lorsque les titres ou droits mentionnés aux II et III de l'article 238 septies A du CGI ont été reçus, depuis le 1^{er} janvier 2000, dans le cadre d'une opération d'échange dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI (cf. n^{os} 938 et suiv.), au quatrième alinéa de l'article 150 A bis dudit code ou au II de l'article 150 UB du même code, la prime de remboursement est calculée à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres ou droits remis à l'échange, diminué de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée.

III. MODALITÉS D'IMPOSITION

605-2

Ces produits sont soumis à l'impôt sur le revenu ou, sur option du bénéficiaire, au prélèvement libératoire, à l'exception de certaines primes de remboursement qui sont exonérées (CGI, art. 157-3^o).

L'exonération concerne les primes de remboursement attachées aux emprunts négociables émis en France avec l'autorisation du ministre de l'économie et des finances. Toutefois, elle n'est pas applicable :

- aux primes attachées aux titres émis depuis le 1^{er} juin 1985 lorsqu'elles sont supérieures à 5 % du nominal ;

- aux primes distribuées ou réparties, depuis le 1^{er} janvier 1989, par un organisme de placement collectif en valeurs mobilières (SICAV ou fonds commun de placement) visé par les articles L. 214-2 et suivants du code monétaire et financier lorsqu'elles représentent plus de 10 % du montant de la distribution ou de la répartition ;

- aux primes de remboursement définies au II de l'article 238 septies A du CGI (cf. n^o 605-1).

Cette exonération ne s'applique donc pas :

• aux emprunts émis depuis le 1^{er} janvier 1992 ;

• aux emprunts démembrés depuis le 1^{er} juin 1991 ;

• aux emprunts qui font l'objet d'émissions successives et d'une cotation en bourse unique si une partie de cet emprunt a été émise après le 1^{er} janvier 1992 avec règlement de cette partie depuis le 1^{er} janvier 1994.

1. S'agissant précisément des conséquences de cette définition de la prime de remboursement en matière d'assiette et de fait générateur.

605-3 Sous réserve de certaines dispenses particulières, les produits des obligations peuvent être soumis préalablement à une retenue à la source (cf. n° 610). Celle-ci s'impute sur l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire ou, le cas échéant, sur le montant du prélèvement libératoire (cf. n° 613 et suiv.).

Les intérêts servis à raison des dépôts dans les fonds salariaux bénéficient du régime fiscal des produits d'obligations.

605-4 **Remarque :** s'agissant du transfert d'une obligation dont le coupon est mis en paiement avant que le titre ait été inscrit au compte du bénéficiaire du transfert.

C. PRODUITS DES BONS DE CAISSE ET GAINS RÉSULTANT DE LA CESSIION DE CES CONTRATS

(CGI, art. 1678 *bis* ; ann. IV, art. 188 B à 188 F ; BOI-RPPM-RCM-10-10-30 ; loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 21-I)

I. DÉFINITION

606 Les bons de caisse sont des billets à ordre, au porteur ou à personne dénommée, comportant ou valant engagement de payer une certaine somme à échéance déterminée et portant intérêt à un taux convenu. Ils sont émis, en contrepartie d'un prêt, par les banques, les entreprises industrielles ou commerciales et, quel que soit leur objet, par les collectivités passibles de l'impôt sur les sociétés (même si elles sont, en fait, exonérées dudit impôt par une disposition particulière).

II. MODALITÉS D'IMPOSITION

606-1 **1. Les produits des bons de caisse sont passibles de l'impôt sur le revenu.**

Leur régime fiscal présente des particularités.

a. Bons de caisse émis par des établissements de crédits.

Lorsque les bons de caisse sont émis par des **établissements de crédit**, leurs produits peuvent être soumis au prélèvement libératoire, lorsqu'ils sont payés à des personnes physiques domiciliées en France (cf. n° 614 et 615). Dans ce cas, le prélèvement tient lieu de retenue à la source (cf. n° 610).

À cet égard, il y a lieu de noter que les bons de caisse du crédit mutuel et de la caisse nationale de l'énergie sont assimilés à des bons de caisse émis par les établissements de crédit.

b. Bons de caisse émis par des industrielles et commerciales.

Jusqu'au 31 décembre 2012, les produits des bons de caisse émis par les **autres entreprises** ou personnes morales ne sont pas admis au régime du prélèvement. Ils donnent lieu, au moment du paiement à l'application de la retenue à la source, même lorsqu'ils ne présentent pas le caractère de titres négociables.

Cette retenue ouvre droit à un crédit d'impôt imputable sur le montant de l'impôt dû personnellement par le bénéficiaire.

Pour les revenus **perçus à compter du 1^{er} janvier 2013**, l'imposition des bons de caisse résulte de la retenue à la source prévue à l'article 119 *bis*-I du CGI ou du prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI (CGI, art. 1678 *bis* modifié par l'article 21-I de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

2. Les gains de cession de bons de caisse réalisés, depuis le 1^{er} septembre 1992 par des personnes physiques, sont imposés dans les mêmes conditions que les produits de ces contrats (CGI, art. 124 B, al. 3).

3. Les produits et les gains sont, le cas échéant, **diminués des pertes subies** lors de la cession à titre onéreux, dans des conditions identiques à celles prévues pour les créances négociables (cf. n° 607-4).

D. REVENUS DE CRÉANCES, DÉPÔTS, CAUTIONNEMENTS ET COMPTES COURANTS ET GAINS RÉSULTANT DE LA CESSIION DE CES CONTRATS

(CGI, art. 124, 124 A et 125 ; BOI-RPPM-RCM-10-10-40)

I. REVENUS IMPOSABLES

607

Entrent dans le champ d'application de l'impôt au titre des revenus de capitaux mobiliers dans la catégorie des revenus de créances, lorsqu'ils ne sont pas compris dans les recettes d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou d'une exploitation minière¹, les intérêts, arrérages, primes de remboursement et tous autres produits :

- des créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires, à l'exclusion de celles représentées par des obligations, effets publics et assimilés (cf. n° 605) ;
- des dépôts de sommes d'argent à vue (cf. n° 607-2 – cas particulier) ou à échéance fixe, quel que soit le dépositaire et quelle que soit l'affectation du dépôt ;
- des cautionnements en numéraire ;
- des comptes courants, à l'exception des intérêts excédentaires des comptes courants d'associés (cf. FE, n° 1578) ;
- des opérations réalisées par les contribuables qui effectuent des placements en report (CGI, art. 124 A).

Cf. également n° 607-1, 1^e tiret.

Par ailleurs, les produits des clauses d'indexation (cf. FE n° 1066) perçus et revenant à un associé à raison des sommes mises à la disposition de la société sous quelque forme que ce soit (compte courant, prêt, bon de caisse), à l'exception des obligations négociables, sont assimilés à des intérêts imposables à l'impôt sur le revenu au titre de l'année de leur perception (CGI, art. 39-1-3° ; cf. FE n° 1064-2).

II. REVENUS EXONÉRÉS

607-1

Sont expressément exonérés :

- les produits et plus-values que procurent les placements effectués dans le cadre du **plan d'épargne en actions** et les crédits d'impôt restitués ainsi que le versement, au-delà de la huitième année, d'une rente viagère². Toutefois, l'exonération dont bénéficient les produits, et crédits d'impôt des placements en titres non cotés est limitée à **10 %** du montant de ces placements. Les titres de capital de sociétés régies par la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération sont, cependant, exclus de ce plafonnement (CGI, art. 157-5° bis et 157-5° ter ; cf. n°⁶⁵ 690 et suiv.) ;
- les intérêts des sommes inscrites, depuis le 1^{er} janvier 2009, sur les livrets A ; en revanche, ceux afférents aux livrets supplémentaires demeurent imposables (CGI, art. 157-7°) ;
- la rémunération des sommes déposées sur les **livrets d'épargne populaire** « livrets roses » (CGI, art. 157-7° ter) ;
- les intérêts des sommes déposées sur les « **livrets jeunes** » (CGI, art. 157-7° quater) ;
- les intérêts et primes versés aux titulaires de **comptes d'épargne-logement** ou de **plans d'épargne-logement** (CGI, art. 157-9° bis)². Toutefois, pour les plans d'épargne-logement, l'exonération est limitée à la totalité de la prime d'épargne et à la fraction des intérêts acquis au cours des douze premières années du plan ou, pour les PEL ouverts avant le 1^{er} avril 1992, jusqu'à leur date d'échéance ;
- les intérêts des sommes déposées sur un **compte épargne d'assurance pour la forêt** constitué dans les conditions prévues aux articles L. 261-1 à L. 261-7 du code forestier. L'exonération s'applique dans la **limite** de la fraction des intérêts correspondant **au taux** de rémunération de **2 %**.

Cette exonération des intérêts provenant du compte épargne d'assurance pour la forêt est remise en cause au titre de l'année de survenance de l'un des cas mentionnés à l'article L. 261-6-1° et 2° du code forestier.

1. Lorsque ces produits figurent dans les recettes d'entreprises ou exploitations, ils sont soumis, selon le cas, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie de revenus correspondante - BIC, BA, BNC - ou à l'impôt sur les sociétés.

2. Ces revenus sont toutefois soumis à divers prélèvements sociaux.

À compter de la cession partielle de la surface de bois et forêts assurée dans les conditions à l'article L. 261-1-I-3° du code forestier, la fraction des intérêts exonérés est celle afférente au plafond de versements recalculé après la cession dans les conditions mentionnées au I de l'article L. 261-2 du même code (CGI, art. 157-23°).

- les intérêts versés aux titulaires de **livrets d'épargne manuelle**, ainsi que la prime versée aux travailleurs manuels qui procèdent effectivement à la création ou au rachat d'une entreprise artisanale (CGI, art. 157-9° *ter*)¹ ;

- le produit des dépôts effectués sur un **livret de développement durable** (ex. CODEVI) ouvert et fonctionnant dans les conditions et limites prévues, depuis le 1^{er} janvier 2009, à l'article L. 221-27 du code monétaire et financier déjà cité (CGI, art. 157-9° *quater*) ;

- les intérêts des sommes inscrites sur les **livrets d'épargne-entreprise** (CGI, art. 157-9° *quinquies*) ; en revanche, la prime complémentaire d'épargne ne bénéficie pas de l'exonération ;

- les **intérêts de certains prêts familiaux**, d'une durée maximum de dix ans et **consentis** entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2007, au profit d'un enfant, d'un petit-enfant ou d'un arrière-petit-enfant, sous réserve que l'emprunteur utilise les sommes reçues, dans les **six mois de la conclusion du prêt**, au financement de l'acquisition d'un **immeuble affecté à son habitation principale** situé en France ou à l'étranger. Les intérêts doivent correspondre à un montant de prêt n'excédant pas **50 000 €**. Ce plafond est applicable aux prêts consentis par un même prêteur à un même emprunteur. Pour les prêts d'un montant supérieur à **50 000 €**, ces dispositions s'appliquent à la part des intérêts correspondant au rapport existant entre **50 000 €** et le montant du prêt consenti (CGI, art. 157-9° *sexies*).

Pour les revenus du plan d'épargne populaire : cf. n^{os} 685 et suiv. et cf. art. 157-22° du CGI².

III. MODALITÉS D'IMPOSITION

607-2 1. Les revenus de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants ne supportent pas la retenue à la source.

Ils sont soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu ou sur option de leur bénéficiaire, au prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu. Il en est de même des intérêts des comptes épargne pour la forêt ne bénéficiant pas de l'exonération mentionnée à l'article 157-23° du CGI (cf. n^o 614-1).

Cas particulier des intérêts des comptes de dépôts à vue.

Depuis le 16 mars 2005, les comptes de dépôts à vue détenus par les particuliers peuvent être rémunérés. Les intérêts de ces comptes sont imposables dans les conditions de droit commun au barème progressif de l'impôt sur le revenu ou, sur option, au prélèvement libératoire, selon les modalités précisées.

2. Les gains de cession des créances non négociables visées à l'article 124 du CGI.

Depuis le 1^{er} septembre 1992, lorsqu'ils sont effectués par des personnes physiques, ces gains sont imposés dans les mêmes conditions que les produits de ces contrats, **sous réserve**, pour les cessions **réalisées** depuis le 1^{er} janvier 2007, de l'article 150-0 A du CGI (CGI, art. 124 B, al. 3).

3. Les produits et les gains sont, le cas échéant, **diminués des pertes subies** lors de la cession à titre onéreux, dans des conditions identiques à celles prévues pour les créances négociables (cf. n^o 607-4).

1. Les livrets d'épargne manuelle peuvent être transformés en livrets d'épargne-entreprise dans les conditions fixées par le décret n^o 85-68 du 22 janvier 1985 (JO du 23).

2. Ces revenus sont toutefois soumis à divers prélèvements sociaux.

E. PRODUITS DES TITRES DE CRÉANCES NÉGOCIABLES¹ ET GAINS RÉSULTANT DE LA CESSION DE CES TITRES

(CGI, art. 124, 124 B à 124 E, 125 A-III *bis*-1^o *bis* et ann. III, art. 41 *duodecies* J à 41 *duodecies* P)

I. PRODUITS CONCERNÉS

607-3

- Il s'agit des produits :
- des certificats de dépôts ;
 - des billets de trésorerie ;
 - des bons à moyen terme négociables.

Ces titres émis en France ou hors de France par des personnes établies ou non en France, ou en devises, par des émetteurs établis ou non en France, sont négociables sur un marché réglementé par une **disposition législative particulière**. Ils ne sont pas susceptibles d'être cotés. Ils ne peuvent pas être anonymes.

II. MODALITÉS D'IMPOSITION

607-4

1. Les produits imposables pour leur montant brut sont les intérêts et tous produits du capital ainsi que toutes les prestations reçues par le créancier à titre de rémunération complémentaire.

Les **produits** de ces titres versés à des personnes physiques relèvent de l'impôt sur le revenu. Ils peuvent être soumis sur **option** du bénéficiaire au prélèvement libératoire (cf. nos 614 et suiv. et n^o 619). Ils sont placés en dehors du champ d'application de la retenue à la source prévue par l'article 119 *bis*-1 du CGI (cf. n^o 610).

Ces modalités d'imposition sont applicables aux personnes physiques domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI (cf. nos 1 et suiv.) lorsque les titres sont compris dans leur patrimoine privé et détenus directement ou par l'intermédiaire de personnes interposées telles que les sociétés de personnes ayant un objet civil.

Les personnes dont le domicile ou le siège social est situé hors de France sont exonérées du prélèvement forfaitaire libératoire (cf. n^o 618) et échappent à l'impôt sur le revenu.

2. Le régime d'imposition des gains retirés par les personnes physiques de cessions de ces titres, effectués directement ou par personnes interposées, suit celui des produits de ces mêmes titres (CGI, art. 124 B, al. 1^{er}).

Ces dispositions s'appliquent aux cessions de parts des fonds communs de créances dont la durée à l'émission est inférieure ou égale à cinq ans (CGI, art. 124 B, al. 2, et cf. n^o 664)².

Les gains sont taxables quel que soit le montant des cessions réalisées au cours de l'année d'imposition.

Le montant des gains est fixé selon les dispositions de l'article 150-0 D-1 et 2 du CGI (cf. nos 938 et suiv.). Toutefois, les frais d'acquisition à titre onéreux ne peuvent être déterminés forfaitairement (CGI, art. 124 C, al. 1^{er}).

Les pertes subies par les personnes physiques sont exclusivement imputables sur les produits et les gains retirés de cessions de titres dont les produits sont soumis au même régime d'imposition au cours de la même année et des cinq années suivantes (CGI, art. 124 C).

Le contribuable qui demande à bénéficier d'un report de pertes subies au cours des cinq années antérieures est tenu de joindre à la déclaration de ses revenus une note indiquant par année le détail des pertes reportées.

F. PRODUITS ATTACHÉS AUX BONS OU CONTRATS DE CAPITALISATION ET PLACEMENTS DE MÊME NATURE

(CGI, art. 125-0 A ; BOI-RPPM-RCM-10-10-80 ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-D)

Afin de renforcer l'orientation de l'épargne vers les PME, le régime applicable aux contrats d'assurance-vie investis en actions, prévu à l'article 125-0 A du CGI est rénové.

1. Il s'agit des titres de créances négociables définis par l'article 1^{er} du décret n^o 98-1316 du 31 décembre 1998 (JO du 3 janvier 1999) portant modification du décret n^o 92-137 du 13 février 1992 qui intégrait, en outre, les bons des institutions et sociétés financières.

2. Les dispositions de l'article 150-0 A du CGI (cf. nos 938 et suiv.) s'appliquent aux cessions de parts de fonds communs de créances dont la durée à l'émission est supérieure à cinq ans.

Ainsi, **sont exonérés d'impôt sur le revenu** les contrats d'assurance-vie de plus de huit ans qui sont investis à **30 %** au moins en actions, dont **10 %** au moins en titres de sociétés non cotées ou cotées de faible capitalisation, la part de l'épargne investie en titres non cotés devant être au moins égale à **5 %** (contrats dits « SARKOZY » ; cf. n° 608-5).

Le régime juridique et fiscal actuel des contrats dits « DSK » en cours est maintenu (cf. n° 608-4). Pendant une période qui a expiré le 30 juin 2007 ils pouvaient toutefois être transformés en nouveaux contrats investis en actions tout en conservant leur antériorité fiscale. Il en était de même s'agissant des autres contrats récemment souscrits, à savoir entre le 1^{er} janvier 2003 et le 30 juin 2006 (cf. n° 608-7).

Depuis le 28 juillet 2005, les transformations d'un contrat d'assurance-vie ou d'un bon ou contrat de capitalisation en euros en un bon ou contrat dont une partie significative ou l'intégralité des primes versées sont affectées à l'acquisition de droits exprimés en unités de compte (UC) n'entraînent plus les conséquences fiscales d'un dénouement (cf. n° 608-8).

L'article 22-I-F de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 soumet **obligatoirement** au prélèvement les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et les placements de même nature prévus par l'article 125-0 A-I qui bénéficient à des personnes qui **n'ont pas leur domicile** ou qui **ne sont pas établies en France** (cf. n°s 608-1 et 608-3).

Enfin, l'article 9-I-D de la loi de finances pour 2013 prévoit l'option pour le prélèvement libératoire sur certains produits répondant à certaines conditions.

I. DISPOSITIF D'IMPOSITION

(RES N° 2010/46)

1. Produits concernés.

608

Il s'agit des produits attachés :

- aux bons ou contrats de capitalisation souscrits auprès des sociétés dites « de capitalisation » moyennant le versement d'un intérêt ou produit qui n'est pas distribué chaque année mais capitalisé jusqu'à l'échéance du bon ou contrat. Le souscripteur s'engage à verser soit une prime unique, soit des primes à versements libres ou périodiques. Ces bons ou contrats comportent en principe une possibilité de remboursement anticipé ;

- aux contrats d'assurance-vie individuels ou de groupe¹ à prime unique ou à primes à versements libres ou périodiques qui comportent une valeur de rachat ou la garantie du paiement d'un capital ou d'une rente à leur terme en cas de vie, accompagnés ou non d'une garantie ou d'une contre-assurance en cas de décès.

2. Produits imposables.

608-1

a. Conditions d'imposition.

Les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature (assurance-vie), souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies en France depuis le 1^{er} janvier 1983, sont imposables à l'impôt sur le revenu lors du dénouement du contrat (ou de son rachat partiel).

Toutefois, ces mêmes produits bénéficiaient, jusqu'au 1^{er} janvier 1998, d'une exonération lorsque la durée du bon ou du contrat était au moins égale à 8 ans (6 ans pour les bons ou contrats souscrits avant le 1^{er} janvier 1990).

Depuis le 1^{er} janvier 1998, les produits acquis ou constatés sur des bons souscrits depuis le 26 septembre 1997 ainsi que, sauf exceptions (cf. art. 125-0 A-I *ter* du CGI), les mêmes produits afférents à des versements effectués depuis le 26 septembre 1997 sur des contrats en cours sont soumis à l'impôt sur le revenu quelle que soit leur durée à la date du dénouement.

Les produits des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie et les produits de placements de même nature souscrits auprès d'un établissement d'assurances domicilié hors de France sont également imposables dans les conditions et selon les modalités prévues aux articles 120 et 122 du CGI (cf. n° 637).

Enfin, sont imposables depuis le 1^{er} mars 2010, les produits des bons contrats de capitalisation et d'assurance-vie ainsi que les produits de placements de même nature lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui **n'ont pas leur domicile fiscal** ou qui **ne sont pas établies en France** (cf. n° 608-3 au 3°).

1. Cf. également n° 125-2 - Renvoi de bas de page n° 1.

608-2

*b. Modalités d'imposition.**1° Principes.*

Ces produits, dont la base d'imposition est constituée par la différence entre les sommes remboursées et le montant des primes versées¹, sont soumis :

- soit au barème progressif de l'impôt sur le revenu ;

- soit, sur option du bénéficiaire, à un prélèvement forfaitaire, libératoire ou non, dont le taux varie en fonction de la durée du contrat² (CGI, art. 125-0 A-II-1° et 1° bis ; cf. n° 619).

La durée des contrats souscrits depuis le 1^{er} janvier 1990 s'entend dans tous les cas, de la seule durée effective courue entre la date du premier versement et la date de dénouement ou de rachat partiel du contrat, quelles que soient les modalités de paiement des primes.

2° Précisions sur le maintien du caractère libératoire du prélèvement à compter du 1^{er} janvier 2013.

L'article 9-I-D de la loi de finances pour 2013 maintient le **caractère libératoire** du prélèvement prévu à l'article 125-0 A-II du CGI dans certains cas.

En effet, pour les revenus **perçus à compter du 1^{er} janvier 2013**, cet article dispose que les personnes physiques **peuvent opter pour leur assujettissement à un prélèvement qui libère** les revenus auxquels il s'applique **de l'impôt sur le revenu** lorsque la personne qui assure le paiement des revenus est établie en France, qu'il s'agisse ou non du débiteur, ce dernier étant établi dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

L'option est irrévocable et est exercée au plus tard lors de l'encaissement des revenus.

Le **caractère libératoire** du prélèvement **ne peut pas être invoqué** pour les produits qui sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou d'une profession non commerciale (Loi de finances pour 2013, art. 9-I-D).

608-3

3° Dispositions particulières applicables aux bons ou contrats d'une durée au moins égale à 8 ans (ou 6 ans pour ceux souscrits avant le 1^{er} janvier 1990).

- Les produits imposables attachés aux bons ou contrats d'une durée au moins égale à 8 ans (ou 6 ans pour les contrats conclus entre le 1^{er} janvier 1983 et le 31 décembre 1989) bénéficient d'un abattement annuel de **4 600 €** pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et de **9 200 €** pour les contribuables mariés soumis à une imposition commune.

- Ces mêmes produits peuvent, sur option de leur bénéficiaire, être soumis à un prélèvement libératoire au taux réduit de 7,5 % et, sous certaines conditions, bénéficier d'un crédit d'impôt correspondant à l'application de l'abattement précité aux produits qui ont supporté ce prélèvement.

Ce crédit d'impôt s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu. Il est restitué dans la mesure où son montant excède celui de l'impôt dû.

Les conditions d'application de cet abattement annuel, mis en place depuis le 1^{er} janvier 2005.

4° Dispositions particulières applicables aux bons ou contrats souscrits par des personnes qui ont leur domicile fiscal ou qui sont établies dans un État ou territoire non-coopératif.

Depuis le 1^{er} mars 2010, lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui ont leur **domicile fiscal ou qui sont établies dans un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI, les **produits imposables** attachés aux bons ou contrats de capitalisation et de placements de même nature, quelle que soit la durée du contrat, sont **soumis obligatoirement** à un taux de prélèvement libératoire de **50 %** (CGI, art. 125-0 A-II bis).

Pour les revenus **perçus à compter du 1^{er} janvier 2013**, le taux de 50 % est porté à **75 %** (Loi de finances pour 2013, art. 9-I-T).

1. En cas de rachats partiels, cf. RES N° 2010/46.

2. Dans le cas où le bénéficiaire renonce à l'anonymat (sur cette notion, cf. n° 619) ; dans le cas contraire, le taux est fixé à 60 % (CGI, art. 125-0 A-II 2°).

II. DISPOSITIFS D'EXONÉRATION

608-4 1. Produits attachés aux bons ou contrats investis en actions et souscrits avant le 1^{er} janvier 2005 (contrats dits « DSK »).

1° *Les produits des bons ou contrats investis en actions bénéficient, dans certaines conditions, d'une exonération d'impôt sur le revenu lorsque ces bons ou contrats ont une durée au moins égale à 8 ans.*

Il s'agit des bons ou contrats en unités de compte, **souscrits** avant le 1^{er} janvier 2005 et visés au deuxième alinéa de l'article L. 131-1 du code des assurances dont l'actif est composé pour 50 % au moins d'actions françaises et titres assimilés, dont au moins 5 % de placements à risques.

Depuis le 1^{er} janvier 2000, l'article 125-0 A du CGI a :

- rendu éligibles au quota de 50 % et au quota de 5 % précités, les titres des sociétés cotées ou non cotées dont le siège est situé dans un État de l'Union Européenne ;
- précisé que les titres retenus dans le quota d'investissement de 50 % peuvent être admis aux négociations sur un marché réglementé européen ;
- étendu le quota de 5 % aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur les marchés réglementés de valeur de croissance de l'Espace économique européen ou les compartiments de valeurs de croissance de ces marchés.

Depuis le 1^{er} janvier 2005, ce quota de **5 %** concerne les actions, admises aux négociations sur un marché d'instruments financiers, dont le fonctionnement est assuré par une entreprise de marché ou un prestataire de services d'investissement ou tout autre organisme similaire étranger, d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, émises par des sociétés qui exercent une activité mentionnée à l'article 34 du CGI autre que celles mentionnées au dernier alinéa du I de l'article 44 *sexies* du même code et dont la capitalisation boursière est inférieure à 150 millions d'euros. La capitalisation boursière est évaluée selon la moyenne des cours d'ouverture des soixante jours de bourse précédant celui de l'investissement.

2° *Les contrats de capitalisation et les placements de même nature (assurance-vie).*

Ces contrats sont mentionnés à l'article 125-0 A du CGI pouvaient, par avenant conclu avant le 1^{er} juillet 1999, être transformés en contrats investis en actions.

Cette transformation n'entraînait pas les conséquences fiscales du dénouement du contrat qui conserve son antériorité.

En cas de transformation partielle du contrat d'origine, le transfert devait porter sur 30 % au moins de la provision mathématique de ce contrat. À cet égard, il est précisé que, pour les transformations partielles intervenues entre le 1^{er} janvier 1999¹ et le 30 juin 1999, la provision mathématique servant de référence à l'appréciation de la proportion de 30 % est la provision mathématique du contrat d'origine à la date du 1^{er} janvier 1998 si le contrat a été souscrit avant cette date ou la provision mathématique à la date de la transformation si le contrat d'origine a été souscrit postérieurement au 1^{er} janvier 1998.

3° *Remarque.*

Si l'une des conditions prévues pour l'application du régime fiscal des contrats investis en actions n'est pas remplie ou n'est plus satisfaite, les produits attachés aux rachats effectués sur ces bons ou contrats sont dans tous les cas soumis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun et ce quelle que soit la durée de ces contrats.

608-5 2. Produits attachés aux bons ou contrats investis en actions et souscrits depuis le 1^{er} janvier 2005 (contrats dits « SARKOZY »).

Est créée, depuis le 1^{er} janvier 2005, une nouvelle génération d'opérations de capitalisation et de contrats d'assurance-vie investis en actions dont les produits sont, sous réserve du respect de certaines règles d'investissement en actions et actifs « risqués », **exonérés d'impôt sur le revenu** lorsque la durée du bon ou contrat est au moins égale à **huit ans**. Ces bons ou contrats sont appelés à remplacer les contrats dits « DSK » qui sont fermés à la souscription à partir de la même date.

a. Nature des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie investis en actions.

Sont concernés :

- les bons ou contrats de capitalisation relevant du code des assurances. Le souscripteur s'engage à verser soit une prime unique, soit des versements libres ou périodiques. Ces bons ou contrats comportent en principe une possibilité de remboursement anticipé ;

1. Date limite retenue initialement pour la transformation des contrats.

- et les contrats d'assurance sur la vie individuels ou de groupe à prime unique ou à versements libres ou périodiques qui comportent une valeur de rachat ou la garantie du paiement d'un capital ou d'une rente à leur terme en cas de vie, accompagnés ou non d'une garantie ou d'une contre-assurance en cas de décès.

Les bons ou contrats sur lesquels les primes sont versées par le souscripteur peuvent être investis :

- soit uniquement en une ou plusieurs unités de compte ;
- soit pour partie en unités de compte et pour partie en euros (contrats multi-supports).

b. Composition des bons ou contrats capitalisation et d'assurance-vie investis en actions.

En principe, un bon ou contrat est investi exclusivement dans une ou plusieurs unités de compte éligibles. Toutefois, il peut également être investi non exclusivement en unités de compte non éligibles sous réserve de respecter globalement, lors de chaque versement, les conditions requises pour être qualifiés de bons ou contrats investis en actions (pour plus d'informations sur la composition des bons ou contrats).

c. Conditions de fonctionnement des bons ou contrats investis en actions.

Les conditions de fonctionnement des bons ou contrats investis en actions et notamment le retraitement des quotas d'investissement au regard de l'exposition au risque de l'organisme ou de la société concerné sont prévues.

d. Régime fiscal de bons ou contrats investis en actions.

Les produits des bons ou contrats investis en actions qui remplissent l'ensemble des conditions juridiques sont **exonérés** d'impôt sur le revenu lorsque la **durée** de ces bons ou contrats est **au moins égale à huit ans**.

e. Sanctions en cas de non-respect des conditions de fonctionnement de bons ou contrats investis en actions.

Si l'une des conditions juridiques prévues pour l'application du régime fiscal des contrats investis en actions n'est pas remplie ou n'est plus satisfaite, les produits attachés aux rachats effectués sur ces bons ou contrats sont soumis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun, et ce quelle que soit la durée de ces contrats.

Le non-respect des conditions de fonctionnement du bon ou contrat investi en actions remet en cause l'exonération des produits capitalisés, y compris ceux acquis entre la date du premier versement et celle du manquement, même si ce dernier est intervenu postérieurement à la huitième année du contrat.

f. Obligations déclaratives des établissements payeurs.

Les produits exonérés doivent être mentionnés sur la déclaration IFU.

608-6

3. Autres exonérations.

Les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation ainsi qu'aux placements de même nature souscrits auprès d'entreprises d'assurances sont exonérés, quelle que soit la durée du contrat, lorsque celui-ci se dénoue directement par le versement d'une rente viagère ou que ce dénouement résulte du licenciement du bénéficiaire des produits, ou de sa mise à la retraite anticipée, ou de son invalidité ou de celle de son conjoint (CGI, art. 125-0 A-I).

III. MESURES TRANSITOIRES

(Décret n° 2006-607 du 26 mai 2006, art. 2)

608-7

En principe, la transformation d'un bon ou contrat de capitalisation ou d'un placement de même nature en bons ou contrats mentionnés au I *quinquies* de l'article 125-0 A du CGI entraîne dans tous les cas les conséquences fiscales d'un dénouement.

Cette disposition n'était **toutefois pas applicable** pour la transformation d'une part de bons ou contrats mentionnés au I *quater* de l'article 125-0 A du CGI et d'autre part de bons ou contrats mentionnés au I de l'article 125-0 A du code précité souscrits entre le 1^{er} janvier 2003 et le 30 juin 2006 en bons ou contrats mentionnés au I *quinquies* de l'article 125-0 A du même code, lorsque cette transformation résultait d'un avenant conclu avant le 1^{er} juillet 2007.

1. Modalités de la transformation.

a. Contrats concernés.

Un contrat d'assurance-vie ou un bon ou contrat de capitalisation ne pouvait être transformé qu'en un bon ou contrat de même nature (Décret n° 2006-607 du 26 mai 2006, art. 2-1°). Ainsi,

un contrat de capitalisation ne pouvait être transformé en contrat d'assurance-vie, ou réciproquement.

Pouvaient être transformés en nouveaux bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie investis en actions mentionnés à l'article 125-0 A-I *quinquies* du CGI, **sans conséquence fiscale** :

- l'ensemble des bons ou contrats investis en actions dits « DSK », quelle que soit leur date de souscription ;
- les autres bons ou contrats souscrits entre le 1^{er} janvier 2003 et le 30 juin 2006.

En revanche, les bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie souscrits avant le 1^{er} janvier 2003 ne pouvaient pas être transformés, sans conséquence fiscale, en nouveaux bons ou contrats d'assurance-vie investis en actions mentionnés à l'article 125-0 A-I *quinquies* du CGI.

La transformation pouvait être totale ou partielle mais devait être effectuée selon les modalités prévues et matérialisée par un avenant signé par les parties avant le 1^{er} juillet 2007.

2. Conséquences attachées à la transformation.

La transformation du bon ou un contrat d'origine en bon ou contrat investi en actions n'entraînait pas les conséquences fiscales d'un dénouement.

3. Conséquences sur les anciens contrats « DSK ».

Depuis le 1^{er} janvier 2005, il ne pouvait plus être souscrit de bons ou contrats dits « DSK » (contrats d'ancienne génération prévus à l'article 125-0 A-I *quater* du CGI). Les bons ou contrats « DSK » en cours à cette date perduraient dans leur fonctionnement et de nouvelles primes pouvaient toujours être versées sur ces bons ou contrats. L'épargne investie sur ces bons ou contrats pouvait également être transférée sur de nouveaux contrats investis en actions sans conséquence fiscale (cf. n° 608-7).

IV. TRANSFORMATION DE BONS OU CONTRATS EN EUROS EN BONS OU CONTRATS EN UNITÉS DE COMPTE

(Loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie, art. 1^{er})

608-8

Jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie, la transformation d'un contrat d'assurance-vie ou d'un bon ou contrat de capitalisation en euros en un bon ou contrat dont une part ou l'intégralité des primes versées était affectée à l'acquisition de droits exprimés en unités de compte (contrats dits multi-supports) entraînait, en matière d'impôt sur le revenu, la perte d'antériorité fiscale dudit bon ou contrat.

Conformément aux dispositions de l'article 1^{er} de la loi précitée, la transformation depuis le 28 juillet 2005, d'un contrat d'assurance-vie ou d'un bon ou contrat de capitalisation en euros en un bon ou contrat dont une part significative ou l'intégralité des primes versées est affectée à l'acquisition de droits exprimés en unités de compte (contrats dits multi-supports) n'entraîne plus les conséquences fiscales d'un dénouement.

Ainsi, le bon ou contrat nouveau, issu de la transformation, est réputé avoir été souscrit à la date du premier versement effectué sur le bon ou contrat d'origine, avec toutes les conséquences attachées à cette antériorité.

Ces dispositions s'appliquent aux transformations effectuées depuis le 28 juillet 2005 pour les contrats d'assurance-vie et les bons ou contrats de capitalisation, quelle que soit leur date de souscription ou leurs modalités de versement des primes.

chapitre 2

règles particulières d'imposition

(BOI-RPPM-RCM)

Les produits de placements à revenu fixe peuvent supporter selon leur nature :

- soit une retenue à la source s'imputant normalement sur l'impôt personnel dû par le bénéficiaire des revenus (cf. n° 632) ;
- soit un prélèvement forfaitaire, libératoire ou non de l'impôt sur le revenu ;

- soit, successivement, cette retenue et ce prélèvement forfaitaire¹ ;
- soit, seulement l'impôt personnel dû par le bénéficiaire, sans application préalable de la retenue à la source ou du prélèvement.

Dans ce dernier cas, les revenus en cause sont directement pris en compte dans le revenu global des bénéficiaires suivant les modalités indiquées au titre 2.

Afin de rapprocher la fiscalité des revenus du patrimoine de celle des revenus du travail le législateur **supprime**, dans certains cas et sous certaines conditions, le **caractère libérateur** du prélèvement prévu aux articles 125 A et 125 D du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 9-I-E et F). Ces dispositions en vigueur **à compter du 1^{er} janvier 2013**, sont présentées au point C ci-après, cf. 624-1.

A. RETENUE À LA SOURCE

(BOI-RPPM-RCM-30-10-10 ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-C)

609

Certains produits de placements à revenu fixe sont soumis à une retenue assise sur le **montant brut** des produits taxables et calculée selon un taux fixé par l'article 187 du CGI.

Cette retenue à la source correspond au paiement **anticipé** d'une fraction de l'impôt sur le revenu. Aussi ouvre-t-elle droit à un **crédit d'impôt** d'égal montant, imputable sur le montant de cet impôt ou éventuellement restituable (CGI, art. 199 *ter*-I-a ; cf. n^{os} 631 à 633).

I. CHAMP D'APPLICATION DE LA RETENUE À LA SOURCE

(CGI, art. 119 *bis*-1 et 132 *bis* ; BOI-RPPM-RCM-30-10-10-10 ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-C)

610

1. Sont soumis à la retenue à la source :

- les produits des **obligations, des titres participatifs** et des autres titres d'emprunt négociables mentionnés à l'article 118-1^o du CGI, tels qu'ils ont été définis ci-dessus (cf. n^o 605) et s'ils ont été émis **avant** le 1^{er} janvier 1987 ;
- les lots et les primes de remboursement mentionnés aux articles 118-2^o et 238 *septies* B-I du CGI et attachés aux titres ci-dessus.

À cet égard, il est précisé que l'exonération d'impôt sur le revenu dont bénéficient les lots et primes de remboursement énumérés au n^o 605-2 n'est pas applicable à la retenue à la source ;

- les produits des bons de caisse² (cf. n^o 606-1).

Pour l'application de la retenue à la source, les obligations émises en France par des organismes étrangers ou internationaux sont assimilées à des valeurs françaises (CGI, art. 131 *ter*-2) [cf. n^o 639].

2. Ne sont pas soumis à la retenue à la source :

- les produits des fonds d'État quelle que soit la date d'émission (cf. n^o 605) ;
- les produits des obligations, titres participatifs et autres titres d'emprunt négociables énumérés à l'article 118-1^o du CGI (cf. n^o 605) et émis **depuis** le 1^{er} janvier 1987 ;
- les lots et les primes de remboursement mentionnés aux articles 118-2^o et 238 *septies* A-I et B du CGI et attachés aux titres ci-dessus ;
- les produits de certains emprunts négociables émis avant le 1^{er} janvier 1965, notamment par les départements, communes, syndicats de communes et établissements publics ou par les organismes d'HLM et de crédit immobilier (CGI, art. 133 et 138) ;
- sous certaines conditions, les intérêts des emprunts contractés hors de France par des personnes morales françaises (cf. n^o 639-2) ;
- les intérêts, arrrages et tous autres produits des emprunts émis en France par les organisations internationales (cf. n^o 639) ;
- les produits des titres de créances visés ci-dessus au n^{os} 607 à 607-4 ;
- les produits des bons ou contrats de capitalisation (cf. n^o 608) ;
- sous certaines conditions, les versements d'intérêts opérés depuis le 1^{er} janvier 2004, entre sociétés associées d'États membres de l'Union européenne différents, détenant des participations en capital d'au moins 25 % (cf. n^{os} 1622 et suiv.).

Enfin, lorsque la valeur de rachat d'obligations est supérieure à leur prix d'émission, la retenue à la source n'est pas applicable chez l'émetteur :

1. La retenue à la source peut être imputée sur le prélèvement (cf. n^o 622).

2. Lorsque le prélèvement forfaitaire est appliqué aux bons de caisse, il tient lieu de retenue à la source, qui n'a donc pas à être perçue (CGI, ann. III, art. 41 *duodecies* F).

- à l'écart constaté lors d'un **rachat en bourse**, quelle que soit la date d'émission de l'emprunt initial ;

- à la fraction de l'écart constaté lors d'une offre publique d'achat qui excède le montant des intérêts courus depuis la précédente échéance du coupon.

Chez le porteur, l'écart ou la fraction de l'écart non soumis à la retenue à la source est qualifié de plus-value.

II. ASSIETTE ET TAUX DE LA RETENUE À LA SOURCE

(CGI, art. 187 ; BOI-RPPM-RCM-30-10-10-30)

611

La retenue à la source est pratiquée par la collectivité débitrice des revenus.

1. Assiette de la retenue à la source.

La retenue à la source est assise sur le montant brut des produits qui en relèvent.

2. Taux de la retenue à la source.

Le taux est de :

- **15 % à compter du 1^{er} janvier 2012** pour les produits des obligations, titres d'emprunt négociables et titres participatifs visés à l'article 118-1^o du CGI et émis depuis le 1^{er} janvier 1965 ainsi que pour les lots et primes de remboursement visés à l'article 118-2^o du même code et afférents à des valeurs émises depuis le 1^{er} janvier 1986 ;

- **17 % à compter du 1^{er} janvier 2012** pour les intérêts des mêmes emprunts émis avant le 1^{er} janvier 1965 et pour les lots et primes de remboursement afférents à des valeurs émises avant le 1^{er} janvier 1986. art. 20.

En outre, les produits des bons de caisse émis depuis le 1^{er} janvier 1966 sont soumis à la retenue à la source d'après le même taux que les revenus des obligations négociables, soit **15 % à compter du 1^{er} janvier 2012** ; CGI, art. 1678 *bis*, cf. n^o 606).

Remarque : il est interdit aux sociétés et personnes morales de prendre à leur charge le montant de la retenue à la source afférente aux intérêts des obligations et autres titres d'emprunt négociables émis depuis le 1^{er} janvier 1965 (CGI, art. 1672 *bis* 1-2^o). Ces dispositions ne s'appliquent pas aux lots et primes de remboursement qui peuvent être attachés à ces mêmes emprunts.

Cette interdiction s'étend aux produits des bons de caisse.

III. CALCUL ET RECOUVREMENT DE LA RETENUE À LA SOURCE

(BOI-RPPM-RCM-30-10-10-40)

612

Les modalités de calcul et de recouvrement de la retenue ainsi que les obligations des collectivités débitrices sont commentées plus loin (cf. Rec. n^{os} 9146 et suiv.).

B. PRÉLÈVEMENT SUR LES PRODUITS DE PLACEMENTS À REVENU FIXE ET ASSIMILÉS – DISPOSITIONS EN VIGUEUR JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2012

(CGI, art. 125 A et 125 B ; BOI-RPPM-RCM-30-10-20 ;
Loi de finances pour 2013, art. 9-I-E et Q)

613

Dans certains cas et sous certaines conditions, un prélèvement forfaitaire **libératoire** de l'impôt sur le revenu se substitue à la taxation des produits de placements à revenu fixe, dans le cadre du revenu global.

L'article 9-I-E de la loi de finances pour 2013 modifie les dispositions des articles 125 A et 125 D du CGI **à compter du 1^{er} janvier 2013**. Ces modifications ont pour but de supprimer le caractère libératoire du prélèvement pour certains revenus distribués, voir cf. n^o 624-1.

En outre, ce même article 9-I-Q de la loi de finances pour 2013 abroge l'article 125 B du CGI, **à compter du 1^{er} janvier 2013**.

Les informations présentées ci-dessous restent en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012.

I. GÉNÉRALITÉS SUR LE PRÉLÈVEMENT FORFAITAIRE LIBÉRAIRE

(BOI-RPPM-RCM-30-10-20-10)

614

Jusqu'au 31 décembre 2012, selon la nature des produits considérés, le prélèvement est applicable, soit sur **option**, soit **d'office** (CGI, art. 125 A-I et II et 125 D).

Toutefois, le **prélèvement est obligatoirement applicable**, sur les revenus définis au n° 618, lorsque ceux-ci sont encaissés par des personnes **n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social situé en France** (CGI, art. 125 A-III).

Depuis le 1^{er} mars 2010, le **prélèvement est obligatoirement applicable** aux produits de placements à revenu fixe mentionnés aux I et II de l'article 125 A du CGI, dont le **débiteur est établi ou domicilié en France** et qui sont **payés hors de France**, dans un **État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A dudit code, **sauf si** le débiteur démontre que les opérations auxquelles correspondent ces revenus et produits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces revenus et produits dans un État ou territoire non-coopératif (CGI, art. 125 A-III ; RES N° 2010/11 ; Arrêté du 12 février 2010, publié au *JO* du 17 février, relatif à la liste des États et territoires non-coopératifs modifié par l'arrêté du 14 avril 2011 publié au *JO* du 29 avril et par l'arrêté du 4 avril 2012 publié au *JO* du 12 avril).

Sont assimilées aux obligations françaises, pour l'application du prélèvement, les obligations émises en France par les organismes étrangers ou internationaux (cf. n° 639).

Lorsqu'il est opéré, le **prélèvement forfaitaire** a pour conséquence **de libérer** définitivement de l'impôt sur le revenu les produits auxquels il s'applique.

Il en résulte que les produits ainsi soumis au prélèvement n'ont pas à entrer en compte pour la détermination du revenu net global du bénéficiaire.

Le caractère **libératoire** du prélèvement ne peut, en aucun cas, être invoqué en ce qui concerne les produits susvisés pris en compte pour la détermination du bénéfice d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou d'une profession non commerciale. Si l'option pour le prélèvement venait néanmoins à être exercée pour de tels produits, les revenus en cause devraient être rapportés aux bénéfices de l'exploitation pour leur montant brut, c'est-à-dire déduction non faite du prélèvement. Dans ce cas, le prélèvement opéré serait imputable sur la cotisation d'impôt due (CGI, art. 125 A-V).

Depuis le 1^{er} janvier 2005, le **prélèvement forfaitaire libératoire sur option** prévu par l'article 125 A du CGI est applicable à l'ensemble des produits d'obligations et de créances de source française ou étrangère faisant l'objet d'une indexation autorisée par les articles L. 112-1 à L. 112-4 du code monétaire ou financier ou, lorsque le débiteur est établi hors de France, autorisée en vertu de dispositions analogues.

La retenue à la source éventuellement opérée sur les revenus dont le débiteur est établi en France est imputée sur le prélèvement. Les revenus de source étrangère sont retenus pour leur montant brut. L'impôt étranger retenu à la source est imputé sur le prélèvement dans la limite du crédit d'impôt auquel il ouvre droit tel que ce crédit est prévu par les conventions internationales (CGI, art. 125 A-I).

II. PRÉLÈVEMENT SUR OPTION PRÉVUE PAR L'ARTICLE 125 A DU CGI – DISPOSITIONS EN VIGUEUR JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2012

(BOI-RPPM-RCM-30-10-20-20)

L'article 9 de la loi de finances pour 2013 modifie les dispositions de l'article 125 A du CGI à **compter du 1^{er} janvier 2013**. Ces modifications ont pour but de supprimer le caractère libératoire du prélèvement pour **certain**s revenus distribués, voir cf. n° 624-1.

Les informations suivantes restent en vigueur **jusqu'au 31 décembre 2012**.

Le champ d'application de l'option pour le prélèvement forfaitaire prévu à l'article 125 A du CGI, initialement réservé aux seuls produits de placement à revenu fixe, de capitalisation et d'assurance-vie de source française, aux produits de même nature **de source européenne**, lorsque l'établissement payeur est établi en France ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE), à l'exception du Liechtenstein, a été élargi.

Deux mécanismes d'imposition au prélèvement forfaitaire libératoire sont prévus, selon que l'établissement payeur est ou non résident de France. Ainsi :

- lorsque l'établissement payeur **est établi en France**, le prélèvement est opéré par cet établissement payeur selon les mêmes modalités que celles prévues, à l'article 125 A du CGI, pour les produits de source française ;
- lorsque l'établissement payeur est établi **dans un autre État** de l'Espace économique européen (EEE, hors Liechtenstein), le prélèvement est applicable selon des règles particulières définies à l'article 125 D du code précité.

614-1

1. Champ d'application du prélèvement forfaitaire libératoire optionnel prévu à l'article 125 A du CGI jusqu'au 31 décembre 2012.

Les dispositions de l'article 125 A du CGI, qui prévoient, **sur option** du contribuable, l'imposition au prélèvement forfaitaire libératoire des produits de placements à revenu fixe de

source française, s'appliquent désormais aux mêmes produits de source européenne lorsque l'établissement payeur des produits, revenus et gains attachés à ces placements financiers est établi en France.

a. Les produits de placements à revenu fixe.

1° Les produits de source française.

Il s'agit des intérêts, arrérages et tous autres produits des placements à revenu fixe ainsi que les produits et gains de cessions des titres de créances négociables ou non négociables et les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature, perçus par des personnes physiques fiscalement domiciliées en France, lorsque l'établissement payeur est établi en France.

2° Les produits de source européenne.

Cet élargissement s'applique aux revenus ou produits perçus depuis le 1^{er} janvier 2005.

Ce sont les produits de même nature que ceux de source française évoqués au 1° et dont une liste non exhaustive est présentée.

Deux conditions sont nécessaires :

- d'une part, **le débiteur** de ces revenus, produits et gains doit être **établi hors de France** dans un État membre de l'Union européenne, ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (soit en Islande ou en Norvège, mais pas au Liechtenstein) ;
- d'autre part, **l'établissement payeur**, assurant le paiement de ces revenus, produits et gains, **doit être établi en France**.

3° Particularités des produits de placements à revenu fixe.

Pour entrer dans le champ d'application du prélèvement forfaitaire libératoire, les produits de placements à revenu fixe de source française ou européenne, doivent respecter les conditions suivantes :

- pour les produits des bons de caisse, les bons doivent être émis par des établissements de crédit ;
- pour les produits des autres créances, le capital et les intérêts ne doivent pas faire l'objet d'une indexation, sauf s'il s'agit d'une indexation autorisée par les articles L. 112-1 à L. 112-4 du code monétaire et financier (cf. n° 614), cette condition de non-indexation n'est pas non plus exigée pour les titres de créance mentionnées au 2 du II de l'article L. 211-1 du code monétaire et financier.

b. Les intérêts des sommes mises à la disposition d'une société.

L'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire est admise :

1° Pour les intérêts des comptes courants d'associés.

Les intérêts servis à des personnes physiques à raison de leur compte courant dans la société dont elles sont associés ou actionnaires entrent dans le champ d'application du prélèvement s'ils sont déductibles des bénéfices sociaux dans les conditions prévues aux articles 39-1-3° et 212 du CGI (cf. FE n° 1064-2 et suiv.).

2° Pour les intérêts des comptes bloqués.

Les intérêts des sommes mises par des personnes physiques à la disposition d'une société établie en France, ou dans l'un des États précédemment cités dont elles sont associées ou actionnaires entrent dans le champ d'application du prélèvement.

Ces sommes doivent être portées sur un **compte bloqué** et sont soumises aux conditions suivantes (CGI, art. 125 C dans sa rédaction en vigueur **jusqu'au 31 décembre 2012** ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-Q) :

- le compte bloqué doit être **individuel** (les comptes joints sont exclus) et entièrement distinct du compte courant ordinaire de l'associé ;
- les sommes mises à la disposition de la société doivent être incorporées au capital dans un délai maximum de cinq ans à compter de la date de leur dépôt ; dans les douze mois suivant leur dépôt, l'assemblée des associés statuant selon les conditions fixées pour la modification des statuts ou, selon le cas, l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires, doit se prononcer sur le principe et les modalités de l'augmentation du capital qui permettra l'incorporation de ces sommes ;
- les sommes mises à la disposition de la société doivent être indisponibles jusqu'à la date de leur incorporation au capital ;

- les intérêts servis à raison de ce dépôt doivent être calculés en retenant un taux qui n'excède pas celui prévu à l'article 39-1-3° du CGI ;

- la société débitrice ne doit pas procéder à une réduction du capital non motivée par des pertes ou à un prélèvement sur un compte de primes liées au capital pendant une période commençant un an avant le dépôt des sommes et s'achevant un an après leur incorporation au capital.

En revanche, l'**option** pour le prélèvement forfaitaire libératoire **n'est pas admise** pour les produits de source française ou de source européenne suivants :

- les intérêts versés au titre des sommes que les associés assurant en droit ou en fait la direction d'une personne morale, laissent ou mettent, directement ou par personne interposée, à la disposition de cette personne morale, dans la mesure où le total de ces avances excède **46 000 €** (CGI art. 125 B-I-1° dans sa rédaction en vigueur **jusqu'au 31 décembre 2012** ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-Q) ;

- les intérêts des sommes que les associés d'une personne morale laissent ou mettent, directement ou par personne interposée, à la disposition de cette personne morale, lorsque la constitution et la rémunération de ce placement sont liées, en droit ou en fait, à la souscription ou à l'acquisition de droits sociaux (CGI art. 125 B-I-2° dans sa rédaction en vigueur **jusqu'au 31 décembre 2012** ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-Q).

c. *Cas particuliers.*

Pour les produits de placements à revenu fixe de source européenne répartis ou distribués par un organisme de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM).

Pour les produits de placements à revenu fixe de source européenne encaissés et gains réalisés sur ces mêmes placements par des sociétés de personnes ou assimilées ayant une activité civile.

614-2

2. Conditions d'application du prélèvement forfaitaire libératoire optionnel prévu par l'article 125 A du CGI jusqu'au 31 décembre 2012.

Lorsque l'établissement payeur des produits, revenus et gains attachés aux placements éligibles au prélèvement **est établi en France**, le mécanisme du prélèvement forfaitaire libératoire s'applique aux produits de placements à revenu fixe de source française et de source européenne selon les mêmes modalités et sous les mêmes réserves.

Ainsi, l'application du prélèvement forfaitaire libératoire est subordonnée à une option préalable du contribuable auprès de l'établissement payeur français des revenus, produits et gains, ce dernier opérant ledit prélèvement sous sa propre responsabilité.

L'établissement payeur est le redevable du prélèvement et souscrit une déclaration 2777 auprès du service des impôts des non-résidents.

a. *Effets et caractéristiques de l'option.*

1° *L'option libère de l'impôt sur le revenu*

L'**option a pour effet de libérer de l'impôt sur le revenu** les revenus, produits et gains auxquels le prélèvement s'applique. Ils doivent toutefois être reportés sur la déclaration de revenus 2042 souscrite par le contribuable afin notamment d'être retenus pour le calcul du revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417-IV).

Le caractère libératoire du prélèvement ne peut toutefois pas être invoqué pour les produits, revenus et gains qui sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou d'une profession non commerciale.

2° *L'option peut être partielle.*

L'option **peut être partielle**, c'est-à-dire porter sur une catégorie de revenus ou même seulement sur une partie de ces revenus, les autres demeurant soumis, dans ce cas, au régime de droit commun (imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu).

3° *L'option est irrévocable.*

L'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire **est irrévocable** et doit être exercée par le bénéficiaire des produits, revenus ou gains auprès de l'établissement payeur français, au plus tard lors de l'encaissement des produits et revenus (CGI, ann. III, art. 41 *duodecies* E) ou, s'agissant d'un gain de cession, au plus tard dix jours à partir de la date de la cession (CGI, ann. III, art. 41 *duodecies* L).

4° *L'option n'a pas à être renouvelée chaque année.*

L'option n'a pas besoin **d'être renouvelée chaque année**. En effet, une fois exercée, elle reste valable, pour les produits de placements concernés, aussi longtemps qu'elle n'a pas été révoquée (CE arrêt du 27 octobre 1999 n° 171171). En revanche, l'option devient irrévocable au jour du paiement des produits, revenus et gains.

3. Modalités de calcul du prélèvement forfaitaire libératoire jusqu'au 31 décembre 2012.

614-3

a. *Principe.*

Le prélèvement forfaitaire libératoire est appliqué sur le **montant brut** des produits, gains ou profits. Il est liquidé au taux figurant dans le tableau figurant au n° 619-3, sauf application des conventions fiscales internationales (cf. n° 620).

b. *Précisions.*

Pour les produits de **source européenne**, il est précisé :

- d'une part, que le **calcul du prélèvement forfaitaire libératoire s'effectue** sur les revenus, produits ou gains de source étrangère **retenus pour leur montant brut**, lequel correspond au montant des revenus, produits ou gains perçus après déduction des impôts établis dans le pays d'origine et dont le paiement incombe au bénéficiaire, augmenté du crédit d'impôt tel qu'il est prévu par les conventions internationales (crédit d'impôt conventionnel) ;
- et, d'autre part, que le **crédit d'impôt conventionnel s'impute** sur le prélèvement forfaitaire et, le cas échéant, les prélèvements sociaux dus au titre desdits revenus, produits et gains de source étrangère.

L'excédent du crédit d'impôt conventionnel non imputé sur le prélèvement forfaitaire libératoire ou sur les prélèvements sociaux **n'est pas restituable**.

II bis. **PRÉLÈVEMENT SUR OPTION PRÉVUE PAR L'ARTICLE 125 D DU CGI – DISPOSITIONS EN VIGUEUR JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2012**

(BOI-RPPM-RCM-30-10-20-30 n° 220)

L'article 125 D du CGI institue de nouvelles règles d'application du prélèvement forfaitaire libératoire **sur option** pour les personnes physiques fiscalement domiciliées en France, lorsque **l'établissement payeur** des produits de placements à revenu fixe, de capitalisation et d'assurance-vie **de source européenne** qu'elles perçoivent **est établi hors de France** dans un État européen.

615

1. Champ d'application de l'article 125 D du CGI jusqu'au 31 décembre 2012.

a. *Les produits de placements à revenu fixe concernés.*

Le prélèvement forfaitaire libératoire s'applique **sur option** :

- aux intérêts, arrérages et produits de toute nature des placements à revenu fixe perçus par une personne physique fiscalement domiciliée en France, ainsi qu'aux gains de cession réalisés par ces personnes sur ces mêmes placements financiers ;
- si d'une part, **l'établissement payeur** des revenus **est établi hors de France** dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) hors Liechtenstein, c'est-à-dire dans un des États membres de l'Union européenne, en Islande ou en Norvège, que cet établissement payeur soit ou non le débiteur des revenus ;
- et si d'autre part, le **débiteur** des revenus est établi dans l'un des États précités ou en France.

Les produits des placements à revenu fixe de source européenne sont notamment des revenus d'obligations et autres titres d'emprunts négociables, des revenus de titres négociables, des revenus de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants d'associés.

Cette option est subordonnée au respect des conditions mentionnées à l'article 125 A-IV du CGI, dans sa rédaction en vigueur **jusqu'au 31 décembre 2012**.

b. *Les produits des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie.*

Le prélèvement forfaitaire libératoire s'applique également aux produits des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie mentionnés à l'article 122-2, al. 2 du CGI, c'est à dire souscrits **hors de France** auprès d'une entreprise d'assurance établie dans un État partie à l'accord sur l'EEE, hors Liechtenstein (CGI, art. 125 D-II dans sa rédaction en vigueur **jusqu'au 31 décembre 2012**).

615-1

2. Les conditions d'application du prélèvement forfaitaire libératoire jusqu'au 31 décembre 2012.

a. *L'option doit être expresse.*

Le prélèvement forfaitaire libératoire prévu à l'article 125 D du CGI n'est susceptible de s'appliquer que si le bénéficiaire des produits éligibles exerce **expressément une option** en ce sens.

Le redevable légal du prélèvement est le contribuable français (personne physique fiscalement domiciliée en France) qui perçoit les produits concernés.

b. L'option est réservée aux personnes physiques.

Seules les personnes **physiques** peuvent **opter** pour une imposition au prélèvement forfaitaire libératoire.

c. L'option pour le prélèvement forfaitaire est libératoire de l'impôt sur le revenu.

Lorsqu'elle est exercée, l'option a pour effet de libérer les revenus, produits et gains auxquels le prélèvement forfaitaire s'applique de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 125 D-III dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012).

Ces revenus, produits et gains ne sont donc pas pris en compte pour la détermination du revenu net global du contribuable.

Toutefois, comme pour les revenus de source française ou européenne soumis au prélèvement forfaitaire libératoire dans les conditions de l'article 125 A du CGI, ils doivent être reportés sur la déclaration de revenus souscrite par le contribuable, à la ligne prévue, afin notamment d'être retenus pour le calcul du revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417-IV-1^o-c).

Le caractère libératoire du prélèvement ne peut toutefois pas être invoqué pour les produits, revenus et gains qui sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou d'une profession non commerciale.

d. L'option s'exerce par le dépôt de la déclaration 2778.

L'option s'exerce **par le dépôt** de la déclaration 2778 intitulée « Prélèvement libératoire sur les produits de placements à revenu fixe et assimilés de source européenne » **et le paiement** du prélèvement forfaitaire libératoire.

À défaut, le contribuable est placé sous le régime de droit commun et les sommes versées sont prises en compte pour la détermination de son revenu net global. L'option ne peut pas être exercée de manière rétroactive.

e. L'option est irrévocable.

L'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire est **irrévocable**. Le contribuable ne pourra pas demander rétroactivement le dégrèvement dudit prélèvement et l'imposition des produits perçus au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

f. L'option peut être partielle.

Le bénéficiaire qui perçoit des produits de diverses catégories de placements à revenus fixes, de capitalisation et d'assurance-vie de source européenne a la faculté de n'opter pour une imposition au prélèvement forfaitaire libératoire que pour certains d'entre eux, voire même que pour une partie seulement de ces produits, les autres demeurant soumis au barème progressif de l'IR.

g. Le taux d'imposition.

Les taux d'imposition au prélèvement forfaitaire libératoire prévu à l'article 125 D du CGI sont ceux prévus :

- à l'article 125 A-III *bis* du CGI pour les produits de placements à revenu fixe, **soit 24 % pour les produits perçus au titre de l'année 2012** (19 % en 2011 ; 18 % entre le 1^{er} janvier 2008 et le 31 décembre 2010 ; 16 % antérieurement ; Loi de finances pour 2013, art. 9) ;

- à l'article 125-0 A du CGI pour les produits des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie, soit en principe **35 %, 15 % et 7,5 %**, selon la durée du contrat.

Remarque : au taux du prélèvement forfaitaire libératoire s'ajoute les prélèvements sociaux.

h. Les modalités de calcul du prélèvement forfaitaire libératoire.

Le prélèvement s'applique sur le **montant brut** des revenus, produits et gains de source européenne.

Le montant brut correspond au montant des revenus perçus **après déduction** des impôts établis dans le pays d'origine et dont le paiement incombe au bénéficiaire des revenus, produits et gains, **augmenté** du crédit d'impôt tel qu'il est prévu par les conventions internationales (crédit d'impôt conventionnel).

Ce crédit d'impôt conventionnel s'impute sur le prélèvement forfaitaire libératoire et les prélèvements sociaux dus.

Cas particulier : les conséquences de l'application de la retenue à la source « directive épargne » sur des produits soumis sur option au prélèvement forfaitaire libératoire sont prévues.

615-2 3. Les obligations déclaratives et de paiement du prélèvement (CGI, ann. III, art. 41 *sexdecies* K et 41 *sexdecies* L).

a. La date de dépôt de la déclaration et de paiement du prélèvement.

La déclaration des revenus, produits et gains et le paiement du prélèvement correspondant sont effectués dans les quinze jours du mois suivant celui au cours duquel les revenus ou produits sont encaissés ou inscrits en compte ou, s'agissant d'un gain, dans les quinze jours du mois suivant celui au cours duquel la cession est réalisée.

b. Les obligations déclaratives et de paiement.

La déclaration et le paiement du prélèvement forfaitaire libératoire sont effectués :

- soit par le contribuable lui-même ;
- soit par l'établissement payeur dûment mandaté.

La déclaration 2778, dénommée « Prélèvement libératoire sur les produits de placements à revenu fixe et assimilés de source européenne », est disponible sur le site : www.impots.gouv.fr.

c. Les sanctions pour non-respect des obligations déclaratives et de paiement.

La souscription d'une déclaration 2778 **hors délai** équivaut à un défaut d'option pour le prélèvement.

La souscription de la déclaration 2778 non accompagnée du **paiement total** du prélèvement forfaitaire libératoire et des prélèvements sociaux est assimilée à une absence de déclaration et donc à un défaut d'option.

À défaut d'option, l'ensemble des produits, revenus et gains concernés sont soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif (CGI, art. 125 D-IV, al. 4) ;

616 4. Convention conclue entre l'administration fiscale française et les établissements payeurs établis à l'étranger

L'article 125 D-VI du CGI prévoit que l'administration fiscale peut conclure, avec chaque personne établie hors de France mandatée par des contribuables pour le paiement du prélèvement forfaitaire libératoire (établissement payeur établi dans un autre État de l'Union européenne, en Islande ou en Norvège), une convention qui organise les modalités déclaratives annuelles et de paiement du prélèvement pour l'ensemble de ces contribuables.

III. PRÉLÈVEMENT D'OFFICE OU OBLIGATOIRE

(BOI-RPPM-RCM-30-10-20-40 et BOI-RPPM-RCM-30-10-20-50)

Dans certains cas, le prélèvement peut être effectué **d'office** ou **est obligatoire**.

617 1. Prélèvement d'office (CGI, art. 125 A-II dans sa rédaction en vigueur **jusqu'au 31 décembre 2012** ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-E ; BOI-RPPM-RCM-30-10-20-40).

Sont soumis d'office au prélèvement, les placements désignés à l'article 6 *quinquies* de l'annexe IV au CGI.

Ils comprennent : les bons du Trésor sur formules, les bons d'épargne de la Poste, les bons de l'organe central du Crédit agricole, les bons à cinq ans de participation au développement du marché hypothécaire émis par le Crédit foncier de France, les bons émis par les groupes régionaux d'épargne et de prévoyance, les versements en comptes sur livrets.

Le prélèvement ainsi opéré est définitivement acquis au Trésor. Il ne peut faire l'objet d'aucune imputation ou restitution.

Cependant, les **personnes physiques** bénéficiaires peuvent **opter** pour l'imposition de ces revenus selon le régime de droit commun.

Avant le 1^{er} janvier 2009, le prélèvement était applicable dans tous les cas aux produits des sommes inscrites aux comptes spéciaux sur **livrets** ouverts avant le 1^{er} janvier 2009 à leurs déposants par les **caisses de Crédit mutuel non agricole** visées à l'article 125 A-II *bis* ancien du CGI. Le prélèvement est assis sur le tiers de ces produits.

618 2. Prélèvement obligatoire (BOI-RPPM-RCM-30-10-20-50).

En principe, les produits payés à des personnes **dont le domicile fiscal ou le siège social est situé hors de France** sont soumis obligatoirement au prélèvement (CGI, art. 125 A-III dans sa rédaction en vigueur **jusqu'au 31 décembre 2012** ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-E et CGI, ann. III, art. 41 *duodecies* C et 41 *duodecies* D).

Le prélèvement est calculé aux mêmes taux que le prélèvement libératoire pour lequel peuvent opter les résidents (à l'exception des prélèvements sociaux, cf. n° 619).

Sous réserve des clauses des conventions fiscales internationales (cf. n°s 620 et 620-1), cette obligation concerne les produits de placements à revenu fixe (à l'exception de ceux visés

ci-dessous) **même s'ils ne remplissent pas les conditions auxquelles est normalement subordonnée l'option** ouverte aux contribuables domiciliés en France (cf. n° 615).

Depuis le 1^{er} mars 2010, les revenus ou produits, **payés** à des personnes **domiciliées ou établies dans un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI, sont soumis **obligatoirement** au prélèvement (CGI, art. 125-0 A-II *bis* et 125 A-III ; RES N° 2010/11 ; Arrêté du 12 février 2010, publié au *JO* du 17 février, relatif à la liste des États ou territoires non-coopératifs modifié par l'arrêté du 14 avril 2011 publié au *JO* du 29 avril et par l'arrêté du 4 avril 2012 publié au *JO* du 12 avril).

Toutefois, **n'ont pas à être soumis au prélèvement obligatoire** :

- les produits exonérés de l'impôt sur le revenu ;
- les produits des obligations émises en France avec l'autorisation du ministre de l'économie et des finances par des organismes étrangers ou internationaux (cf. n° 639)¹ ;
- les produits des emprunts contractés hors de France par des personnes morales françaises avec l'autorisation du ministre de l'économie et des finances (cf. n°s 639-2 et suiv.) ;
- les intérêts payés hors de France, depuis le 1^{er} janvier 1999 et sous certaines conditions, par les centrales de trésorerie.
- les produits de certains placements financiers effectués en France par des organisations internationales, des États souverains étrangers ou des institutions publiques étrangères (cf. n° 639) ;
- les produits des opérations effectuées par certains établissements ou organismes étrangers ou internationaux auprès des établissements de crédit installés en France : intérêts des dépôts en devises effectués auprès de ces établissements, revenus provenant d'opérations de trésorerie à court terme réalisées entre des établissements de crédit installés en France, d'une part, et des banques établies à l'étranger, des organismes internationaux ou des institutions financières publiques étrangères, d'autre part ;
- les intérêts des comptes étrangers en euros (comptes de non-résidents) ouverts auprès d'établissements de crédit établis en France par des personnes dont le domicile fiscal ou le siège social est situé hors de France ;
- les intérêts des comptes de non-résidents courus depuis le 1^{er} septembre 1994, ouverts par des personnes dont le domicile fiscal ou le siège social est situé dans la zone franc (hors France fiscale), y compris Monaco (RM n° 6905 à M. Masson, *JO Débats AN* du 1^{er} août 1994) ;
- les produits versés à des entreprises étrangères possédant un établissement stable en France et compris dans le bénéfice de cet établissement ;
- sous certaines conditions, les produits versés à l'établissement situé à l'étranger d'une entreprise ayant son siège social en France ;
- les revenus encaissés par des fonctionnaires ou agents de l'État en service à l'étranger justifiant de leur imposition en France, ces personnes étant assimilées aux redevables qui ont leur domicile fiscal en France ;
- les intérêts provenant d'opérations à court terme perçus par les banques établies à l'étranger à raison des effets représentatifs de créances hypothécaires détenus par elles et susceptibles d'être acquis par le crédit foncier de France ;
- les intérêts et prime d'épargne de plan-épargne logement des non-résidents.
- sous certaines conditions, les versements d'intérêts opérés depuis le 1^{er} janvier 2004, entre sociétés associées d'États membres de l'Union européenne différents, détenant des participations en capital d'au moins 25 % ;
- les intérêts des obligations émises depuis le 1^{er} octobre 1984 par un débiteur domicilié ou établi en France lorsque le bénéficiaire effectif de ces intérêts justifie auprès du débiteur ou de la personne qui en assure le paiement qu'il a son domicile fiscal ou son siège hors du territoire de la République française, de Monaco, ou d'un État dont l'institut d'émission est lié au Trésor français par un compte d'opération monétaire (CGI, art. 125 A-III, al. 2 dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 28 février 2010). Il est précisé que la retenue à la source éventuellement appliquée sur ces produits n'est pas remboursable sous réserve des conventions internationales (CGI, art. 199 *ter*-I-a, al. 2 ; cf. n° 636) ;
- les produits des titres de créances visés au n° 607-3 payés à l'étranger ou à des personnes dont le domicile fiscal est situé hors de France (CGI, art. 125 A-III, dernier alinéa) ;

Pour ces deux dernières catégories, les personnes domiciliées dans un État ou Territoire lié à la France par une convention fiscale peuvent justifier de leur qualité de non-résident par la production d'une attestation suivant une procédure simplifiée.

1. Cependant, le prélèvement optionnel peut être effectué.

- 618-1** **Remarque** : Il est précisé que les flux financiers à terme, de droit français ou étranger, relatifs à des taux d'intérêt définis depuis le 1^{er} novembre 2007 au I de l'article D. 211-1 A du code monétaire et financier sont placés hors du champ d'application du prélèvement forfaitaire, opéré sur option ou à titre obligatoire.

IV. ASSIETTE ET TAUX DU PRÉLÈVEMENT

(CGI, art. 125-0 A-II et II *bis*, 125 A-III *bis* et 125 C dans leur rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012 ; Loi de finances pour 2013, art. 9)

1. Principe.

- 619** Le prélèvement **est assis sur le montant brut** des produits, des gains ou profits.

Il est liquidé aux taux figurant dans le tableau ci-après au n° 619-4, sauf application des conventions fiscales internationales (cf. n° 620).

2. Régime fiscal de l'anonymat (RES N° 2008/33).

- 619-1** Les bons de caisse ou assimilés émis par les établissements de crédit, les bons du Trésor (CGI, art. 125 A-III *bis*) et les bons ou contrats de capitalisation (CGI, art. 125-0 A) offrent la possibilité aux porteurs de détenir des avoirs qui peuvent demeurer anonymes vis-à-vis de l'administration fiscale. En contrepartie, ces bons sont soumis à un prélèvement libératoire au taux de **60 %** sur les produits et à un prélèvement de **2 %** sur leur valeur en capital (cf. tableau ci-après et ENR. n°s 4730 et suiv.).

Pour les bons ou contrats émis ou souscrits antérieurement au 1^{er} janvier 1998, l'option pour le nominatif ou l'anonymat peut être exercée au plus tard au moment du **paiement** des produits capitalisés.

Pour les bons ou contrats émis ou souscrits depuis le 1^{er} janvier 1998, le régime du nominatif (droit commun) s'applique uniquement si le souscripteur et le bénéficiaire, s'il est différent, ont autorisé, lors de la **souscription**¹ du bon ou du contrat, l'établissement auprès duquel celui-ci a été souscrit à communiquer leur identité et leur domicile fiscal à l'administration fiscale et à condition, sauf exceptions limitativement prévues, de conserver ce bon ou contrat jusqu'au remboursement.

3. Régime fiscal de faveur à l'égard des produits d'épargne solidaire de partage (CGI, art. 125 A-III *bis*-10°).

- 619-2** Le taux du prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu est réduit à **5 %** pour les produits de placement à revenu fixe abandonnés, dans le cadre de l'épargne solidaire dite « de partage », au profit d'organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200-1 du CGI.

Le bénéfice du prélèvement forfaitaire libératoire calculé au taux réduit de **5 %** est réservé aux personnes qui ont opté pour ce prélèvement ou y sont soumises obligatoirement, lorsqu'elles perçoivent des produits mentionnés à l'article 125 A-I du CGI et qu'elles se sont engagées, selon un mécanisme solidaire de partage, à abandonner tout ou partie de ces produits au profit d'organismes mentionnés à l'article 200-1 dudit code est assis sur le montant brut des produits.

4. Régime fiscal pour les produits ou les revenus payés à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non-coopératif (RES N° 2010/11 ; Arrêté du 12 février 2010, publié au JO du 17 février, relatif à la liste des États ou territoires non-coopératifs modifié par l'arrêté du 14 avril 2011 publié au JO du 29 avril).

- 619-3** Du 1^{er} mars 2010 au **31 décembre 2012**, un **prélèvement de 50 %** est **obligatoirement applicable** sur les produits ou les revenus qui sont **payés** à des personnes **domiciliées ou établies dans un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Les éléments soumis au prélèvement obligatoire sont :

- les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature, quelle que soit la durée du contrat (CGI, art. 125-0 A-II *bis*) ;
- les revenus et produits de placements à revenu fixe mentionnés aux I et II de l'article 125 A du CGI (CGI, art. 125 A-III).

1. Date du premier versement par le souscripteur.

5. Tableau des taux de liquidation du prélèvement forfaitaire libérateur jusqu'au 31 décembre 2012.

619-4

Nature et origine des produits, gains ou profits		Taux % (1)		
Emprunts d'État, obligations et produits assimilés, fonds salariaux. Comptes bloqués d'associés.	Produits encaissés	à compter du 1 ^{er} janvier 2004	16	
		à compter du 1 ^{er} janvier 2008	18	
		à compter du 1 ^{er} janvier 2011	19	
		à compter du 1 ^{er} janvier 2012	24	
Parts de fonds communs de créances.	Produits encaissés	à compter du 1 ^{er} janvier 2004	16	
		à compter du 1 ^{er} janvier 2008	18	
		à compter du 1 ^{er} janvier 2011	19	
		à compter du 1 ^{er} janvier 2012	24	
	Boni de liquidation	à compter du 1 ^{er} janvier 2004	16	
		à compter du 1 ^{er} janvier 2008	18	
		à compter du 1 ^{er} janvier 2011	19	
		à compter du 1 ^{er} janvier 2012	24	
Titres de créances négociables.	Produits et gains sur cessions encaissés ou réalisés	à compter du 1 ^{er} janvier 2004	16	
		à compter du 1 ^{er} janvier 2008	18	
		à compter du 1 ^{er} janvier 2011	19	
		à compter du 1 ^{er} janvier 2012	24	
Créances, dépôts, cautionnements et comptes courants.	Produits courus du 1 ^{er} janvier 1983 au 31 décembre 1989 inclus.		45	
	Produits courus du 1 ^{er} janvier 1990 au 31 décembre 1994 inclus.		35	
	Produits courus à compter du 1 ^{er} janvier 1995.		16	
	Produits courus à compter du 1 ^{er} janvier 2008.		18	
	Produits courus à compter du 1 ^{er} janvier 2011.		19	
	Produits courus à compter du 1 ^{er} janvier 2012.		24	
Bons du Trésor sur formules, bons de caisse émis par les établissements de crédit et autres titres assimilés.	Bons non anonymes.	Émis entre le 1 ^{er} janvier 1983 et le 31 décembre 1989	45	
		Émis entre le 1 ^{er} janvier 1990 et le 31 décembre 1994	35	
		Émis à compter du 1 ^{er} janvier 1995.	16	
		Émis à compter du 1 ^{er} janvier 2008.	18	
		Émis à compter du 1 ^{er} janvier 2011.	19	
		Émis à compter du 1 ^{er} janvier 2012.	24	
	Bons anonymes (2).	Émis à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 et jusqu'au 31 décembre 1982 inclus.		42
		Émis à compter du 1 ^{er} janvier 1983		60 (3)

Nature et origine des produits, gains ou profits		Taux (1) %		
Bons ou contrats de capitalisation ou placements de même nature.	Bons non anonymes.	Contrats souscrits du 1 ^{er} janvier 1983 jusqu'au 31 décembre 1989. Durée du contrat (d) :		
		- $d < 2$ ans ;	45	
		- $2 \text{ ans} \leq d < 4$ ans ;	25	
		- $4 \text{ ans} \leq d < 6$ ans ; - $d \geq 6$ ans.	15 (4)	
		Contrats souscrits à compter du 1 ^{er} janvier 1990. - $d < 4$ ans ; - $4 \text{ ans} \leq d < 8$ ans ; - $d \geq 8$ ans	35 15 (4)	
		Bons anonymes (2).	Quelle que soit la durée du contrat.	60 (3)
		Produits d'épargne solidaire visés à l'article 125 A-III bis-10° du CGI.	Donnés à un organisme mentionné à l'article 200-1 du CGI de façon automatique	5(5)
Produits visés aux articles 125-0 A-II bis et 125-A-III bis-11°	Payés, à compter du 1 ^{er} mars 2010, à des personnes domiciliées ou établies dans un Etat ou territoire non-coopératif	50		

(1) Pour les personnes physiques domiciliées en France et les personnes qui se placent sous l'anonymat, ces taux sont majorés :

- depuis le 1^{er} janvier 1991, de la contribution sociale généralisée (CGI, art. 1600-0 D) [cf. n° 124-2] ;
- depuis le 1^{er} février 1996, de la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CGI, art. 1600-0 l) [cf. n° 125-2] ;
- depuis le 1^{er} janvier 1998, du prélèvement social (cf. n° 126-1) ;
- depuis le 1^{er} juillet 2004, de la contribution additionnelle au prélèvement social (cf. n° 127-1).

(2) Les bons anonymes sont soumis, en outre, au prélèvement spécial de 2 % sur le montant nominal des bons (CGI, art. 990 A et 990 B) [cf. ENR. n°s 4730 et suiv.]

(3) Ce taux s'applique aux prélèvements sur les produits de placements anonymes opérés depuis le 1^{er} janvier 1999 ; antérieurement, il s'élevait à 50 %.

(4) Voir n°s 608-1 et suiv.

(5) Ce taux s'applique aux produits abandonnés à un organisme éligible depuis le 1^{er} janvier 2008.

V. INCIDENCE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

620

Les produits des placements à revenu fixe payés à l'étranger par des personnes domiciliées ou établies en France sont soumis au prélèvement obligatoire sous réserve de certaines exceptions (cf. n° 618).

Toutefois, en vertu des dispositions des conventions fiscales internationales, le prélèvement obligatoire à opérer sur les produits d'obligations et autres créances payés à des personnes fiscalement domiciliées hors de France peut être appliqué selon un **taux réduit**, voire **totale-ment supprimé**.

Afin de permettre l'aménagement sur ce point des conventions en vigueur, il a été décidé de limiter à :

- **12 %** pour les emprunts émis avant le 1^{er} janvier 1965 ;
- **10 %** pour les emprunts émis avant le 1^{er} octobre 1984, le taux du prélèvement à opérer sur les produits des obligations versés à des personnes, sociétés ou organismes ayant leur domicile fiscal ou siège social, soit dans un pays lié à la France par une convention existante soit dans un territoire d'outre-mer ou dans certains Etats de l'ancienne Communauté.

Le taux de **10 %** s'applique également aux revenus de créances, dans la mesure où ils se rapportent à des emprunts contractés par des sociétés françaises auprès d'établissements financiers étrangers en vue du financement de leurs investissements. Cette solution s'applique aussi lorsque le crédit est consenti par un fournisseur ou un constructeur étranger.

Étant donné que la retenue à la source peut s'imputer sur le prélèvement, même lorsque celui-ci est dû au taux réduit, le prélèvement n'est pas perçu (ou, le cas échéant, est remboursé), lorsque les produits ont déjà supporté la retenue à la source au même taux de **10 %** ou de **12 %**.

Ces dispositions doivent être éventuellement combinées avec les règles découlant des conventions fiscales internationales ; lorsque celles-ci prévoient la taxation uniquement dans l'État du domicile du bénéficiaire, aucun prélèvement n'est perçu.

Par ailleurs les intérêts des obligations émises depuis le 1^{er} octobre 1984 par un débiteur domicilié ou établi en France et souscrites par des personnes domiciliées dans la zone franc (hors France fiscale) ne sont pas soumis au prélèvement de **10 %** lorsqu'ils sont exonérés de retenue à la source (cf. n^{os} 610 et 618).

620-1

Incidences de la reconnaissance de la transparence des sociétés étrangères aux fins d'application des conventions lorsque des dividendes, intérêts et redevances de source française transitent par ces sociétés.

Par une décision « Diebold Courtage » du 13 octobre 1999, le Conseil d'État a accepté de rechercher si les associés d'une société de personnes néerlandaise, dépourvue de la personnalité juridique et fiscalement transparente, avaient la qualité de résidents des Pays-Bas et pouvaient, à ce titre, bénéficier des dispositions de la convention fiscale franco-néerlandaise. À la lumière de cette décision, lorsqu'une société de personnes est considérée comme fiscalement transparente dans l'État où elle est constituée, l'administration fiscale française accepte désormais, sous certaines conditions et aux fins d'application des conventions fiscales à certains revenus de source française (dividendes, intérêts et redevances), de tirer les conséquences de ce caractère transparent, y compris lorsque la société est dotée de la personnalité morale.

Ainsi, lorsque ces revenus de source française bénéficient à des associés non-résidents de France d'une société de personnes étrangère, les associés sont éligibles au bénéfice de la convention fiscale s'ils sont résidents d'un État avec lequel la France a conclu une convention comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale et si la société de personnes étrangère transparente est elle-même située dans un État avec lequel la France a conclu une convention comportant une telle clause.

Lorsque cette dernière condition est satisfaite, la transparence fiscale de la société de personnes étrangère est également admise pour l'application des retenues à la source et du prélèvement forfaitaire obligatoire aux dividendes, redevances et intérêts de source française qui bénéficient à ses associés résidents de France.

Les conditions et modalités d'application de ces nouvelles dispositions, notamment au regard du prélèvement forfaitaire obligatoire prévu à l'article 125 A-III du CGI sont commentées.

621

Cas des personnes de nationalité française domiciliées à Monaco.

Dès lors qu'elles sont fiscalement **assimilées aux français domiciliés en France**, les personnes physiques de nationalité française ayant leur domicile ou leur résidence dans la principauté, mais qui n'y avaient pas cinq ans de résidence habituelle à la date du 13 octobre 1962, ne sont soumises au prélèvement, à raison des produits de placements à revenu fixe de source française dont elles bénéficient, que sur **option**.

En revanche, les **autres personnes**, de toutes nationalités, domiciliées à Monaco, sont soumises au **prélèvement obligatoire**, dans les conditions de droit commun.

D'autre part, la situation des personnes fiscalement domiciliées à Monaco est alignée à tous égards sur celle des autres résidents de la zone franc (prélèvement limité à 10 % ou exonération) en ce qui concerne les intérêts des obligations émises depuis le 1^{er} octobre 1984 dans les conditions exposées au n^o 620 ci-dessus.

Il est précisé que le prélèvement forfaitaire obligatoire n'est pas exigible sur les produits de créances quelconques (autres, par conséquent, que les obligations négociables et les bons de caisse), dépôts, cautionnements et comptes courants encaissés par les **entreprises de crédit** établies dans la principauté, dans le cadre de leur activité professionnelle.

VI. OBLIGATIONS DES ÉTABLISSEMENTS PAYEURS

(BOI-RPPM-RCM-30-10-20-60)

622

1. Versement du prélèvement.

En vertu de l'article 125 A-I, dernier alinéa, du CGI, le prélèvement est opéré par l'établissement payeur, qui peut être le **débiteur ou l'intermédiaire qui assure le paiement** des revenus (cf. Rec. n^{os} 9154 à 9157).

Il ne peut être pris en charge par le débiteur (CGI, art. 1678 *quater*, al. 2).

En principe, la retenue à la source opérée sur certains produits de placements à revenu fixe est imputée sur le prélèvement (CGI, art. 125 A-I, al. 2 dans sa rédaction en vigueur **jusqu'au 31 décembre 2012** ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-E). Cependant, dans le cas où le prélèvement est appliqué aux produits de bons de caisse émis par les établissements de crédit, celui-ci tient lieu de retenue à la source (cf. n° 610).

En ce qui concerne la remise du prélèvement au Trésor, cf. Rec. n° 9156.

623 2. Obligations déclaratives.

Elles sont exposées aux n°s 920 et suiv.

624 3. Cas particulier des sociétés de personnes.

Afin de répondre aux nécessités du contrôle fiscal, la qualité d'établissement payeur est attribuée aux sociétés de personnes visées à l'article 8 du CGI (CGI, ann. II, art. 75-4°). En effet, ces sociétés n'étant pas personnellement imposables sur les produits de placements à revenu fixe qu'elles encaissent, sont réputées verser à chacun de leurs associés la quote-part des revenus correspondant à leurs droits, le jour où elles ont elles-mêmes encaissé lesdits revenus ou ont été créditées de leur montant.

C. PRÉLÈVEMENT SUR LES PRODUITS DE PLACEMENTS À REVENU FIXE ET ASSIMILÉS – DISPOSITIONS EN VIGUEUR À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2013

(CGI, art. 125 A et 125 D modifiés par l'article 9-I-E et F de la loi de finances pour 2013)

Afin de rapprocher la fiscalité des revenus du patrimoine de celle des revenus du travail le législateur **supprime**, dans certains cas et sous certaines conditions, le **caractère libératoire** du prélèvement prévu aux articles 125 A et 125 D du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 9-I-E et F). Ces dispositions en vigueur **à compter du 1^{er} janvier 2013**, sont présentées au ci-après.

Les articles 125 B et 125 C **sont abrogés à compter du 1^{er} janvier 2013** (Loi de finances pour 2013, art. 9-I-Q).

I. PRÉLÈVEMENT PREVU LORSQUE LA PERSONNE QUI ASSURE LE PAIEMENT DES REVENUS EST ÉTABLIE EN FRANCE – DISPOSITIONS EN VIGUEUR À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2013

(CGI, art. 125 A modifié par l'article 9-I-E de la loi de finances pour 2013)

1. Champ d'application

624-1 a. Personnes assujetties ou non à un prélèvement.

1° Prélèvement obligatoire.

Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui bénéficient de produits de placements à revenu fixe et revenus assimilés sont assujetties à un prélèvement lorsque la personne qui assure le paiement de ces revenus est établie en France, qu'il s'agisse ou non du débiteur.

2° Personnes dispensées du prélèvement.

Peuvent demander à **être dispensées** de ce prélèvement dans les conditions prévues à l'article 242 quater nouveau du CGI, les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal dont le **revenu fiscal de référence** (CGI, art. 1417-IV-1°) de l'avant-dernière année, **est inférieur** :

- à **25 000 €** pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs ;
- et à **50 000 €** pour les contribuables soumis à une imposition commune.

3° Prélèvement sur option du bénéficiaire.

Les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal dont le montant des revenus mentionnés au premier tiret du 1° du b ci-dessous, au titre d'une année, **n'excède pas 2 000 € peuvent opter** pour leur assujettissement à l'impôt sur le revenu, à raison de ces mêmes revenus, à un taux forfaitaire de **24 %**. L'option est exercée lors du dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus perçus au titre de la même année.

b. Revenus soumis à un prélèvement obligatoire.

1° Prélèvement obligatoire sur certains revenus.

Sont soumis au prélèvement obligatoire les revenus suivants. Il s'agit des :

- intérêts, arrérages et produits de toute nature de fonds d'État, obligations, titres participatifs, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, ainsi que

d'intérêts versés au titre des sommes mises à la disposition de la société dont elles sont associées ou actionnaires et portées sur un compte bloqué individuel ;

- revenus des produits d'épargne donnés au profit d'un organisme mentionné à l'article 200-1 du CGI dans le cadre d'un mécanisme dit "solidaire" de versement automatique à l'organisme bénéficiaire par le gestionnaire du fonds d'épargne ;

- revenus et produits mentionnés aux deux tirets ci-dessus, dont le débiteur est établi ou domicilié en France et qui **sont payés hors de France**, dans un État ou territoire non-coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, sauf si le débiteur démontre que les opérations auxquelles correspondent ces revenus et produits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces revenus et produits dans un État ou territoire non-coopératif.

2° Dispense de prélèvement pour certains revenus.

Le prélèvement **ne s'applique pas** aux intérêts et autres revenus **exonérés** d'impôt sur le revenu en application de l'article 157 du CGI dit code.

2. Modalités de calcul du prélèvement.

624-2

a. Base du prélèvement.

Pour le calcul de ce prélèvement, les revenus de source française ou de source étrangère sont retenus pour leur montant brut.

b. Taux du prélèvement.

Le taux d'imposition prévu à l'article 125 A du CGI est différent selon les revenus ou produits.

1° *Le taux à 5 %.*

Il est fixé à **5 %** pour les revenus des produits d'épargne donnés au profit d'un organisme mentionné à l'article 200-1 du CGI dans le cadre d'un mécanisme dit « solidaire ».

2° *Le taux à 24 %.*

Il est fixé à **24 %** pour :

- les produits d'obligations négociables et de titres participatifs et les intérêts servis aux salariés sur les versements effectués dans les fonds salariaux ;

- les intérêts des plans d'épargne-logement ne bénéficiant pas de l'exonération mentionnée à l'article 157-9° bis du CGI et les intérêts des comptes épargne d'assurance pour la forêt ne bénéficiant pas de l'exonération mentionnée à l'article 157-23° du même code ;

- les produits des titres de créances négociables sur un marché réglementé en application d'une disposition législative particulière et non susceptibles d'être cotés ;

- les produits des bons du Trésor sur formules, des bons d'épargne des PTT ou de la Poste, des bons de la caisse nationale du crédit agricole, des bons de caisse du crédit mutuel, des bons à cinq ans du crédit foncier de France, des bons émis par les groupements régionaux d'épargne et de prévoyance, des bons de la caisse nationale de l'énergie et des bons de caisse des établissements de crédit, sous réserve que ces titres aient été émis avant la date d'entrée en vigueur de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 de finances pour 1980 ainsi que les autres produits des autres placements ;

- les produits des bons et titres émis à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 et avant le 1^{er} janvier 1998 lorsque le bénéficiaire des intérêts autorise l'établissement payeur, au moment du paiement, à communiquer son identité et son domicile fiscal à l'administration fiscale ;

- les produits des parts émises par les fonds communs de créances ainsi que pour le boni de liquidation ;

- les produits des bons et titres énumérés au quatrième tiret ci-dessus à compter du 1^{er} janvier 1998 lorsque le souscripteur et le bénéficiaire, s'il est différent, ont autorisé, lors de la souscription, l'établissement auprès duquel les bons ou titres ont été souscrits à communiquer leur identité et leur domicile fiscal à l'administration fiscale et à condition que le bon ou titre n'ait pas été cédé.

3° *Le taux à 42 %.*

Il est fixé à **42 %** pour :

- les bénéficiaires, souhaitant rester **anonymes** vis-à-vis de l'administration fiscale, des produits des bons et titres émis à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 et avant le 1^{er} janvier 1998 lorsque le bénéficiaire des intérêts autorise l'établissement payeur, au moment du paiement, à communiquer son identité et son domicile fiscal à l'administration fiscale.

4° *Le taux à 60 %.*

Il est fixé à **60 %** pour :

- les souscripteurs et les bénéficiaires, souhaitant rester **anonymes** vis-à-vis de l'administration fiscale, des produits des bons du Trésor sur formules, des bons d'épargne des PTT ou de la Poste, des bons de la caisse nationale du crédit agricole, des bons de caisse du crédit mutuel, des bons à cinq ans du crédit foncier de France, des bons émis par les groupements régionaux d'épargne et de prévoyance, des bons de la caisse nationale de l'énergie et des bons de caisse des établissements de crédit, sous réserve que ces titres aient été émis avant la date d'entrée en vigueur de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 de finances pour 1980 ainsi que les autres produits des autres placements ;

5° *Le taux à 75 %.*

Il est fixé à **75 %** pour :

- les revenus ou produits, dont le débiteur est établi en France, **payés hors de France dans un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 9-I-T).

c. Imputation de la retenue à la source ou du crédit d'impôt sur le prélèvement.

Le prélèvement est **diminué** :

- de la retenue à la source opérée, le cas échéant, sur les revenus conformément à l'article 119 *bis-1* du CGI ;

- du crédit d'impôt auquel ouvre droit les revenus de source étrangère, dans les conditions prévues par les conventions internationales.

d. Paiement du prélèvement.

Le prélèvement est effectué par le débiteur ou par la personne qui assure le paiement des revenus.

Il ne peut être pris en charge par le débiteur (CGI, art. 1678 *quater*, al. 2).

3. Caractéristiques du prélèvement, libératoire ou non, au regard de l'impôt sur le revenu.

624-3

a. Caractère non-libératoire du prélèvement forfaitaire.

Le prélèvement prévu pour les intérêts, arrrages et produits de toute nature de fonds d'État, obligations, titres participatifs, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, ainsi que d'intérêts versés au titre des sommes mises à la disposition de la société dont elles sont associées ou actionnaires et portées sur un compte bloqué individuel, lorsque la personne qui assure le paiement de ces revenus est établie en France, qu'il s'agisse ou non du débiteur **n'est pas libératoire** de l'impôt sur le revenu.

Ce prélèvement s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle il a été opéré. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

b. Caractère libératoire du prélèvement forfaitaire.

Présentent un **caractère libératoire** de l'impôt sur le revenu, le prélèvement prévu :

- pour les revenus des produits d'épargne, soumis au taux de 5 %, donnés au profit d'un organisme mentionné à l'article 200-1 du CGI dans le cadre d'un mécanisme dit « solidaire » ;

- pour les revenus ou les produits, soumis aux taux de 42 % et/ou 60 %, des souscripteurs ou des bénéficiaires souhaitant conserver l'anonymat ;

- pour les revenus ou produits, soumis au taux de 75 %, dont le débiteur est établi en France, **payés hors de France dans un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Remarque :

Le caractère libératoire du prélèvement ne peut être invoqué pour les produits qui sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou d'une profession non commerciale

Les modalités et conditions d'application du présent dispositif sont fixées par décret.

II. PRÉLÈVEMENT PRÉVU LORSQUE LA PERSONNE QUI ASSURE LE PAIEMENT DES REVENUS EST ÉTABLI HORS DE FRANCE – DISPOSITIONS EN VIGUEUR À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2013

(CGI, art. 125 D modifié par l'article 9-I-F de la loi de finances pour 2013)

1. Champ d'application.

624-4

a. Personnes assujetties ou non à un prélèvement.

1° *Prélèvement obligatoire pour les bénéficiaires de produits de placements à revenu fixe.*

Sont assujetties au prélèvement prévu à l'article 125 A-I du CGI, les personnes physiques :
- qui sont fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI ;

- dont le revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417-IV-1°) de leur foyer fiscal de l'avant-dernière année, est égal ou supérieur à **25 000 €** pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et à **50 000 €** pour les contribuables soumis à une imposition commune ;

- qui bénéficient produits de placements à revenu fixe et revenus assimilés ;

- dont le **paiement** est assuré **par une personne établie hors de France**, qu'il s'agisse ou non du débiteur des revenus ou produits, ce dernier étant établi en France ou hors de France.

2° Personnes dispensées du prélèvement.

Sont **dispensées** de ce prélèvement, les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal dont le **revenu fiscal de référence** (CGI, art. 1417-IV-1°) de l'avant-dernière année, **est inférieur** :

- à **25 000 €** pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs ;

- et à **50 000 €** pour les contribuables soumis à une imposition commune.

3° Prélèvement sur option pour les bénéficiaires de produits de certains bons ou contrats de capitalisation.

Peuvent opter pour leur assujettissement au prélèvement prévu à l'article 125-0 A-II, al. 1^{er} du CGI, les personnes physiques qui :

- sont fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI ;

- bénéficient de produits ou gains de cession de bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature mentionnés à l'article 122-2, al. 2 du CGI.

Cette option pour le prélèvement est irrévocable.

b. Revenus soumis au prélèvement.

1° Les produits de placements à revenu fixe et revenus assimilés.

Sont soumis au prélèvement obligatoire les intérêts, arrrages et produits de toute nature de fonds d'État, obligations, titres participatifs, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, ainsi que d'intérêts versés au titre des sommes mises à la disposition de la société dont elles sont associées ou actionnaires et portées sur un compte bloqué individuel.

2° Les produits ou gains de cession de bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature.

Sont soumis sur option au prélèvement, les produits à des bons ou contrats souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies hors de France dans un État membre de l'Union européenne, ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Remarque :

La durée des bons ou contrats de capitalisation ainsi que des placements de même nature s'entend de leur durée effective de détention par le contribuable.

2. Modalités de calcul du prélèvement.

624-5

a. Base du prélèvement.

La base du prélèvement correspond au montant brut des revenus de source française ou de source étrangère.

b. Taux du prélèvement.

1° Taux prévus pour les produits de placements à revenu fixe et revenus assimilés.

Ce sont les taux mentionnés à l'article 125 A-III bis du CGI qui s'appliquent, cf. n° 624-2 b.

2° Taux prévus pour les produits ou gains de cession de bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature de source européenne.

Les produits de bons ou contrats de capitalisation sont soumis aux taux mentionnés à l'article 125-0 A-II-1° du CGI.

c. Imputation du crédit d'impôt sur le prélèvement.

L'impôt retenu à la source, auquel ouvre droit les revenus de source étrangère dans la limite du crédit d'impôt prévu par les conventions internationales, est imputé sur le prélèvement.

3. Déclaration, paiement, option, contrôle.

624-6

a. Déclaration et paiement du prélèvement.

1° Délai de déclaration et de paiement.

Le prélèvement doit être déclaré et acquitté :

- dans les quinze jours suivant le mois au cours duquel les revenus ou produits sont encaissés ou inscrits en compte ;
- ou, s'agissant d'un gain, dans les quinze jours suivant le mois au cours duquel la cession est réalisée.

2° Personne effectuant la déclaration et le paiement.

Le prélèvement doit être déclaré et acquitté :

- soit par la personne qui assure le paiement desdits revenus, produits et gains, lorsqu'elle est établie hors de France dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et qu'elle est mandatée à cet effet par le contribuable ;

Remarques :

Lorsque la déclaration et le paiement du prélèvement correspondant sont effectués par la personne qui assure le paiement des revenus, produits et gains, elle est établie au nom et pour le compte du contribuable.

L'administration peut conclure avec chaque personne établie hors de France mandatée par des contribuables pour le paiement du prélèvement, dans les conditions prévues, une convention qui en organise les modalités pour l'ensemble de ces contribuables.

Le prélèvement **ne peut être pris en charge** par le débiteur (CGI, art. 1678 *quater*, al. 2).

- soit par le contribuable lui-même.

b. Option pour le prélèvement pour les produits ou gains de cession de bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature de source européenne.

L'option est irrévocable et s'exerce par le dépôt de la déclaration des revenus, produits et gains concernés et le paiement du prélèvement correspondant.

À défaut de réception de la déclaration et du paiement du prélèvement dans les conditions précitées, les produits et gains sont imposables dans les conditions de droit commun.

c. Contrôle.

Le contribuable tient à la disposition de l'administration tous les renseignements nécessaires à l'établissement du prélèvement.

Un décret fixe les modalités d'application, notamment déclaratives, du présent dispositif.

4. Caractéristiques du prélèvement, libératoire ou non, au regard de l'impôt sur le revenu.

624-7

a. Caractère non-libératoire du prélèvement.

N'est pas libératoire de l'impôt sur le revenu, le prélèvement dû sur les intérêts, arrérages et produits de toute nature de fonds d'État, obligations, titres participatifs, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, ainsi que d'intérêts versés au titre des sommes mises à la disposition de la société dont elles sont associées ou actionnaires et portées sur un compte bloqué individuel.

b. Caractère libératoire du prélèvement.

Présentent un caractère libératoire de l'impôt sur le revenu, le prélèvement optionnel prévu sur les produits ou gains de cession de bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature mentionnés à l'article 122-2, al. 2 du CGI.

titre 2

prise en compte dans le revenu global de l'ensemble des revenus de capitaux mobiliers

(BOI-RPPM-RCM)

Lorsqu'ils sont encaissés par des personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France et n'entrent pas dans les recettes d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou non commerciale, les revenus de capitaux mobiliers de source française, autres que ceux soumis au prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt ou exonérés, sont pris en compte dans le revenu global et soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers¹.

Lorsque ces revenus sont compris dans les recettes d'une telle entreprise, ils interviennent, en principe, pour la détermination du résultat imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, agricoles ou non commerciaux. Mais, pour permettre aux exploitants individuels et aux associés de sociétés ou d'organismes dont les bénéfices sont imposés dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI de bénéficiaire des avantages dont certains revenus de capitaux mobiliers sont assortis, il est admis que ces revenus soient retranchés des résultats professionnels et **déclarés par l'exploitant** ou par les associés **dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers** (cf. FE n^{os} 1024 et suiv.).

Par ailleurs, les revenus de capitaux mobiliers retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu sont soumis à divers prélèvements sociaux².

*
* *

Les revenus à prendre en compte au titre de la catégorie sont examinés au chapitre premier.

Le chapitre 2 expose les règles de détermination du revenu imposable.

Le chapitre 3 traite des modalités d'imputation ou de restitution du crédit d'impôt.

Le chapitre 4 présente le prélèvement optionnel libératoire applicable à certains dividendes perçus depuis le 1^{er} janvier 2008.

Le chapitre 5 est consacré au régime d'imposition, d'une part, des revenus perçus par des personnes non domiciliées fiscalement en France et, d'autre part, des revenus de valeurs mobilières de source étrangère.

1. Les revenus ou autres produits inscrits sur les comptes de campagnes électorales ne sont pas libres d'emploi. En conséquence, il est convenu de ne pas les imposer au nom du mandataire financier ou de l'association de financement électorale, ou du candidat (FE n° 1513).

2. Pour ceux soumis au prélèvement libératoire prévu à l'article 125 A du CGI, cf. n° 619.

chapitre premier

revenus à prendre en compte au titre de la catégorie (BOI-RPPM-RCM)

A. PRODUITS DE PLACEMENTS À REVENU VARIABLE

625

Sont considérés comme des revenus distribués et doivent donc être pris en compte pour la détermination du revenu global :

- les produits des actions et parts sociales, cf. FE n° 1560 ;
- les avances, prêts ou acomptes, cf. FE n° 1566 ;
- certaines rémunérations allouées par les sociétés anonymes (jetons de présence et autres rémunérations), cf. Tableau, Rem., art. 62, n° 272 et FE n° 1581 ;
- les distributions consécutives à la dissolution des sociétés, cf. FE n° 1584 ;
- certaines autres distributions en cours de société, cf. FE n° 1574 et suiv.

Remarques :

- Sur le régime d'imposition des rémunérations et distributions occultes, cf. FE n° 1570 et suiv.
 - Les bénéfices exonérés distribués par les SIIC et les SPSCAV sont obligatoirement imposés au brème progressif de l'impôt sur le revenu pour leur montant brut sans application des abattements d'assiette mais avec déduction des dépenses effectuées pour l'acquisition ou la conservation du revenu .

Les autres sommes qui peuvent être versées aux associés ne constituent pas des revenus distribués (CGI, art. 112, cf. FE, n° 1586 et suiv.). Elles sont alors exonérées d'impôt sur le revenu, sous réserve, bien entendu, qu'elles ne représentent pas la rémunération d'un prêt, d'un service ou d'une fonction.

Du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2012, les revenus distribués éligibles à l'abattement à la base de **40 %** prévu à l'article 158-3-2° du CGI peuvent **sur option** être soumis à un prélèvement forfaitaire libératoire (CGI, art. 117 *quater* ; cf. chapitre 4 ci-après).

Toutefois, pour les revenus **perçus à compter du 1^{er} janvier 2013**, le prélèvement prévu par l'article 117 *quater* du CGI présente un caractère **non-libératoire** et il doit donc être imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle il a été opéré (Loi de finances pour 2013, art. 9-I-B ; cf. chapitre 5 ci-après).

B. PRODUITS DE PLACEMENTS À REVENU FIXE

625-1

Se reporter au champ d'application défini aux n° 602 et suiv.

C. PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX

625-2

Les revenus de capitaux mobiliers retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont soumis :

- à la contribution sociale généralisée (CSG) [CGI, art. 1600-0 C ; cf. n° 124-1] ;
- à la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) [CGI, art. 1600-0 G ; cf. n° 125-1] ;
- au prélèvement social (CGI, art. 1600-0 F *bis* I ; cf. n° 126) ;
- aux contributions additionnelles au prélèvement social (cf. n° 127-1 et suiv.).

Lorsqu'ils s'appliquent aux revenus distribués éligibles à l'abattement en base, ces prélèvements sociaux sont appliqués sur le montant déclaré, c'est à dire avant l'application de l'abattement de **40 %** et de l'abattement annuel, après déduction des dépenses en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu.

Remarque : pour la détermination de la base des prélèvements sociaux supportés par les revenus de capitaux mobiliers bénéficiant de l'exonération partielle en faveur des « impatrés » prévue par l'article 155 B du CGI.

chapitre 2

détermination du revenu imposable (BOI-RPPM-RCM)

626

La détermination du revenu imposable obéit, d'une manière générale, aux principes de droit commun.

Ce revenu est ainsi constitué, sauf exceptions, par l'excédent du produit brut sur les dépenses effectuées en vue de son acquisition ou de sa conservation.

Les revenus de capitaux mobiliers doivent, lorsqu'ils sont payables en espèces, être soumis à l'impôt au titre de l'année, soit de leur paiement en espèces ou par chèques, soit de leur inscription au crédit d'un compte.

Il n'y a donc pas lieu, en ce qui concerne ces revenus, de tenir compte de la date de leur échéance, mais uniquement des encaissements effectifs, l'inscription au crédit d'un compte étant à cet égard assimilée à un encaissement.

Remarque : en cas de capitalisation des intérêts d'un prix de vente de fonds de commerce, le fait générateur de l'impôt est reporté à la date du paiement effectif des intérêts (CGI, art. 125, 3^e al.).

A. REVENU BRUT

I. REVENUS DISTRIBUÉS

627 1. Années 2006 et suivantes.

627-1

Le revenu brut s'entend du montant brut des produits effectivement perçus¹ par le bénéficiaire.

Toutefois, l'article 158-3 du CGI prévoit que les revenus distribués par certaines sociétés ou organismes passibles de l'IS ou d'un impôt équivalent **sont réduits**, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, d'un abattement égal à **40 %** de leur montant brut perçu.

Cet abattement de **40 %**, non limité dans son montant, s'applique sur le montant brut des revenus distribués éligibles, déduction faite des seuls frais d'encaissement (BOI-RPPM-RCM-30-10-20-60).

a. Revenus distribués par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou un impôt équivalent.

627-2

1° Sociétés concernées.

Sont éligibles à l'abattement de **40 %**, les revenus distribués par :

- les sociétés établies en France relevant de plein droit de l'impôt sur les sociétés, mentionnées qu'elles soient effectivement imposées ou qu'elles soient exonérées de cet impôt ;
- les sociétés établies en France et soumises, sur option, à l'impôt sur les sociétés ;
- les sociétés soumises à un impôt équivalent, ayant leur siège dans un État de la Communauté européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus.

Depuis le 1^{er} janvier 2009 pour les sociétés étrangères **n'ayant pas** leur siège dans un État de l'Union européenne, l'éligibilité à l'abattement en base de **40 %** sera réservée aux revenus distribués par des sociétés établies dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales.

Remarque.

L'intérêt statutaire servi aux parts sociales par les sociétés coopératives est éligible à l'abattement en base de **40 %**.

Sont **exclus du champ d'application** de l'abattement en base de **40 %** :

- les produits ou revenus exonérés d'impôt sur les sociétés distribués par certaines sociétés d'investissement dont l'activité est la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières ;
- les bénéfices exonérés **distribués**, depuis l'année 2011, par les sociétés d'investissements immobiliers cotées mentionnées à l'article 208 C du CGI ou par les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées à l'article 208-3^e *nonies* dudit code (CGI, art. 158-I-3-3^e-b bis).

2° Revenus distribués éligibles.

L'imposition des revenus distribués après abattement en base de **40 %**, s'applique que l'investissement dans la société distributrice soit réalisé directement par la personne physique ou par l'intermédiaire de certaines structures (OPCVM, sociétés d'investissement).

L'éligibilité de la distribution à l'abattement en base de **40 % s'apprécie** au regard de deux critères cumulatifs : un critère fiscal et un critère juridique.

S'agissant du **critère fiscal**, le revenu distribué doit être qualifié de revenu distribué sur le plan fiscal, c'est à dire que l'abattement en base de **40 %** s'applique aux revenus de capitaux

1. Sur la date et les modalités d'imposition des dividendes intercalaires.

mobiliers imposables à l'impôt sur le revenu qui ont le caractère de revenus distribués au sens des articles 108 à 123 *bis* du CGI.

S'agissant du **critère juridique**, la distribution doit résulter d'une décision juridique régulière des organes compétents. Sont donc notamment **exclus** du champ de l'abattement en base de **40 %**, les distributions qui sont qualifiées de rémunérations et avantages occultes (CGI, art. 111-c), de revenus réputés distribués imposés au nom de l'actionnaire à la suite d'une rectification du résultat fiscal de la société et également les intérêts excédentaires de comptes courants d'associés ou d'actionnaires (CGI, art. 39-1-3° et art. 212).

3° *Les revenus distribués exclus du champ d'application de l'abattement en base de 40 %.*

Les revenus distribués concernés **peuvent** résulter d'une décision régulière de la société **mais sont expressément exclus** du champ d'application de l'abattement en base de **40 %**. Il s'agit des revenus, sommes ou bénéfices expressément visés à l'article 158-3-3°-c, d, e et (jusqu'au 31 décembre 2011) f du CGI.

A compter du 1^{er} janvier 2012, l'article 9-I-H-2° de la loi de finances pour 2013 **abroge** les dispositions mentionnées au f de l'article 158-3-3° du CGI. Ainsi, à compter de cette dernière date, les revenus soumis au prélèvement non-libératoire prévu à l'article 117 *quater* modifié dudit code peuvent bénéficier de l'abattement de 40 % prévu à l'article 158-3-2° du CGI.

b. Revenus perçus distribués indirectement par un organisme de placement collectif de valeurs mobilières (OPCVM ou société d'investissement assimilée) ou par une société de personnes.

627-3 1° *Revenus distribués via des OPCVM (ou société d'investissement assimilée).*

L'article 158-3-4° du CGI prévoit que l'abattement en base de **40 %** est applicable, sous certaines conditions, à la part des revenus distribués, de même nature et origine que ceux mentionnés à l'article 158-3-2° du CGI perçus par des actionnaires personnes physiques via des OPCVM français ou des sociétés d'investissement assimilées ou certains OPCVM étrangers.

2° *Sociétés de personnes françaises ou assimilées imposables dans les conditions des articles 8 et suiv. du CGI.*

- Lorsque les revenus distribués mentionnés à l'article 158-3-2° du CGI sont perçus par une société de personnes exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale agricole ou non commerciale, ils sont compris dans ses résultats imposables et peuvent constituer, pour l'associé, des revenus de capitaux mobiliers, s'ils sont retranchés du résultat de l'entreprise. Si l'associé est une personne physique, ces revenus sont déclarés par lui à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et bénéficient, s'ils répondent aux conditions d'éligibilité, de l'abattement en base de **40 %**.

- Lorsque ces mêmes revenus sont perçus par une société qui exerce une activité civile, ils sont imposés à l'impôt sur le revenu au nom des associés personnes physiques dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et sont éligibles à l'abattement en base de **40 %**.

2. Majoration de certains RCM pour le calcul de l'impôt des années 2006 et suivantes.

627-4 Cf. n° 630-3.

II. PRODUITS DE PLACEMENTS À REVENU FIXE

628 Pour les produits de placements à revenu fixe, le revenu brut est, en principe, le **revenu perçu au cours de l'année d'imposition**.

Pour les produits de créances, dépôts, cautionnements, comptes courants, intérêts des bons du Trésor et assimilés, produits des fonds d'État, le revenu est égal aux sommes effectivement encaissées par le contribuable ou mises à sa disposition.

Lorsque les revenus ont supporté la retenue à la source (cf. n° 610), le revenu brut est constitué par le montant du **revenu effectivement perçu, majoré de l'impôt déjà payé au Trésor (crédit d'impôt)**. En contrepartie, le montant de l'impôt payé d'avance (ou crédit d'impôt) est imputé sur l'impôt personnel dû par le bénéficiaire du revenu (cf. n°s 631 et suiv.).

Remarque : s'agissant des conséquences fiscales de la conversion des titres de créances en euros : cf. n° 605-1.

III. ABATTEMENT

CGI, art. 158-3-5° abrogé par l'article 9-I-H-2° de la loi de finances pour 2013 ; BOI-RPPM-RCM-20-10-30-20)

629 L'article 9-I-H-2° de la loi de finances pour 2013 **abroge** le 5° du 3 de l'article 158 du CGI pour les revenus versés **à compter du 1^{er} janvier 2012**.

Cette abrogation a pour conséquence **de supprimer** l'abattement annuel de 1 525 € pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et de 3 050 € pour les couples soumis à imposition commune, qui bénéficient de revenus de capitaux mobiliers **à compter du 1^{er} janvier 2012**.

Remarque :

Pour plus d'informations sur cet ancien dispositif de l'abattement annuel pour les revenus de capitaux mobiliers, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition 2012, paragraphes 629 à 629-3.

IV. OBLIGATIONS DECLARATIVES DU CONTRIBUABLE

629-1 Les revenus distribués sont déclarés pour leur montant brut, déduction faite des seuls frais d'encaissement.

Le contribuable qui perçoit un revenu distribué par une société étrangère établie dans un pays avec lequel la France a conclu une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions, déclare le revenu distribué pour son montant brut, impôt acquitté à l'étranger compris, lorsque la convention fiscale prévoit l'élimination de la double imposition par l'intermédiaire d'un crédit d'impôt représentatif de l'impôt étranger.

En l'absence de convention, le revenu distribué sera déclaré pour son montant net perçu, après déduction des seuls impôts établis dans le pays d'origine et dont le paiement incombe au bénéficiaire des revenus (CGI, art. 122).

Pour l'imposition des revenus de capitaux mobiliers **perçus** depuis l'année 2006, ceux qui sont **majorés** d'un coefficient de **1,25** pour le calcul de l'impôt sur le revenu doivent **être déclarés** pour leur montant **avant majoration de 1,25** (cf. n° 630-3).

B. CHARGES

I. DÉFINITION DES FRAIS ET CHARGES DÉDUCTIBLES

1. Dépenses déductibles.

630 D'une manière générale, les frais et charges afférents aux revenus de capitaux mobiliers, **à l'exception de ceux relatifs aux revenus de créances¹**, sont déductibles pour leur montant réel, dès lors qu'ils sont exposés en vue de l'acquisition (entendu au sens de perception) ou de la conservation des revenus imposables.

Pour être déduites au titre d'une année donnée, les dépenses doivent être effectivement réglées au cours de ladite année.

Au nombre des charges déductibles figurent notamment :

- les **frais de garde** des titres, **d'encaissement** des coupons, **de location** de coffres. Pour la déduction de droits de garde déterminés de façon forfaitaire, voir RES N° 2006/54 ;
- les **primes d'assurances** relatives aux valeurs mobilières dans la mesure où l'objet du contrat n'est pas de couvrir le risque de dépréciation.

2. Dépenses non déductibles.

630-1 En revanche, sont formellement **exclus du droit à déduction**, les dépenses qui présentent le caractère de charges en capital ou d'un emploi du revenu. Dès lors, la déduction des frais d'abonnement à des revues ou à des journaux financiers ne peut être admise. Il en est de même des intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de valeurs mobilières.

II. MODALITÉS D'IMPUTATION

630-2 Depuis l'année 2006, les frais et charges doivent être déduits, **après** application de l'abattement en base de **40 %** indiqué au n° 627-1 mais **avant** jusqu'au 31 décembre 2011 application de l'abattement annuel de 1 525 € ou 3 050 € (selon la situation de famille) , de chaque type de

1. Par dérogation aux dispositions de l'article 125 du CGI, il est admis, en cas de prêt consenti à une société par son dirigeant à l'aide de fonds que ce dernier a lui-même empruntés, que les intérêts versés à l'organisme prêteur soient déduits du montant des intérêts reçus par l'intéressé à raison de sa créance sur la société. Toutefois, cette déduction n'est admise que si les fonds empruntés ont été mis en totalité et immédiatement à la disposition exclusive de la société. Cette mesure s'applique, dans les mêmes conditions, lorsque les fonds mis à la disposition d'une société proviennent d'un prêt consenti par un établissement de crédit à un associé qui n'est pas dirigeant de cette société (RM à M. Jean-Marie Morisset, JO, déb. AN du 17 mars 1997, p. 1360).

revenus déclarés au prorata du montant de celui-ci dans l'ensemble des revenus de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (hors revenus de créances dont les frais ne sont pas déductibles, cf. n° 630).

C. MAJORATION DE CERTAINS RCM POUR LE CALCUL DE L'IMPÔT

(CGI, art. 158-7-2°)

630-3

Conformément aux dispositions de l'article 158-7-2° du CGI, le montant de certains revenus de capitaux mobiliers **limitativement énumérés par la loi est multiplié par un coefficient de 1,25** pour le calcul de l'impôt sur le revenu des années 2006 et suivantes.

Remarque : ces revenus ne peuvent pas bénéficier de l'abattement en base de 40 %.

a. Revenus de capitaux mobiliers concernés.

Il s'agit des revenus de capitaux mobiliers suivants :

- les rémunérations et avantages occultes (CGI, art. 111-c) ;
- la fraction des rémunérations qui n'est pas admise en déduction du résultat de la société versante en vertu des dispositions de l'article 39-1-1° du CGI (CGI, art. 111-d). Il s'agit des rémunérations, directes ou indirectes (y compris indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais), qui ne correspondent pas à un travail effectif ou qui sont excessives eu égard à l'importance du service rendu ;
- les dépenses et charges qui ne sont pas admises en déduction du résultat de la société en vertu des dispositions de l'article 39-4, al. 1^{er} et 39-4-c du CGI (CGI, art. 111-e). Il s'agit des dépenses afférentes à la chasse, à la pêche, aux résidences de plaisance et d'agrément, à la navigation de plaisance ;
- les revenus ou bénéfices imposés dans les conditions prévues à l'article 123 *bis* du CGI du CGI et provenant de participations directes ou indirectes dans des structures étrangères soumises à un régime fiscal privilégié (Cf. n^{os} 639-5 et suiv.) ;
- les revenus distribués mentionnés à l'article 109 du CGI et qui sont réputés distribués à la suite d'une rectification des résultats de la société distributrice.

b. Revenus de capitaux mobiliers à déclarer.

Ces revenus doivent **être déclarés** pour leur montant **avant majoration de 1,25**. Ils sont mentionnés sur la ligne concernée de la rubrique « Revenus de capitaux mobiliers » de la déclaration des revenus 2042.

Remarque. Pour la détermination des prélèvements sociaux et du revenu fiscal de référence, les revenus de capitaux mobiliers mentionnés ci-dessus sont **retenus pour leur montant majoré** d'un coefficient de **1,25**.

chapitre 3

imputation ou restitution du crédit d'impôt

(BOI-RPPM-RCM)

I. LE CRÉDIT D'IMPÔT SUR LES REVENUS DISTRIBUÉS ÉLIGIBLES À L'ABATTEMENT EN BASE

(CGI, art. 200 *septies* abrogé par l'article 7 de la loi de finances pour 2011)

631

L'article 7 de la loi de finances pour 2011 **a abrogé** l'article 200 *septies* du CGI et **a supprimé** le crédit d'impôt sur les revenus distribués **depuis l'imposition des revenus de l'année 2010**.

II. LA RETENUE A LA SOURCE SUR LES REVENUS D'OBLIGATIONS ET DE BONS DE CAISSE

(CGI, art. 119 *bis* et 1678 *bis*)

632

Les produits d'obligations, d'autres titres d'emprunt négociables et de bons de caisse peuvent être soumis à une retenue à la source qui constitue, en principe, une perception anticipée à valoir, sous la forme d'un **crédit d'impôt**, sur l'impôt personnel du bénéficiaire, dans la mesure où celui-ci n'a pas opté pour le régime du prélèvement forfaitaire libératoire (CGI, art. 199 *ter-I-a*, al. 1^{er}).

Lorsque l'impôt dû par l'intéressé est inférieur au montant du crédit d'impôt, la différence est, sous certaines conditions, **restituée**.

chapitre 4

prélèvement forfaitaire libératoire optionnel sur les dividendes perçus du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2012

(CGI, art. 117 *quater* et ann. III, art. 381 S *bis* et ann. IV, art. 17 C *bis*, 188 K et 188 L ; BOI-RPPM-RCM)

L'article 117 *quater* du CGI **permet** jusqu'au 31 décembre 2012 aux contribuables, personnes physiques fiscalement domiciliés en France qui perçoivent des revenus distribués de source française ou étrangère répondant aux conditions d'éligibilité à l'abattement de 40 %, **d'opter** pour l'imposition de ces revenus à un **prélèvement forfaitaire libératoire** de l'impôt sur le revenu.

L'article 9-I-B de la loi de finances pour 2013 **supprime**, notamment le **caractère libératoire** de ce prélèvement pour les revenus **perçus à compter du 1^{er} janvier 2013**. Pour plus d'informations sur les modifications de ce dispositif, il convient de se reporter au chapitre 5 ci-dessous, cf. n° 633-10.

I. CHAMP D'APPLICATION JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2012

(BOI-RPPM-RCM-30-20-10)

1. Personnes concernées.

633

Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui bénéficient de revenus éligibles à l'abattement de **40 %** prévu par l'article 158-3-2° dudit code **peuvent opter** pour leur assujettissement à un prélèvement qui **libère** les revenus auxquels il s'applique de l'impôt sur le revenu.

Ces revenus distribués doivent être perçus dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé :

- soit directement ;
- soit par l'intermédiaire d'une société de personnes exerçant une activité civile (ex. société civile de portefeuille) et dont les associés sont imposés dans les conditions de l'article 8 du CGI.

2. Revenus concernés.

633-1

a. Revenus distribués concernés.

L'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire prévue à l'article 117 *quater* du CGI concerne les revenus distribués qui répondent aux conditions d'éligibilité à l'abattement de **40 %** prévu à l'article 158-3-2° du CGI.

Sont notamment concernées : les distributions de dividendes et d'acomptes sur dividendes, les distributions de réserves ...

L'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire est applicable quelle que soit la forme, en espèces ou en nature, sous laquelle est payé le revenu distribué.

b. Revenus distribués exclus.

L'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire **n'est pas applicable** :

- aux revenus distribués qui **ne répondent pas** aux conditions d'éligibilité à l'abattement de 40 % (SIIC, SPPICAV ...)
- aux revenus des titres **détenus dans un plan d'épargne en actions (PEA)** [CGI, art. 117 *quater*-1-2-b), y compris lorsque ces revenus sont imposables à l'impôt sur le revenu au titre de l'année de leur paiement en application de l'article 157-5° *bis* du CGI ;
- aux revenus distribués **qui sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable** d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou d'une profession non commerciale (CGI, art. 117 *quater*-1-2-a), y compris lorsque ces revenus distribués sont retranchés du résultat de l'entreprise ou du professionnel libéral pour être imposés à l'impôt sur

le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers au nom de l'entrepreneur individuel, du professionnel libéral ou de l'associé personne physique ;
 - aux revenus distribués **imposables à la suite d'une rectification** par l'administration fiscale des revenus déclarés par l'actionnaire ou associé personne physique.

II. CONDITIONS D'APPLICATION DE L'OPTION JUSQU'AU 31 DÉCEMBRE 2012

(BOI-RPPM-RCM-30-20-10 n° 80)

1. Conditions et effets de l'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire.

633-2

a. Conditions de l'option.

1° Personnes susceptibles d'exercer l'option.

L'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire sur les revenus distribués est réservée aux seules personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI.

2° Modalités d'exercice de l'option.

- Principe :

- Lorsque l'établissement payeur **est établi en France**, l'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire sur les revenus distribués est exercée auprès de cet établissement par le contribuable bénéficiaire des revenus.

- Lorsque l'établissement payeur **est établi hors de France**, l'option est formalisée par le dépôt de la déclaration et le paiement du prélèvement forfaitaire libératoire. Elle n'a donc pas en principe à être exercée auprès de l'établissement payeur étranger.

Cela étant, lorsque cet établissement payeur est établi hors de France dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE), hors Liechtenstein, et qu'il a été mandaté, par le contribuable bénéficiaire des revenus distribués, pour effectuer, en son lieu et place, la déclaration et le paiement de ce prélèvement forfaitaire libératoire, l'intéressé devra informer cet établissement payeur de son souhait d'opter pour le prélèvement forfaitaire libératoire.

- Cas particuliers :

- Revenus distribués perçus par l'intermédiaire d'une indivision.
- Revenus distribués perçus par l'intermédiaire d'une société de personnes exerçant une activité civile.
- Revenus distribués perçus par le titulaire d'un droit démembré.

3° Délai d'exercice de l'option.

L'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire sur les revenus distribués **doit être exercée** :

- **par le contribuable** au plus tard à la date d'encaissement des revenus (CGI, art. 117 *quater*-II) ;

- **par le dépôt** de la déclaration et le **paiement** du prélèvement forfaitaire libératoire dans les délais prévus (CGI, art. 117 *quater*-III-1).

4° Option totale ou partielle.

L'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire peut être **totale** ou **partielle**.

Ainsi, l'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire peut porter sur l'intégralité des revenus distribués perçus au cours d'une année par le contribuable ou sur une partie seulement de ces revenus.

De même, pour un même encaissement de revenus distribués, l'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire peut porter sur la totalité ou sur une partie seulement des revenus concernés.

Remarque : La partie des revenus distribués qui ne bénéficie pas du prélèvement forfaitaire obligatoire est imposable à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif.

b. Effets de l'option.

1° L'option est irrévocable.

Le contribuable, qui a opté pour le prélèvement forfaitaire libératoire, ne pourra pas demander rétroactivement le dégrèvement dudit prélèvement et l'imposition des revenus distribués perçus à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif. De la même manière, le contribuable n'est pas autorisé à se placer rétroactivement sous le régime du prélèvement forfaitaire libératoire.

2° L'option libère les revenus distribués de l'impôt sur le revenu.

L'option pour le prélèvement forfaitaire a pour effet de libérer d'impôt sur le revenu les revenus distribués auxquels le prélèvement s'applique.

3° L'option exclut l'application des abattements d'assiette et du crédit d'impôt, y compris pour les autres revenus distribués imposables à l'impôt sur le revenu au barème progressif.

- Principe.

Les abattements d'assiette sur les revenus distribués¹ ne s'appliquent pas aux revenus à raison desquels l'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire a été exercée.

En outre, l'exercice de l'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire sur une partie seulement des revenus distribués perçus au cours d'une année est exclusive de l'application sur les autres revenus distribués, perçus par le contribuable au cours de la même année et imposables à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif, des abattements d'assiette sur les revenus distribués.

Ainsi, lorsqu'au cours d'une même année, le contribuable a perçu des revenus distribués pour lesquels il a exercé l'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire et des revenus distribués imposables à l'impôt sur le revenu au barème progressif, ces derniers revenus distribués ne peuvent pas bénéficier des abattements d'assiette sur les revenus distribués, même s'ils répondent aux conditions d'éligibilité à l'abattement de 40 %.

- Tolérance administrative.

Toutefois, il est admis, lorsqu'au cours d'une année le contribuable a exercé l'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire sur une partie des revenus distribués perçus, d'appliquer les abattements d'assiette¹ aux revenus distribués suivants qui sont imposables selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu et répondent aux conditions d'éligibilité à l'abattement de 40 % :

- les revenus distribués afférents à des placements en actions ou parts de sociétés non cotées détenues dans un PEA, pour la fraction de ces revenus excédant 10 % du montant de ces placements ;
- les revenus distribués qui sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou d'une profession libérale, lorsque ceux-ci sont retranchés du résultat de l'entreprise ou du professionnel libéral et imposés à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, au nom de l'entrepreneur individuel, du professionnel libéral ou de l'associé personne physique.

2. Conditions d'imposition au prélèvement forfaitaire obligatoire.

633-3

a. Fait générateur d'imposition.

Il intervient à la date de perception, par le contribuable, des revenus distribués.

b. Modalités de calcul du prélèvement forfaitaire libératoire.

1° Base taxable.

Le prélèvement forfaitaire libératoire (ainsi que les prélèvements sociaux) est effectué sur le montant brut des revenus distribués perçus, c'est-à-dire sans application des abattements d'assiette et sans déduction d'aucune dépense effectuée en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu (notamment les frais d'encaissement et les droits de garde).

Remarque : Pour les revenus distribués par une société étrangère et qui ont été soumis à une retenue à la source prélevée par l'État de la source, l'assiette taxable est calculée sur le montant brut des revenus perçus, lequel correspond au montant des revenus perçus, sans autre déduction que l'impôt prélevé à l'étranger, augmenté du crédit d'impôt tel qu'il est prévu par la convention fiscale internationale applicable (crédit d'impôt conventionnel).

2° Taux du prélèvement forfaitaire libératoire.

Au titre de l'année 2012, le taux est fixé à **21 %** (19 % en 2011 ; 18 % antérieurement).

3° Crédit d'impôt étranger imputable.

L'impôt retenu à la source est imputé sur le prélèvement dans la limite du crédit d'impôt auquel il ouvre droit, dans les conditions prévues par les conventions internationales.

III. MODALITÉS DÉCLARATIVES ET DE PAIEMENT DU PRÉLÈVEMENT FORFAITAIRE LIBÉRATOIRE ET DES PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX CORRESPONDANTS

633-4

Les modalités déclaratives et de paiement sont exposées au Livre IX du Précis de fiscalité, cf. Rec. n° 9150 (CGI, ann. III, art. 381 S bis ; CGI, ann. IV, art. 17 C bis, 188 K et 188 L).

1. Abattement proportionnel de 40 % et abattement forfaitaire jusqu'au 31 décembre 2011 (Loi de finances pour 2013, art. 9-I-H-2°), selon la situation de famille du contribuable, de 1 525 € ou 3 050 € (CGI, art. 158-3-2° et 5°) ; crédit d'impôt égal à 50 % des revenus distribués perçus, plafonné à 115 € ou 230 € selon la situation de famille du contribuable, applicable jusqu'au 31 décembre 2009 (CGI, art. 200 septies abrogé par l'article 7 de la loi de finances pour 2011 ; cf. n° 114-16).

IV. AUTRES OBLIGATIONS

1. Autres obligations des établissements payeurs.

633-5 Il convient de se reporter au BOI-RPPM-RCM-30-20-30.

2. Obligations déclaratives des contribuables.

633-6 L'article 170-1, al. 3 du CGI dispose que le contribuable mentionne, sur la déclaration d'ensemble de ses revenus 2042, le montant des revenus distribués qui ont été soumis au prélèvement forfaitaire libératoire dans une zone spécifique.

En pratique, lorsque l'établissement payeur des revenus distribués est établi en France, le contribuable reportera sur sa déclaration 2042, dans la zone adéquate, la somme indiquée sur le justificatif que lui aura adressé son établissement payeur (copie de l'imprimé fiscal unique).

Par ailleurs, les revenus distribués qui n'ont pas été soumis au prélèvement forfaitaire libératoire sont mentionnés sur la déclaration 2042 dans leur rubrique habituelle (selon qu'ils répondent ou non à l'abattement de **40 %**), y compris lorsqu'au cours d'une même année civile, le contribuable a exercé l'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire sur une partie seulement des revenus distribués qu'il a perçus.

Lorsque le contribuable a perçu d'un établissement payeur étranger des revenus distribués pour lesquels il a opté pour le prélèvement forfaitaire libératoire, il produit en outre, sur demande de l'administration, les renseignements nécessaires à l'établissement de ce prélèvement (CGI, art. 117 *quater*-III-5).

Precision :

Les personnes ayant opté pour l'assujettissement au prélèvement prévu à l'article 117 *quater* du CGI, à raison des revenus **distribués en 2011** par les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable et par les sociétés d'investissements immobiliers cotées mentionnées respectivement aux articles 208-3° *nonies* et 208 C du CGI et correspondant à leurs bénéficiaires exonérés, **imputent** le montant de ce prélèvement sur **l'impôt dû au titre des revenus de l'année 2011** établi dans les conditions prévues à l'article 197 dudit code.

V. AUTRES CONSÉQUENCES FISCALES DE L'OPTION POUR LE PRÉLÈVEMENT FORFAITAIRE LIBÉRATOIRE SUR LES REVENUS DISTRIBUÉS

1. Au regard des prélèvements sociaux.

633-7 Les prélèvements sociaux sont assis, contrôlés et recouvrés selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que le prélèvement forfaitaire libératoire prévu à l'article 117 *quater* du CGI (Code de la sécurité sociale, art. L. 136-7-V, al. 2).

Ainsi, le fait générateur et l'assiette des prélèvements sociaux sont les mêmes que ceux retenus pour le calcul du prélèvement forfaitaire libératoire.

En outre, les prélèvements sociaux dus figurent sur la même déclaration que celle afférente au paiement du prélèvement forfaitaire libératoire et le montant total de ces prélèvements fait l'objet d'un paiement unique.

2. Autres conséquences fiscales.

633-8 Les revenus distribués soumis au prélèvement forfaitaire libératoire sont pris en compte pour le calcul du revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417-IV-1°-c).

La CSG sur les produits de placement payée au titre de revenus distribués qui ont été soumis au prélèvement forfaitaire libératoire n'est pas déductible du revenu global du contribuable imposable à l'impôt sur le revenu au barème progressif.

Pour le calcul des revenus à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution des impôts directs, les revenus soumis au prélèvement forfaitaire libératoire sont pris en compte pour leur montant brut (crédit d'impôt conventionnel compris pour les revenus distribués de source étrangère et sans aucune déduction d'abattements ou de frais et charges).

633-9

chapitre 5

prélèvement forfaitaire non-libératoire sur les revenus distribués à compter du 1^{er} janvier 2013

(CGI, art. 117 *quater* modifié par l'article 9-I-B de la loi de finances pour 2013)

633-10

Afin de soumettre l'ensemble des revenus au barème progressif de l'impôt sur le revenu l'article 9-I-B de la loi de finances pour 2013 **supprime** le caractère **libératoire** de l'impôt sur le revenu du prélèvement sur les revenus distribués ou dividendes **perçus à compter du 1^{er} janvier 2013**.

Ainsi, certains revenus distribués (dividendes ou revenus assimilés) sont soumis à un prélèvement **non-libératoire** de l'impôt sur le revenu, sous certaines conditions.

A. CHAMP D'APPLICATION DU PRÉLÈVEMENT NON-LIBÉRATOIRE

I. PERSONNES CONCERNÉES

633-11

1. Personnes assujetties au prélèvement.

Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui bénéficient de revenus distribués mentionnés aux articles 108 à 117 *bis* et 120 à 123 *bis* du même code sont assujetties à un prélèvement.

Ces revenus distribués doivent être perçus dans le cadre de la gestion, directe ou indirecte de leur patrimoine privé.

2. Personnes dispensées du prélèvement.

a. Conditions pour être dispensées du prélèvement.

Peuvent demander à être dispensées de ce prélèvement, les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal **dont le revenu fiscal de référence** (CGI, art. 1417-IV-1°) **de l'avant-dernière année** :

- est inférieur à **50 000 €** pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs ;
- et à **75 000 €** pour les contribuables soumis à une imposition commune.

Cette demande de dispense de prélèvement s'effectue dans les conditions prévues à l'article 242 *quater* nouveau du CGI.

b. Demande de dispense du prélèvement.

Les personnes physiques mentionnées au *a* ci-dessus formulent, sous leur responsabilité, leur demande de dispense du prélèvement **avant le 31 octobre de l'année précédant** celle du paiement des revenus, mentionnés au II ci-dessous, en produisant auprès des personnes qui en assurent le paiement, une attestation sur l'honneur indiquant que leur revenu fiscal de référence figurant sur l'avis d'imposition établi au titre des revenus de l'avant-dernière année précédant le paiement des revenus est inférieur aux montants cités au *a* ci-dessus (CGI, art. 242 *quater* nouveau).

Précision : Les personnes qui assurent le paiement des revenus sont tenues de produire cette attestation sur demande de l'administration.

II. REVENUS CONCERNÉS

633-12

1. Revenus distribués concernés.

Ce prélèvement forfaitaire non-libératoire de l'impôt sur le revenu **s'applique** :

- aux produits des actions et parts sociales et revenus assimilés (CGI, art. 108 à 117) ;
- aux jetons de présence et autres rémunérations alloués aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes (CGI, art. 117 *bis*) ;
- ainsi qu'aux revenus des valeurs mobilières émises hors de France et revenus assimilés (CGI, art. 120 à 123 *bis*).

Pour le calcul de ce prélèvement, les revenus mentionnés ci-dessus sont retenus pour leur montant brut, sans application des abattements d'assiette et sans déduction des dépenses en vue de l'acquisition desdits revenus (frais d'encaissement et droits de garde).

2. Revenus distribués exclus du prélèvement.

Le prélèvement prévu **ne s'applique pas** :

- aux revenus qui sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou d'une profession non-commerciale ;
- aux revenus afférents à des titres détenus dans un plan d'épargne en actions (PEA) défini à l'article 163 *quinquies* D du CGI.

B. CONDITIONS D'APPLICATION DU PRÉLÈVEMENT FORFAITAIRE NON-LIBÉRATOIRE

I. CONDITIONS D'IMPOSITION AU PRÉLÈVEMENT NON-LIBÉRATOIRE

633-13

1. Fait générateur d'imposition.

Il intervient à la date de perception, par le contribuable, des revenus distribués.

2. Modalités de calcul du prélèvement forfaitaire non-libératoire.

a. La personne qui paye les revenus est établie en France.

Lorsque la personne qui assure le paiement des revenus pour lesquels le contribuable est soumis au prélèvement **est établie en France**, les revenus sont déclarés et le prélèvement correspondant est opéré et acquitté par ladite personne pour le compte du contribuable dans les délais prévus à l'article 1671 C du CGI.

b. La personne qui paye les revenus est établie hors de France.

Lorsque la personne qui assure le paiement des revenus mentionnés **est établie hors de France**, seules les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal dont le revenu fiscal de référence de l'avant-dernière année, tel que défini à l'article 1417-IV-1° du CGI, est **égal ou supérieur à 50 000 €** pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et à **75 000 €** pour les contribuables soumis à une imposition commune, sont assujetties au prélèvement.

Les revenus sont déclarés et le prélèvement correspondant est acquitté dans les délais prévus à l'article 1671 C du même code :

- soit par le contribuable lui-même ;

- soit par la personne qui assure le paiement des revenus, lorsqu'elle est établie dans un État membre de l'Union européenne, ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et qu'elle a été mandatée à cet effet par le contribuable.

3. Taux du prélèvement forfaitaire non-libératoire.

À compter du 1^{er} janvier 2013, le taux est fixé à **21 %**.

4. Imputation du crédit d'impôt.

Ce prélèvement s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle il a été opéré. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

II. DÉCLARATION, RECOUVREMENT ET CONTROLE

633-14

Lorsque la déclaration et le paiement du prélèvement correspondant sont effectués par la personne qui assure le paiement des revenus, elle est établie au nom et pour le compte du contribuable.

L'administration fiscale peut conclure, avec chaque personne mandatée par des contribuables pour le paiement du prélèvement, une convention établie conformément au modèle délivré par l'administration, qui organise les modalités du paiement de ce prélèvement pour l'ensemble de ces contribuables.

Le contribuable produit à l'administration fiscale, sur sa demande, les renseignements nécessaires à l'établissement du prélèvement.

Le prélèvement est contrôlé et recouvré selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que le prélèvement mentionné à l'article 125 A du CGI.

chapitre 6

revenus perçus par des personnes non domiciliées en France, revenus de valeurs mobilières étrangères (BOI-RPPM-RCM)

A. PERSONNES PHYSIQUES DONT LE DOMICILE FISCAL EST SITUÉ HORS DE FRANCE

634

Les contribuables domiciliés hors de France sont, en principe, imposables à raison de leurs seuls revenus de source française (cf. n^{os} 700 et suiv.).

I. REVENUS DISTRIBUÉS

(BOI-RPPM-RCM-30-30-10)

635

Les revenus distribués par les sociétés françaises (dont le siège est situé en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer) passibles de l'impôt sur les sociétés et qui présentent le caractère de produits d'actions, de parts sociales ou de revenus assimilés font l'objet d'une retenue à la source au taux fixé à l'article 187 du CGI¹ lorsqu'ils bénéficient à des personnes dont le domicile fiscal est situé hors de France (CGI art. 119 *bis-2* ; cf. FE n^{os} 1605 et suiv.).

Une **retenue à la source** au taux de **55 %** au titre de l'année **2012** (50 % antérieurement ; 75 % à compter du 1^{er} janvier 2013, Loi de finances pour 2013, art. 9-I-U) est **applicable** pour les produits **payés** à des personnes qui ont leur **domicile fiscal** ou qui **sont établies** dans un **État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI (CGI, art. 119 *bis-2* ; Arrêté du 12 février 2010, publié au JO du 17, relatif à la liste des États ou territoires non-coopératifs modifié par l'arrêté du 14 avril 2011 publié au JO du 29 avril et par l'arrêté du 4 avril 2012 publié au JO du 12 avril ; RES N° 2010/30).

Cependant, échappent également à la retenue à la source, les avances, prêts ou acomptes versés aux associés, les rémunérations ou distributions occultes, les répartitions faites sous le bénéfice de régimes spéciaux comportant la perception de taxes forfaitaires.

La retenue à la source **libère** définitivement les contribuables fiscalement domiciliés hors de France de l'impôt sur le revenu dû à raison des sommes qui ont supporté cette retenue (CGI, art. 199 *quater A*). En conséquence, la retenue n'ouvre droit à aucun crédit d'impôt.

En revanche, les revenus distribués par des sociétés **non** établies en France directement ou indirectement (par exemple via un OPCVM français) à des personnes physiques non-résidentes n'ouvriraient pas droit à la restitution du crédit d'impôt.

Lors du paiement du crédit d'impôt à l'actionnaire non-résident, une retenue à la source était prélevée au taux prévu par la convention fiscale applicable.

Remarque : Pour les résidents suisses et fonds de placement suisses bénéficiaires de dividendes, intérêts ou redevances de source française.

II. PRODUITS DE PLACEMENTS À REVENU FIXE

636

Sous réserve de certaines exceptions et de l'application des conventions internationales, les produits de placements à revenu fixe encaissés par des personnes fiscalement domiciliées hors de France **sont soumis obligatoirement au prélèvement** visé à l'article 125 A du CGI (cf. n° 618). Ce prélèvement est **libératoire** de l'impôt sur le revenu.

Pour les **intérêts d'emprunt** visés par l'article 125 A-III, al. 2 du CGI (dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 28 février 2010), ou, **depuis le 1^{er} mars 2010**, pour les **intérêts d'obligations** émises depuis le 1^{er} octobre 1984 qui bénéficient à des personnes qui ont leur domicile fiscal ou qui sont établies hors du territoire de la République française, de Monaco ou d'un État dont l'institut d'émission est lié au Trésor français par un compte d'opération monétaire et qui ne sont pas soumis au prélèvement obligatoire (cf. n° 618), la retenue à la source éventuellement opérée n'est pas restituable (CGI, art. 199 *ter-I-a*, al. 2). Toutefois, les produits de ces titres émis depuis le 1^{er} janvier 1987 n'étant pas soumis à retenue à la source, ne supportent, dès lors, aucune imposition en France (cf. n° 610).

B. REVENUS DE VALEURS MOBILIÈRES ÉTRANGÈRES ET RÉGIMES SPÉCIAUX

I. REVENUS À DÉCLARER

(CGI, art. 120 et 122)

637

Les revenus des valeurs mobilières émises hors de France et les revenus assimilés sont, en principe, soumis à l'impôt sur le revenu lorsqu'ils sont perçus à titre privé par des personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France.

L'article 120 du CGI donne l'énumération des revenus imposables à ce titre. Cette énumération correspond sensiblement à celle des produits distribués par des sociétés françaises et à celle des produits des placements à revenu fixe autres que les créances, dépôts, cautionnements et comptes courants. Elle comprend également les profits résultant des opérations réalisées à l'étranger sur un marché à terme d'instruments financiers ou de marchandises ou sur

1. Sous réserve de l'application des conventions internationales.

un marché d'options négociables ou sur bons d'option (cf. n^{os} 674 et suiv.). Sont compris dans cette énumération, depuis le 1^{er} janvier 2005, les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation ainsi qu'aux placements de même nature souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies hors de France, lors du dénouement du contrat, et les gains de cessions de ces mêmes placements (CGI, art. 120-6^o).

Sont également qualifiés de revenus de valeurs mobilières, les produits attachés aux prestations de retraite versées sous forme de capital et perçues en exécution d'un contrat souscrit auprès d'une entreprise établie hors de France, lorsque le bénéficiaire justifie que les sommes versées durant la phase de constitution des droits, y compris le cas échéant par l'employeur, n'étaient pas déductibles du revenu imposable et n'étaient pas afférentes à un revenu exonéré dans l'État auquel était attribué le droit d'imposer celui-ci (CGI, art. 120-6^o bis ; BOFiP-Impôts, Actualités du 11/12/2012 : RSA-Prestations de retraites versées en capital).

Les produits distribués par un trust défini à l'article 792-0 bis du CGI, quelle que soit la consistance des biens ou droits placés dans le trust sont considérés comme des revenus de placements mobiliers.

Lorsque ces produits sont attachés à des bons ou contrats souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies hors de France dans un État membre de l'Union européenne, ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE), ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, hors Liechtenstein, l'article 122 du CGI leur étend le bénéfice de l'abattement annuel de **4 600 €** pour les personnes seules et de **9 200 €** pour les couples mariés ou pacsés. Cet abattement, qui concerne les contrats d'une durée au moins égale à huit ans (ou six ans), s'applique dans les mêmes conditions que pour les contrats souscrits en France. Les limites de cet abattement s'applique globalement, c'est à dire en totalisant les produits imposables à l'IR des contrats de plus de huit ans (ou six ans) souscrits en France et auprès d'entreprises d'assurances établies dans un État de l'EEE, hors Liechtenstein.

Pour les revenus **autres** que ceux attachés aux bons ou contrats de capitalisation ou aux placements de même nature évoqués ci-dessus, les revenus doivent être déclarés pour leur **contre-valeur** en euros, calculée d'après le **cours du change** à Paris au jour de l'encaissement ou de l'inscription au crédit d'un compte à l'étranger¹. Ils sont pris en compte dans le revenu global pour leur **montant net encaissé**, déduction faite des impôts établis dans le pays d'origine et supportés par le bénéficiaire.

Ce principe souffre, cependant, des exceptions (cas, notamment, de l'imputation de l'impôt étranger sur l'impôt français : cette imputation et la déduction ne sont pas cumulables).

Remarque :

Pour les résidents de France et OPVCM français bénéficiaires de dividendes, intérêts ou redevances de source suisse.

II. RÉGIME D'IMPOSITION

638

Les revenus de valeurs mobilières étrangères sont soumis au même régime fiscal qu'ils soient encaissés en France ou à l'étranger. Ces revenus sont directement compris dans les bases de l'impôt dû par le bénéficiaire.

Ce principe entraîne les conséquences suivantes :

1. Lorsque ces produits proviennent de titres émis dans un État ayant conclu avec la France un accord prévoyant l'imputation de l'impôt retenu à l'étranger sur l'impôt français, ils donnent droit à un crédit d'impôt correspondant à l'impôt étranger ainsi déductible ou à la décote qui en tient lieu.

Le même régime s'applique aux revenus de l'espèce provenant de la Polynésie française, de Saint-Pierre-et-Miquelon, des îles Wallis et Futuna ou des Terres australes et antarctiques françaises.

Le crédit d'impôt est déterminé, à l'égard des personnes physiques passibles de l'impôt sur le revenu, en appliquant au **montant net** des produits encaissés les pourcentages fixés par les conventions internationales en vigueur.

La **déclaration 2047** que doivent souscrire, à l'appui de la déclaration d'ensemble de leurs revenus, les contribuables disposant de revenus de source étrangère **encaissés hors de France métropolitaine et des départements d'outre-mer** (ou reçus directement d'un État étranger, de la Polynésie française, de Saint-Pierre-et-Miquelon, des îles Wallis et Futuna ou des

1. À défaut de cotation ce jour-là, il convient de retenir le cours moyen de négociation pratiqué à une date suffisamment rapprochée de ce jour.

Terres australes et antarctiques françaises), comporte, pour chacun des pays étrangers avec lesquels ont été conclues des conventions, et selon la nature des produits perçus, l'indication du taux applicable pour la détermination du crédit d'impôt. Ce crédit doit être ajouté aux revenus nets pour obtenir le revenu imposable. Il est imputable sur l'impôt dû par le bénéficiaire.

Lorsque les revenus des valeurs mobilières étrangères sont **encaissés en France** par l'intermédiaire d'un établissement payeur français, les contribuables n'ont pas à souscrire de déclaration 2047. Ces revenus sont portés directement sur la déclaration d'ensemble. Le crédit d'impôt auquel ouvrent droit les revenus en cause figure sur le justificatif qui leur est délivré par l'établissement payeur.

2. Tous les autres revenus sont compris dans les bases de l'impôt pour leur montant net et n'ouvrent droit à aucun crédit d'impôt.

3. Remarque :

Les revenus distribués par les sociétés ayant leur siège dans un État de l'Union européenne ou dans un État ayant conclu avec la France une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus (exceptées les sociétés d'investissement dont l'activité consiste en la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières) sont éligibles à l'abattement en base de **40 %** mentionnée à l'article 158-3-2° du CGI sous réserve que la distribution soit régulière au regard du droit étranger et qu'elle respecte, en même temps, un minimum de formalités pour être qualifiée de régulière au regard du droit français.

Les dividendes de source étrangère éligibles à l'abattement en base de **40 %** doivent être déclarés dans le tableau 2-A de la page 2 de la déclaration n° 2047, les autres dividendes, dans le tableau 2-B.

III. RÉGIMES SPÉCIAUX

639 1. Obligations émises en France par des organismes étrangers ou internationaux (Régime spécial des titres émis avant le 1^{er} janvier 1987) [CGI, art. 131 *ter-2* et ann. II, art. 51 à 53].

Les obligations négociables émises en France avec l'autorisation du ministre par des organismes étrangers ou internationaux sont assimilées à des obligations françaises pour l'application de la retenue à la source et du prélèvement libératoire (l'option pouvant être exercée par le bénéficiaire des intérêts).

Ainsi, sauf dispositions contraires des conventions internationales, l'émission de ces titres entraîne l'obligation pour l'organisme émetteur d'opérer, le cas échéant, sur leurs produits et pendant toute la durée de ceux-ci, la retenue à la source édictée par l'article 119 *bis-1* du CGI dans les conditions exposées au n° 610. Celle-ci ouvre droit au crédit d'impôt (cf. n° 609).

Avant l'ouverture de l'émission, l'émetteur doit faire agréer un représentant responsable du versement de la retenue à la source pour toute la durée de l'emprunt ou, à défaut, fournir des garanties jugées suffisantes.

En revanche, le prélèvement obligatoire n'a pas à être opéré sur les produits de ces obligations qui sont versés à des personnes dont le domicile fiscal ou le siège social est situé hors de France (cf. n° 618).

639-1 2. Obligations émises à l'étranger par des sociétés françaises (CGI, art. 131 *ter-1* et ann. III, art. 41 *terdecies* à 41 *sexdecies*).

Les séries spéciales d'obligations émises à l'étranger, antérieurement au 1^{er} janvier 1976, par les sociétés, compagnies ou entreprises françaises avec l'autorisation du ministre sont soumises, pour toute leur durée, au régime fiscal des valeurs mobilières étrangères (cf. n^{os} 637 et suiv.).

Ces dispositions impliquent l'exonération de toute imposition à la source (retenue et prélèvement obligatoire) des produits attachés à ces titres.

Ce régime spécial a été étendu par décisions ministérielles, sous certaines conditions, à des emprunts ne revêtant pas la forme de séries spéciales d'obligations négociables.

639-2 3. Emprunts émis ou contractés à l'étranger par des personnes morales françaises (CGI, art. 131 *quater* ; RES N° 2007/59, N° 2009/23, N° 2009/27 et N° 2010/11).

L'article 131 *quater* du CGI exonère du prélèvement prévu à l'article 125 A-III du même code les produits des emprunts contractés hors de France, avant le 1^{er} mars 2010 et dont la date d'échéance n'est pas prorogée à compter de cette date, ainsi que les emprunts **conclus** depuis le 1^{er} mars 2010 mais assimilables à un emprunt conclu avant cette date (RES N° 2010/11) :

- par des personnes morales françaises ;
- ou depuis le 1^{er} janvier 2006, par des fonds communs de créances (FCC) régis par les articles L. 214-43 à L. 214-49 du code monétaire et financier ;

- ou par des fonds communs de titrisation constitués depuis le 14 juin 2008 ou placés antérieurement à cette date sous le régime des FCC, à l'exception des fonds supportant des risques d'assurance mentionnés aux articles L. 214-49-11 à L. 214-49-13 du Code monétaire et financier.

Cette exonération s'applique aux intérêts des obligations et autres titres d'emprunts négociables ainsi que des bons ou autres effets assimilables à des bons de caisse et aux primes d'émission et de remboursement afférentes à ces emprunts.

Sous certaines conditions, les intérêts payés hors de France, depuis le 1^{er} janvier 1999, par les centrales de trésorerie bénéficient de cette exonération.

Elle s'applique également à la retenue à la source sur les produits des bons de caisse mentionnés à l'article 1678 *bis* du CGI, les autres produits étant déjà placés hors du champ d'application de la retenue prévue à l'article 119 *bis*-1 du même code (cf. n° 610).

Remarques :

- Les produits de ces emprunts, lorsqu'ils sont versés à des personnes dont le domicile fiscal est situé en France peuvent, dans les conditions de droit commun être soumis, sur option, au prélèvement libératoire (cf. n° 615).

- Des précisions concernant les émissions obligataires sont apportées.

- Sur l'exonération applicable, le cas échéant, au profit financier résultant de contrats de la finance islamique. Il convient de se reporter à ces instructions, pour les régimes d'imposition applicables aux opérations de murabaha et aux sukuk d'investissement.

639-3 4. Placements financiers effectués en France par les organisations internationales ou les États souverains étrangers.

Les intérêts des séries spéciales de bons du Trésor en comptes courants libellés en euros, qui sont réservées en souscription aux organisations internationales, aux États souverains étrangers, aux banques centrales ou aux institutions financières de ces États, sont exonérés du prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI (cf. n° 618) [CGI, art. 131 *quinquies*].

Les produits visés à l'article 118 du CGI, notamment, les revenus d'obligations négociables qui bénéficient à des organisations internationales, à des États souverains étrangers ou aux banques centrales de ces États sont exonérés de la retenue à la source et du prélèvement prévus aux articles 119 *bis* et 125-A du CGI¹ (CGI, art. 131 *sexies*-I, al. 1).

Ces placements ne doivent pas constituer un investissement direct au sens de la loi n° 66-1008 du 28 décembre 1966 modifiée relative aux relations financières avec l'étranger et des textes réglementaires pris pour son application. Les titres doivent revêtir la forme nominative ou être déposés auprès d'un établissement bancaire établi en France (CGI, art. 131 *sexies*-I, al. 2).

Par ailleurs, **sur agrément** ministériel, la retenue à la source ou le prélèvement prévus aux articles 119 *bis* et 125-A du CGI peuvent être réduits ou supprimés (CGI, art. 131 *sexies*-II) en ce qui concerne :

- les produits visés à l'article 118 du CGI (produits d'obligations négociables), sous les conditions mentionnées à l'article 131 *sexies*-I dudit code, qui bénéficient à des institutions publiques étrangères¹ ;
- les intérêts de créances, dépôts, cautionnements, comptes courants et les intérêts des bons de caisse ainsi que les produits afférents à des placements constituant des investissements directs en France au sens de l'article 131 *sexies*-I précité qui bénéficient à des organisations internationales, à des États souverains étrangers, aux banques centrales de ces États ou à des institutions financières publiques étrangères.

639-4 5. Emprunts émis en France par les organisations internationales (CGI, art. 131 *ter* A).

Les intérêts, arrrages et tous autres produits des emprunts émis en France par les organisations internationales sont exonérés de la retenue à la source définie à l'article 119 *bis*-1 du CGI (cf. n° 610). Ils sont, le cas échéant, exonérés du prélèvement obligatoire dans les conditions exposées au n° 618.

639-5 6. Gestion d'actifs hors de France dans des entités juridiques soumises à un régime fiscal privilégié constituées par des personnes physiques (CGI, art. 123 *bis* et ann. II, art. 50 *bis* à 50 *septies*).

Depuis l'imposition des revenus de l'année 1999, l'article 123 *bis* du CGI prévoit que sont imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, **même lorsque les bénéfices ne sont pas effectivement distribués**, les personnes physiques domiciliées en France qui

1. Ces dispositions s'appliquent, sous les mêmes conditions, aux produits d'actions, de parts sociales ou de parts bénéficiaires distribués par des sociétés françaises, en ce qui concerne la retenue à la source visée à l'article 119 *bis*-2 du CGI (cf. FE n° 1607).

détiennent une participation d'au moins 10 % dans des entités juridiques étrangères (sociétés, fiducies, fondations ou trusts) lorsqu'elles ont une activité prépondérante de gestion de valeurs mobilières et sont établies dans un État ou territoire à fiscalité privilégiée.

Les dispositions de l'article 123 *bis*-I du CGI **ne sont pas applicables**, depuis le 1^{er} janvier 2010, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de l'Union européenne, si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité juridique par la personne domiciliée en France ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française (CGI, art. 123 *bis*-4 *bis*).

La condition de détention de **10 %** est présumée satisfaite, depuis le 1^{er} janvier 2010, lorsque la personne physique a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un État ou territoire non-coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (CGI, art. 123 *bis*-4 *ter* ; Arrêté du 12 février 2010, publié au JO du 17, relatif à la liste des États ou territoires non-coopératifs modifié par l'arrêté du 14 avril 2011 publié au JO du 29 avril et par l'arrêté du 4 avril 2012 publié au JO du 12 avril).

a. Conditions d'application.

639-6

1. Contribuables concernés.

Sont visées par ce dispositif, les personnes physiques domiciliées en France conformément aux dispositions des articles 4 A et 4 B du CGI, sous réserve des dispositions relatives aux conventions internationales conclues par la France.

Cas particulier : Personnes qui, au cours d'une année, transfèrent leur domicile fiscal en France ou hors de France.

Pour appliquer les dispositions de l'article 123 *bis* du CGI, la domiciliation en France d'une personne physique doit être établie à la date à laquelle les revenus sont réputés acquis (cf. n° 639-9).

639-7

2. Caractéristiques des participations détenues par les personnes physiques.

1° Nature des titres ou autres droits détenus.

Il s'agit notamment :

- des actions ou parts des sociétés de capitaux ;
- des actions, parts ou autres droits dans des Organismes de Placement Collectif en Valeurs Mobilières (OPCVM) ;
- des parts d'intérêt possédées dans des sociétés de personnes et organismes assimilés, notamment sociétés en participation, sociétés de fait, sociétés en nom collectif, « joint-ventures » et « partnerships » ;
- des droits dans les fiducies, trusts ou institutions comparables ;
- des titres ou droits de toute nature détenus par des organismes comparables aux entités précitées et des droits résultant du démembrement des titres ou droits cités ci-dessus.

2° Appréciation du pourcentage de détention.

Une personne physique entre dans le champ d'application de l'article 123 *bis* du CGI si elle détient **directement ou indirectement 10 %** au moins des titres, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique étrangère, sans considération pour la valeur de cette participation.

En présence, d'une dissociation des droits de vote et des droits financiers, il convient de distinguer ces deux catégories de droits pour le calcul du pourcentage de détention.

3° Droits détenus indirectement.

La détention indirecte vise deux cas :

- la détention indirecte par l'intermédiaire d'une **chaîne de participations**.

L'appréciation du pourcentage de 10 % s'opère en multipliant, **séparément**, entre eux les taux de détention des titres, parts, droits financiers ou droits de vote successifs ;

- la détention indirecte par l'intermédiaire d'une **communauté d'intérêts à caractère familial**.

Pour déterminer si la détention de 10 % est atteinte, il convient d'ajouter à la participation de la personne physique domiciliée en France celles possédées par le conjoint, les ascendants, les descendants ou le partenaire avec lequel il est lié par un PACS et avec lequel il est soumis à imposition commune.

4° Date à laquelle s'apprécie la quotité de 10 %.

L'article 50 *bis* de l'annexe II au CGI prévoit qu'il y a lieu de retenir le pourcentage de la participation de la personne physique constaté :

- soit **à la clôture** de l'exercice de l'entité juridique étrangère, établie ou constituée hors de France ;

- soit au **31 décembre**, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année.

Toutefois, s'il est plus élevé, le pourcentage à retenir est celui de la participation détenue pendant une durée de 183 jours au moins, consécutifs ou non, au cours de l'exercice ou de l'année civile, suivant le cas.

639-8 3. Conditions relatives à l'entité juridique étrangère soumise à un régime fiscal privilégié.

1° Tenant à la forme de la structure établie ou constituée hors de France.

Ce dispositif concerne **les participations de 10 % au moins** détenues dans l'une des catégories d'entités juridiques étrangères suivantes :

- toutes les personnes morales, notamment les sociétés de capitaux, les sociétés de personnes ou encore dénommées « partnerships », les sociétés civiles et les fondations ;
- tous les organismes, notamment les OPCVM ayant une personnalité distincte de leurs membres, les « Anstalten » et « Stiftungen » au sens du droit du Liechtenstein, ainsi que les groupements dotés ou non de la personnalité morale (GIE, GIEE et assimilés, associations en participation ou encore contrats d'associations conclus par des syndicats, groupes et pools) ;
- les fiducies ou institutions comparables, notamment les trusts et certaines fondations de famille ;
- l'ensemble des institutions dont les caractéristiques s'inspirent de celles de l'une des entités évoquée ci-dessus.

Remarque : Précisions concernant les OPCVM.

2° Tenant à l'établissement ou à la constitution hors de France.

Pour l'application de ce dispositif, **le terme** « France » s'entend **uniquement** des départements européens et d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion) de la République française.

Par ailleurs, une personne physique ne peut sortir du champ d'application ou du minimum d'imposition forfaitaire prévu par l'article 123 *bis* du CGI (cf. n° 639-12), en se prévalant de la différence de situation entre le siège de direction effective et le siège statutaire de l'entité juridique étrangère (cf. art. 1837 du code civil et art. 3 de la loi du 24 juillet 1966).

3° Tenant au régime fiscal privilégié dont bénéficie l'entité juridique étrangère.

Le deuxième alinéa de l'article 123 *bis*-1 du CGI prévoit que le **caractère privilégié du régime fiscal** de l'entité juridique étrangère est déterminé conformément aux dispositions de l'article 238 A du CGI par comparaison avec le régime fiscal applicable à une société ou collectivité mentionnée au 1 de l'article 206 du même code, pour des bénéfices ou revenus identiques.

Les participations dans des entités juridiques étrangères soumises hors de France à un régime fiscal privilégié de caractère **temporaire** relèvent, dans tous les cas, des dispositions de l'article 123 *bis* du CGI.

4° Tenant à la composition de l'actif ou des biens de l'entité juridique étrangère.

Sont seuls concernés par ce dispositif les bénéfices ou revenus positifs des entités juridiques étrangères dont **l'actif** ou les biens sont **principalement** constitués de **valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants**.

Il en est ainsi lorsque les éléments de cette nature constituent **plus de 50 % de l'actif** ou des biens de l'entité juridique étrangère. Dans ce cas, l'ensemble des revenus, même s'ils proviennent de biens autres que ceux précités, relèvent des dispositions de l'article 123 *bis* du CGI.

Les modalités de valorisation des éléments de l'actif sont précisées.

b. Modalités d'application.

639-9 1. Année d'imposition à l'impôt sur le revenu.

L'article 123 *bis*-3 du CGI dispose que les bénéfices ou les revenus positifs de l'entité juridique étrangère sont **réputés acquis** :

- soit **le premier jour du mois qui suit** la clôture de l'exercice de l'entité juridique étrangère en cause ;
- soit **le 31 décembre**, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année, notamment pour les fiducies et trusts qui peuvent ne pas avoir d'exercice.

Au titre de l'année réputée d'acquisition, la personne physique doit donc déclarer, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, les bénéfices ou les revenus positifs concernés en même temps que les autres revenus réalisés ou dont elle a eu la disposition au cours de ladite année.

639-10 2. Proportion des résultats bénéficiaires ou des revenus positifs.

• Le résultat bénéficiaire ou les revenus positifs de l'entité juridique étrangère sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne physique résidente de France dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement.

Pour le calcul de ce revenu, les droits de vote et les droits détenus par l'intermédiaire d'une communauté d'intérêts à caractère familial ne sont pas pris en compte.

• Seuls les bénéfices ou revenus positifs réalisés par l'entité juridique étrangère sont à prendre en compte pour le calcul du revenu de capitaux mobiliers de la personne physique.

En conséquence, **les déficits** réalisés par une telle entité juridique étrangère **ne peuvent être imputés** ni sur le revenu global de la personne physique, ni sur les bénéfices ou revenus positifs réalisés par d'autres entités juridiques étrangères donnant lieu à l'application de l'article 123 bis du CGI.

Toutefois, ces déficits peuvent être reportés, conformément au droit commun de l'impôt sur les sociétés, sur les bénéfices réalisés postérieurement par l'entité en cause.

639-11 3. Reconstitution des résultats de l'entité juridique étrangère.**639-12 4. Calcul du montant du revenu de capitaux mobiliers.****1° Principe.**

Le montant du revenu de capitaux mobiliers de la personne physique est déterminé par application aux résultats imposables retraités de l'entité du pourcentage des droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une chaîne de participations (mais non d'une communauté d'intérêts à caractère familial).

Il est précisé que ce montant est soumis à la C. S.G. (CGI, art. 1600-0 C et cf. n° 124-1), à la C. R.D. S. (CGI, art. 1600-0 G et cf. n° 125-1) ainsi qu'au prélèvement social (CGI, art. 1600-0 F bis et cf. n° 126) et à la contribution additionnelle à ce prélèvement (cf. n° 127).

2° Exception.

En l'absence de convention d'assistance administrative conclue entre la France et l'État ou territoire étranger concerné, ou qui est non-coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, le deuxième alinéa du 3 de l'article 123 bis du CGI prévoit que le revenu imposable de la personne physique ne peut être inférieur à une **base minimum d'imposition forfaitaire** égale au produit :

- du montant de la fraction de l'actif net de chaque entité juridique concernée à la clôture de son exercice ou, à défaut d'exercice, au 31 décembre ;
- par le taux prévu à l'article 39-1-3° du CGI.

3° Application d'un coefficient de majoration de 1,25.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, les revenus ou bénéfices imposés dans les conditions prévues à l'article 123 bis du CGI sont multipliés par un coefficient de **1,25** pour le **calcul** de l'impôt sur le revenu.

c. Élimination des doubles impositions.**639-13 1. Déduction de l'impôt acquitté localement par l'entité juridique étrangère.**

En application du 3 de l'article 123 bis du CGI, l'impôt acquitté localement par l'entité juridique étrangère est **déductible du revenu** réputé constituer un revenu de capitaux mobiliers, sous les conditions suivantes :

- l'impôt doit être comparable à l'impôt sur les sociétés¹ ;
- l'impôt n'est déductible que dans la proportion des droits financiers détenus directement ou indirectement par la personne physique ;
- la preuve du paiement effectif de l'impôt dont l'imputation est demandée, doit être apportée.

Sont comparables à l'impôt sur les sociétés, les impôts de quotité exprimés en unité monétaire, non déductibles du résultat fiscal sur lequel ils sont assis, et versés à titre définitif sans contrepartie au profit notamment d'États souverains.

639-14 2. Imputation sur l'impôt sur le revenu dû en France des prélèvements effectués à l'étranger, dans le cadre des conventions fiscales internationales, sur les distributions faites à la personne physique.

Selon les dispositions de l'article 50 sexies de l'annexe II au CGI, les prélèvements effectués à l'étranger, dans le cadre des conventions fiscales internationales, sur des distributions de bénéfices ou de revenus positifs reçus par la personne physique, **sont imputables** sur l'impôt sur le revenu exigible au titre de l'article 123 bis dudit code.

1. Le montant calculé en fonction de la base minimum d'imposition forfaitaire, citée au n° 639-12 au 2° Exception, ne constitue pas un impôt comparable.

639-15 **3. Exonération des revenus distribués ou payés à la personne physique par une entité juridique étrangère.**

Afin d'éviter une double imposition en France, d'une part, des bénéfices ou revenus positifs, réalisés par des structures établies ou constituées hors de France, imposés en application de l'article 123 *bis* du CGI, et, d'autre part, des revenus distribués ou payés par ces structures, le paragraphe 4 du même article prévoit que ces revenus ne constituent pas des revenus imposables au sens de l'article 120 du CGI.

La fraction des revenus distribués ou payés qui **excède** celle correspondant aux bénéfices ou résultats positifs soumis aux dispositions de l'article 123 *bis* du CGI demeure imposable en application de l'article 120 du même code.

Cette dernière disposition concerne essentiellement les bénéfices ou revenus positifs réalisés par les structures avant l'entrée en vigueur de l'article 123 *bis* du CGI.

d. Obligations déclaratives, contrôle fiscal et pénalités.

639-16 **1. Renseignements et documents à fournir :** (CGI, ann. II, art. 50 *septies*).

639-17 **2. Procédure de rectification et sanctions.**

Sous réserve que la déclaration d'ensemble des revenus 2042, prévue à l'article 170 du CGI, ait été souscrite au plus tard dans les trente jours d'une première mise en demeure, c'est la procédure de rectification contradictoire qui s'applique même lorsque le service aura mis en œuvre les dispositions de l'article 50 *bis*-II de l'annexe II au CGI.

Il est précisé que la procédure de répression des abus de droit visée à l'article L. 64 du LPF pourrait être mise en œuvre s'il apparaissait que la proportion d'actifs financiers d'une entité juridique étrangère était maintenue artificiellement à un seuil inférieur à 50 % à la date de valorisation de l'actif.

titre 3

régimes particuliers

(BOI-RPPM-RCM)

chapitre premier

engagements d'épargne à long terme (CELT)¹

(CGI, art. 157-16° et 163 *bis* A, ann. III, art. 41 K à 41 V et ann. IV, art. 17 *sexies* à 17 *octies* ; BOI-RPPM-RCM)

640

Un régime fiscal privilégié a été réservé aux placements en valeurs mobilières opérés par des personnes physiques, ayant leur domicile fiscal en France, sous forme d'engagements d'épargne à long terme souscrits auprès d'établissements autorisés.

L'engagement d'épargne à long terme est un contrat écrit qui a des effets à l'égard des parties contractantes et de l'administration. Il doit avoir **été contracté ou prorogé avant le 1^{er} janvier 1982**.

Les épargnants doivent s'être engagés à effectuer des versements réguliers pendant une période minimale ne pouvant être inférieure à **cinq années**.

Toutefois depuis le 1^{er} juin 1978, les engagements d'épargne à long terme n'ont pu être contractés ou prorogés que pour une durée maximale de cinq ans.

Durant toute la durée de l'engagement, les versements ainsi que les produits capitalisés des placements doivent demeurer indisponibles. L'inobservation des obligations découlant de l'engagement entraîne la déchéance des avantages fiscaux consentis.

Ces dispositions sont commentées au BOI-RPPM-RCM-40-10.

641

647

chapitre 2

clubs d'investissement

(BOI-RPPM-RCM)

648

Les clubs d'investissement apparaissent comme l'association de personnes physiques en vue d'épargner et de placer, c'est-à-dire de dégager et de mettre en commun des disponibilités,

1. Ces revenus sont toutefois soumis à divers prélèvements sociaux (CSG, CRDS, Prélèvement social, contributions additionnelles...).

grâce à des versements échelonnés et relativement modiques, pour les investir dans des entreprises industrielles ou commerciales. Les sommes ainsi épargnées permettent de constituer progressivement un portefeuille collectif de placement en valeurs mobilières, actions et obligations.

Ces clubs bénéficient d'un régime fiscal de faveur. En effet, il est admis que leurs membres se trouvent placés dans une situation comparable à celle qui serait la leur s'ils géraient directement leur portefeuille de valeurs mobilières. Il est donc appliqué aux clubs un régime de transparence fiscale.

A. CONDITIONS D'APPLICATION DU RÉGIME DE FAVEUR

649

Le régime privilégié accordé aux membres des clubs d'investissement est subordonné aux conditions suivantes :

1. Le club doit être créé sous la forme d'une indivision ou d'une société civile de personnes régie par les articles 1832 et suivants du code civil et dans laquelle, notamment, les associés - qui ne peuvent être que des personnes physiques - sont indéfiniment responsables des dettes sociales à l'égard des tiers.

2. L'objet de ce club doit être limité à la constitution et à la gestion d'un portefeuille de placement.

3. Les statuts doivent prévoir que le nombre des membres sera de vingt au maximum et que les versements annuels par foyer fiscal ne peuvent pas dépasser 5 500 €.

4. Enfin, les fonds en attente de placement et les valeurs acquises doivent être déposés auprès des personnes habilitées à recevoir des fonds et à détenir des valeurs mobilières pour le compte du public (prestataires de services d'investissement, établissements de crédit).

Depuis le 1^{er} janvier 2001, les clubs d'investissement qui investissent dans les sociétés dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé **sont dispensés** de cette obligation. Les titres peuvent, par conséquent, être inscrits en compte auprès de la société émettrice « gestion au nominatif pur ».

B. PORTÉE DU RÉGIME DE FAVEUR

I. IMPOSITION DES DIVIDENDES ET INTÉRÊTS

650

Chaque membre est imposable à raison de sa quote-part de dividendes et autres produits mobiliers. À cet égard, il est fondé à se prévaloir de l'abattement en base de **40 %** prévu à l'article 158-3-2° du CGI à compter du 1^{er} janvier 2012 (cf. n° 629 ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-H-2°).

L'établissement chargé de la tenue matérielle des comptes de l'indivision ou de la société civile doit délivrer en fin d'année à chaque indivisaire ou associé un justificatif des opérations sur valeurs mobilières (cf. nos 920 et suiv.), correspondant à ses droits dans l'actif.

II. IMPOSITION DES GAINS NETS EN CAPITAL

651

Les clubs d'investissement peuvent relever, sous certaines conditions, d'un régime d'imposition particulier pour l'imposition des gains nets en capital.

III. ENGAGEMENTS D'ÉPARGNE À LONG TERME

652

Les produits des placements effectués par les clubs d'investissement peuvent être admis au bénéfice des engagements d'épargne à long terme (cf. n° 640).

653

656

chapitre 3

fonds communs de placement

(CGI, art. 137 *bis* et 199 *ter* A et ann. III, art. 41 *sexdecies* A à 41 *sexdecies* G ; BOI-RPPM-RCM)

657

Les fonds communs de placement (FCP) ordinaires sont régis par les articles L. 214-20 à L. 214-32 du code monétaire et financier. Ils se définissent comme une copropriété de valeurs mobilières dont les parts sont émises et rachetées à la demande des porteurs à la valeur liquidative majorée ou diminuée, selon les cas, des frais et commissions.

Le fonds ne dispose pas de la personnalité morale et échappe aux règles civiles de l'indivision et aux dispositions des articles 1871 à 1873 du code civil régissant les sociétés en participation.

Les FCP à risques sont définis par les articles L. 214-28 à L. 214-38 du code monétaire et financier (Ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs). Ils peuvent bénéficier d'un régime particulier dans les conditions prévues à l'article 163 *quinquies* B du CGI (cf. ci-dessous n° 661).

S'agissant des gains retirés de la cession des parts ou actions de fonds communs de placement.

A. RÉGIME FISCAL DES PRODUITS DISTRIBUÉS PAR LE FONDS

I. NATURE ET TAXATION DE CES PRODUITS

658

Les sommes ou valeurs réparties par un FCP constituent des revenus de capitaux mobiliers perçus par les porteurs de parts à la date de cette répartition (CGI, art. 137 *bis*, 1^{er} alinéa). Ils sont imposables conformément aux règles propres à chaque nature de ces revenus. Les porteurs de parts peuvent se prévaloir dans les conditions du droit commun des avantages fiscaux attachés aux produits distribués par le fonds, ce qui implique que ces produits soient ventilés par nature au niveau de la somme allouée à chaque part. Il s'agit essentiellement, en matière d'impôt sur le revenu :

- de l'option pour le prélèvement sur les produits de placements à revenu fixe, libératoire ou non de l'impôt sur le revenu (cf. n^{os} 615 et suiv. et cf. n^{os} 624-1 et suiv.) ;
- de l'exonération de certains produits ;
- depuis le 1^{er} janvier 2008, de l'option pour le prélèvement forfaitaire sur certains dividendes visés à l'article 117 *quater* du CGI (cf. n° 633 et n° 633-10).

Remarques :

1. Pour les exercices clos depuis le 29 septembre 1989, les produits peuvent ne pas être distribués.
2. Les sommes non réparties entre les porteurs de parts d'un FCP à la date de son absorption opérée conformément à la réglementation en vigueur, par un autre FCP ou par une SICAV sont imposés lors de leur répartition ou de leur distribution par l'organisme absorbant. Ce régime est applicable aux opérations de scissions (CGI, art. 137 *bis*-1, 2^e et 3^e alinéas). Pour l'absorption d'une SICAV par un FCP, cf. FE n° 1651 (Remarque).

II. SORT DES CRÉDITS D'IMPÔT

(CGI, art. 199 *ter* A)

659

Les porteurs de parts peuvent imputer les crédits d'impôt attachés aux produits dans les mêmes conditions que s'ils les avaient perçus directement. Ce droit à imputation est déterminé pour chaque porteur en proportion de sa quote-part dans la répartition au titre de l'année considérée, et en tenant compte de la nature et de l'origine française ou étrangère des produits.

III. PRODUITS VERSÉS À DES PERSONNES NON DOMICILIÉES EN FRANCE

(CGI, art. 137 *bis*-II ; Loi n° 2012-958 du 16 août 2012, art. 6-I-B)

660

La retenue à la source et le prélèvement prévus aux articles 119 *bis*-2 et 125 A-III du CGI sont applicables à ces produits. Ils sont prélevés par le gérant du fonds à la date de la répartition et reversés au Trésor. Ces personnes ne bénéficient pas du régime défini ci-après au n° 661.

IV. RÉGIME PARTICULIER DES FONDS COMMUNS DE PLACEMENT À RISQUES (FCPR)

(CGI, art. 163 *quinquies* B)

661

Afin d'encourager l'investissement de l'épargne des particuliers dans certains fonds communs de placement à risques (FCPR), des mesures fiscales spécifiques, codifiées à l'article 163 *quinquies* B du CGI ont été instituées.

Ainsi, les personnes physiques qui prennent l'engagement de conserver, pendant **cinq** ans au moins à compter de leur souscription, des parts de fonds communs de placement à risques sont **exonérées** de l'impôt sur le revenu¹ à raison des sommes ou valeurs auxquelles donnent droit les parts concernées.

Cette exonération ne s'applique pas aux porteurs de parts, **acquises** à compter du 1^{er} janvier 2011, de fonds communs de placement à risques donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds et attribuées en fonction de la qualité de la personne (CGI, art. 163 *quinquies* B-I).

Remarque : Revenu fiscal de référence.

Pour les revenus perçus depuis l'année 2006, l'article 4-II de la loi de finances pour 2007 inclut, dans le montant du revenu fiscal de référence, les produits de parts de FCPR exonérés d'impôt sur le revenu en application des dispositions de l'article 163 *quinquies* B du CGI.

Le dispositif applicable actuellement est le suivant :

1. L'exonération est subordonnée aux conditions suivantes :

a. *L'actif des fonds doit être constitué sous certaines conditions.*

L'actif des fonds doit respecter les conditions prévues aux articles L. 214-28 et L. 214-38 du code monétaire et financier (Ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs).

b. *Réinvestissement et indisponibilité des sommes ou valeurs.*

Les sommes ou valeurs réparties doivent être **immédiatement réinvesties** dans le fonds et **demeurer indisponibles** pendant la période requise **de cinq ans**.

c. *Détention des parts.*

Le porteur de parts, son conjoint et leurs ascendants et descendants ne doivent pas détenir ensemble directement ou indirectement plus de 25 % des droits dans les bénéfices de sociétés dont les titres figurent à l'actif du fonds ou avoir détenu ce montant à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la souscription des parts du fonds ou l'apport des titres.

2. Non-respect des conditions d'exonération.

Les sommes ou valeurs qui ont été ainsi exonérées d'impôt sur le revenu sont ajoutées au revenu imposable de l'année au cours de laquelle le fonds ou le contribuable cesse de remplir ces conditions.

Toutefois, l'exonération est maintenue en cas de cession des parts par le porteur lorsque lui-même ou son conjoint se trouve dans l'un des cas suivants : invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, décès, départ à la retraite ou licenciement.

3. Remarque.

Depuis le 1^{er} janvier 2002, les parts ou actions de *carried interest* ne peuvent pas bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu résultant de l'article 163 *quinquies* B du CGI, que leur bénéficiaire ait ou non pris l'engagement de conservation des parts ou actions. Lorsqu'elles sont acquises ou souscrites par des personnes physiques membres de l'équipe de gestion d'un FCPR ou d'une SCR, les revenus retirés de ces parts ou actions de *carried interest* sont désormais, sous certaines conditions, soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime des gains de cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux prévu à l'article 150-0 A du CGI (cf. n° 938 et suiv.). Lorsqu'elles sont attribuées à d'autres personnes, les revenus correspondants sont désormais imposables en tant que revenus dans les conditions de droit commun, dans la catégorie correspondante : salaires, bénéfices non commerciaux, revenus distribués.

4. Précision.

Pour plus de détails sur le régime juridique et fiscal des FCPR et des porteurs de parts des FCPR, cf. BOI-RPPM-RCM-40-30.

1. Ces revenus sont toutefois soumis à divers prélèvements sociaux.

661-1 5. Extension de l'exonération depuis le 1^{er} janvier 2007.

Depuis le 1^{er} janvier 2007, l'exonération visée au n° 661 est également applicable aux fonds communs de placements à risques qui respectent toutes les conditions mentionnées à l'article L. 214-30 du code monétaire et financier (Ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs) [il s'agit en pratique des fonds communs de placements dans l'innovation (FCPI) agréés par l'AMF]. L'exonération s'applique sous réserve que les porteurs de parts s'engagent à les conserver pendant cinq ans au moins et respectent les conditions visées au *b* et *c* du paragraphe 1 ci-avant.

V. RÉGIME PARTICULIER DES FONDS DE PLACEMENT IMMOBILIER

(CGI, art. 137 *ter* et 199 *ter*-0 B ; Loi n° 2012-958 du 16 août 2012, art. 6-I-B)

661-2 Le régime particulier applicable aux revenus perçus par les fonds de placement immobilier (FPI) et les porteurs de parts de tels fonds a été défini par l'article 28 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005.

B. OBLIGATIONS FISCALES DU GÉRANT

(CGI, ann. III, art. 41 *sexdecies* A à 41 *sexdecies* G et 41 W à 41 Y)

662 Dans le délai d'un mois à compter de sa création, le gérant doit déposer auprès de la direction des finances publiques dans le ressort de laquelle il souscrit sa déclaration de bénéficiaire ou, à défaut, celle de ses revenus, une déclaration d'existence du fonds. Il doit également dans le même délai l'informer en cas d'apport partiel d'actif, de fusion, scission ou dissolution.

La propriété des parts est constatée par l'inscription sur une liste tenue par le gérant. Celui-ci est notamment tenu de déposer auprès de la direction des services fiscaux compétente un état détaillé.

Les obligations consécutives à l'engagement prévu au I de l'article 163 *quinquies* B du CGI (cf. n° 661) sont définies aux articles 41 W, 41 X et 41 Y de l'annexe III au même code.

Les nouvelles obligations en matière de déclaration relative au respect du quota d'investissement sont prévues par l'article 242 *quinquies* du CGI (cf. n° 927-1).

C. OBLIGATIONS FISCALES DU DÉPOSITAIRE DES ACTIFS DU FONDS

(CGI, ann. III, art. 41 *sexdecies* F et 41 *sexdecies* G)

663 Le dépositaire doit établir le relevé des sommes payées aux propriétaires de parts - à adresser à l'administration fiscale - ainsi que les certificats de crédit d'impôt à remettre aux bénéficiaires. Il doit conserver en application de l'article R 87-1 du LPF les pièces justificatives de chacun des paiements effectués.

chapitre 4

fonds communs de créances

(CGI, art. 124 B, 2^e al., 125 A-III *bis*-8^o et 238 *septies* D ; BOI-RPPM-RCM)

664 Le fonds commun de créances est une copropriété qui n'a pas la personnalité morale et a pour objet exclusif d'acquies des créances en vue d'émettre, des parts représentatives de ces créances (Code monétaire et financier, art. L. 214-43 à L. 214-49).

Les parts de ces fonds sont des valeurs mobilières. Les porteurs de parts ne peuvent en demander le rachat au fonds.

Le montant minimum de la part est de **150 €** ou son équivalent dans l'unité monétaire de l'émission.

Ces parts ouvrent droit à une rémunération fixée dans le contrat d'émission et à l'attribution de tout ou partie du boni de liquidation.

Le régime fiscal des porteurs de parts est le suivant.

Remarque : le même régime fiscal s'applique aux porteurs de parts de fonds communs de titrisation constitués depuis le 15 juin 2008 et à ceux placés, antérieurement à cette date, sous le régime des fonds communs de créances à l'exception des fonds supportant des risques d'assurance mentionnés aux articles L. 214-49-11 à L. 214-49-13 du Code monétaire et financier.

A. PERSONNES PHYSIQUES FISCALEMENT DOMICILIÉES EN FRANCE

665 Le fonds commun de créances étant une copropriété, les porteurs de parts devraient être imposés à la date de l'encaissement des produits de ces créances par le fonds.

Toutefois, par analogie avec la solution retenue pour les fonds communs de placement, **le fait générateur** de l'imposition est reporté à la **date de la mise en paiement** des produits des parts émises par le fonds commun de créances.

Les parts émises pour une durée supérieure à cinq ans suivent les règles d'imposition des obligations. Les parts émises pour une durée inférieure ou égale à cinq ans suivent le régime des titres de créances négociables. Cette distinction entraîne les conséquences suivantes.

I. REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS

1. Produits des parts.

666 Les produits sont, à défaut d'option pour le prélèvement libératoire, soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

En cas d'option pour le prélèvement libératoire, cf. n° 619 (taux).

2. Primes de remboursement.

667 *a. Parts de plus de cinq ans.*

Les primes sont imposables dans les conditions prévues aux articles 238 *septies* A et 238 *septies* B du CGI (cf. n°s 605 et suiv.).

668 *b. Parts de cinq ans ou moins.*

Les primes sont imposables lors de leur remboursement.

3. Boni de liquidation.

669 Il est imposable au barème progressif de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de créances sauf option pour le prélèvement libératoire, cf. n° 619.

II. GAINS DE CESSION

670 Le gain est déterminé dans les conditions définies à l'article 150-0 D-1 et 2 du CGI (cf. n°s 938 et suiv.).

1. Parts de plus de cinq ans (CGI, art. 150-0 A-II-5).

671 Les gains de cession relèvent des dispositions de l'article 150-0 A du CGI (cf. n°s 938 et suiv.).

2. Parts de cinq ans ou moins (CGI, art. 124 B, 2^e al.).

672 Les gains de cession suivent le régime fiscal applicable aux titres de créances négociables prévu aux articles 124 B et 124 C du CGI (cf. n° 607-3).

B. PORTEURS DE PARTS NON-RÉSIDENTS

673 Ils sont soumis obligatoirement au prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI dans les conditions exposées au n° 618.

chapitre 5

profits réalisés à titre occasionnel sur un marché à terme

(CGI, art. 150 *ter* à 150 *octies*, 150 *undecies*, et ann. III, art. 41 *septdecies* H à 41 *septdecies* K ; BOI-RPPM-PVBMI ; Loi de finances pour 2013, art. 10)

A. OPÉRATIONS RÉALISÉES EN FRANCE

674 Sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires professionnels ou habituels relevant des articles 35-I-8° et 92-2 du CGI, les profits nets réalisés directement ou par personnes interposées, par des personnes physiques fiscalement domiciliées en France, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, sont imposés comme suit :

675 1. Pour chaque opération, le profit ou la perte est égal à la différence reçue ou versée par l'entremise de la chambre de compensation à la date de la cession du contrat ou de son dénouement¹.

Ce profit ou cette perte correspond à la somme algébrique des marges positives et négatives acquises sur chaque contrat entre le jour de sa conclusion et le jour de son dénouement. Le profit imposable est net des frais et taxes acquittés par le cédant (CGI, art. 150 *quater*).

676 2. Les profits nets réalisés.

Les profits nets réalisés dans le cadre de contrats se référant à des emprunts obligataires ou à des actions admises aux négociations sur un marché réglementé français ou négociées sur le marché hors cote français (CGI, art. 150 *quinquies*) et ceux réalisés dans le cadre d'autres contrats (CGI, art. 150 *sexies*) sont imposés dans les conditions prévues à l'article 96 A du CGI et au taux prévu à l'article 200 A-2 du même code, dans leur rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011, majoré des prélèvements sociaux, quel que soit leur montant.

Au titre de l'année 2012, les profits sont imposables au taux forfaitaire de **24 %** (Loi de finances pour 2013, art. 10-IV-A).

À compter du 1^{er} janvier 2013, ces profits nets sont imposés dans les conditions prévues par le seul article 200 A-2 du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-B et C).

En conséquence, les profits sont pris en compte pour la détermination du revenu net global défini à l'article 158 dudit code (CGI, art. 200 A-2 modifié par l'article 10-I-N-1^o de la loi de finances pour 2013) et sont donc soumis au régime de droit commun à l'impôt sur le revenu.

Quelle que soit la période, l'imposition est majoré des prélèvements sociaux, quel que soit leur montant des profits nets.

677 Les pertes sont soumises aux dispositions de l'article 150-0 D-11 du code susvisé (cf. n^o 944). Après compensation des profits et des pertes de même nature, l'imputation des pertes nettes est effectuée exclusivement sur les profits de même nature réalisés au cours des dix années suivantes.

678 3. Les opérations à terme sur marchandises réalisées en France sur un marché réglementé sont imposées dans les conditions prévues aux articles 150 *ter* et 150 *quinquies* du CGI (CGI, art. 150 *octies*).**B. OPÉRATIONS RÉALISÉES À L'ÉTRANGER**

679 Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices professionnels, les profits résultant des opérations réalisées à l'étranger sur un marché à terme d'instruments financiers sont imposables selon le régime de droit commun exposé aux n^{os} 637 et suiv. Cette disposition est applicable aux profits résultant des opérations à terme sur marchandises réalisées à l'étranger (CGI, art. 120-12^o).

Les pertes résultant de ces opérations sont imputables exclusivement sur les profits de même nature réalisés dans les mêmes conditions au cours de la même année ou des **six** années suivantes (CGI, art. 156-I-6^o).

C. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

679-1 Les contribuables concernés par les opérations précitées (cf. n^{os} 674 et suiv.) doivent produire une déclaration 2074 au plus tard le 1^{er} mars² de chaque année pour l'ensemble des opérations réalisées — directement ou par personne interposée - par les membres du foyer fiscal.

Par ailleurs, le contribuable qui demande à bénéficier du report des pertes subies antérieurement, doit indiquer sur cette même déclaration le détail - par année et par nature de profit - des pertes reportées.

D. CAS PARTICULIER

679-2 Depuis le 1^{er} janvier 1992, les personnes physiques qui réalisent, à titre occasionnel, des profits par l'intermédiaire d'un fonds commun d'intervention sur les marchés à terme (FCIMT) sont imposées dans les conditions prévues pour les profits réalisés sur les marchés à terme.

1. Le dénouement d'un contrat intervient à la date de clôture définitive de la position ouverte par ce contrat (CGI, ann. III, art. 41 *septdécies* H).

2. Sous réserve d'éventuelles prorogations de délais.

L'application de ces dispositions est, toutefois, subordonnée à la condition qu'aucune personne physique agissant directement ou par personne interposée ne possède plus de 10 % des parts du fonds (CGI, art. 150 *undecies*).

chapitre 6

profits réalisés à titre occasionnel sur les marchés d'options négociables

(CGI, art. 120-12°, 150 *nonies* et ann. III, art. 41 *septdecies* L à 41 *septdecies* O ; BOI-RPPM-PVBMI ; Loi de finances pour 2013, art. 10)

A. OPÉRATIONS RÉALISÉES EN FRANCE

680 Sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires professionnels, les profits tirés des achats, ventes et levées d'options négociables réalisés en France, directement ou par personnes interposées, par des personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont imposés comme suit :

I. DÉTERMINATION DU PROFIT

681 Le profit est égal à la différence entre les sommes versées et les sommes reçues, majorée, lorsque l'option est levée, de la différence entre le prix d'achat ou de vente de l'actif sous-jacent et son cours coté.

Lorsqu'une même option a donné lieu à des achats ou des ventes effectués à des prix différents, le profit est calculé sur le prix moyen pondéré.

Les opérations qui ne sont pas dénouées au 31 décembre sont prises en compte pour la détermination du profit de l'année au cours de laquelle elles sont dénouées.

II. MODALITÉS D'IMPOSITION

682 Les profits réalisés au titre de l'année 2012 sont imposables au taux forfaitaire de 24 % (Loi de finances pour 2013, art. 10-IV-A).

Remarque :

Les profits sont imposés jusqu'au 31 décembre 2011, dans les conditions prévues à l'article 96 A du CGI et au taux prévu à l'article 200 A-2 du même code, dans leur rédaction en vigueur à l'époque des faits.

À compter du 1^{er} janvier 2013, ces profits nets sont imposés, en principe, dans les conditions prévues par le seul article 200 A-2 du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-D).

En conséquence, les profits sont pris en compte pour la détermination du revenu net global défini à l'article 158 dudit code (CGI, art. 200 A-2 modifié par l'article 10-I-N-1° de la loi de finances pour 2013) et sont donc soumis au régime de droit commun à l'impôt sur le revenu.

Quelle que soit la période, l'imposition est majorée des prélèvements sociaux.

B. OPÉRATIONS RÉALISÉES À L'ÉTRANGER

683 Les profits résultant des opérations réalisées à l'étranger sont imposables selon les dispositions de l'article 120-12° du CGI (cf. n°s 637 et suiv.) et les pertes sont imputables selon les dispositions de l'article 156-I-6° du même code.

chapitre 7

profits retirés à titre occasionnel d'opérations sur bons d'option

(CGI, art. 150 *decies* et ann. III, art. 41 *septdecies* P à 41 *septdecies* S ; BOI-RPPM-PVBMI ; Loi de finances pour 2013, art. 10)

A. OPÉRATIONS RÉALISÉES EN FRANCE

684 Les profits tirés des achats ou cessions de bons d'option ou de l'exercice du droit attaché à ces bons réalisés en France, directement ou par personne interposée, par des personnes

physiques fiscalement domiciliées en France, sont, sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires professionnels, imposés dans les conditions suivantes.

I. DÉTERMINATION DU PROFIT

684-1

Le profit est égal à la différence entre les sommes versées et les sommes reçues, majorée, lorsque l'exercice du droit attaché au bon d'option se traduit par la livraison de l'actif sous-jacent, de la différence entre le prix d'achat ou de vente de cet actif et son cours coté.

Lorsqu'un même bon d'option a donné lieu à des achats effectués à des prix différents, le profit est calculé sur le prix moyen pondéré.

Le profit imposable est net des frais et taxes acquittés par le donneur d'ordre.

Les opérations qui ne sont pas dénouées au 31 décembre sont prises en compte pour la détermination du profit de l'année au cours de laquelle elles sont dénouées.

II. MODALITÉS D'IMPOSITION

684-2

Les profits **réalisés au titre de l'année 2012** sont imposables au taux forfaitaire de **24 %** (Loi de finances pour 2013, art. 10-IV-A).

Remarque :

Les profits sont imposés jusqu'au 31 décembre 2011, dans les conditions prévues à l'article 96 A du CGI et au taux prévu à l'article 200 A-2 du même code, dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits.

À compter du 1^{er} janvier 2013, ces profits nets sont imposés, en principe, dans les conditions prévues par le seul article 200 A-2 du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-D).

En conséquence, les profits sont pris en compte pour la détermination du revenu net global défini à l'article 158 dudit code (CGI, art. 200 A-2 modifié par l'article 10-I-N-1^o de la loi de finances pour 2013) et sont donc soumis au régime de droit commun à l'impôt sur le revenu.

Quelle que soit la période, l'imposition est majorée des prélèvements sociaux.

Les pertes sont soumises aux dispositions de l'article 150-0 D-11 du code précité.

B. OPÉRATIONS RÉALISÉES À L'ÉTRANGER

684-3

Les profits résultant des opérations réalisées à l'étranger sont imposables selon les dispositions de l'article 120-12^o du CGI (cf. n^{os} 637 et suiv.). Les pertes sont imputables selon les dispositions de l'article 156-I-6^o du même code.

chapitre 8

plan d'épargne populaire

(CGI, art. 125 A-III bis-1^o, 157-22^o et ann. II, art. 91 *quater* et suiv. ; BOI-RPPM-RCM)

685

En raison de la mise en place du plan d'épargne retraite populaire (PERP), **il ne peut plus être ouvert de plan d'épargne populaire (PEP) depuis le 25 septembre 2003** (Code monétaire et financier, art. L. 221-18). Bien entendu, les PEP ouverts avant cette date continuent de bénéficier du régime fiscal s'y rattachant.

Ces dispositions fiscales relatives au PEP ne sont plus détaillées dans le présent ouvrage mais peuvent être consultées dans le Précis de fiscalité 2004, paragraphes 685 et suiv.

686

689

chapitre 9

plan d'épargne en actions

(CGI, art. 163 *quinquies* D et ann. II, art. 91 *quater* E à 91 *quater* L ; BOI-RPPM-RCM)

Le plan d'épargne en actions (PEA) a été institué pour inciter les épargnants à accroître leurs investissements en actions.

A. MODALITÉS D'OUVERTURE¹ DU PEA

(BOI-RPPM-RCM-40-50-10)

690

Les contribuables dont le domicile fiscal est situé en France peuvent ouvrir un PEA² depuis le 14 septembre 1992.

Chaque contribuable ou chacun des époux soumis à imposition commune ne peut être titulaire que d'un plan ; un plan ne peut avoir qu'un titulaire.

Remarques :

- La date d'ouverture du plan est celle du premier versement ou, le cas échéant, du premier transfert de titres.
- Le PEA et/ou les titres y figurant ne peuvent pas faire l'objet d'un démembrement par son titulaire, voir RES N° 2006/45.

B. MODALITÉS DE FONCTIONNEMENT DU PEA

(BOI-RPPM-RCM-40-50-20)

I. PRINCIPES GÉNÉRAUX

691

Les versements sur un PEA sont obligatoirement effectués en **numéraire** et limités à **132 000 €**.

Par dérogation à ce principe, les versements ont pu, à titre transitoire et sous certaines conditions, être constitués par le transfert de **titres** détenus par le contribuable sur d'autres comptes.

De même, les titres de l'emprunt d'État 1993 ont pu, sous certaines conditions, être éligibles au PEA.

Précisions :

- Conditions d'éligibilités au PEA des bons ou droits de souscription d'actions.
- Cas particulier des souscriptions dans le PEA de titres dont la valeur nominale est partiellement libérée.

691-1

Initialement, seuls les actions et titres assimilés émis par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et ayant leur siège social en France étaient éligibles au PEA.

Toutefois, pour les opérations réalisées depuis 1^{er} janvier 1999, les actions émises par des sociétés ayant leur siège dans un autre État de l'Union européenne **reçues en échange** d'actions cotées figurant sur un PEA, pouvaient constituer un emploi autorisé dans le cadre du plan lorsque cet échange résultait d'une offre publique d'échange, d'une fusion, d'une scission ou d'une opération assimilée réalisées conformément à la réglementation en vigueur.

Depuis le 1^{er} janvier 2002, les émetteurs des titres peuvent avoir leur siège dans un État de l'Union européenne dès lors qu'ils sont soumis à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Par dérogation à cette disposition, la possibilité pour les OPCVM d'inclure des actions européennes dans leur quota d'investissement est fixée au 1^{er} janvier 2003.

Conformément aux dispositions de l'article 93 de la loi de finances pour 2004, les parts et actions d'OPCVM établis dans d'autres États membres de l'Union européenne bénéficiant de la procédure de reconnaissance mutuelle des agréments prévue par la directive 85/611/CE du

1. L'ouverture d'un PEA fait l'objet d'un contrat écrit.

2. Après notamment d'un établissement de crédit, de la Caisse des dépôts et consignations, de la Banque de France, de La Poste, d'un prestataire de services d'investissement ou d'une entreprise d'assurances relevant du code des assurances, agréée pour effectuer les opérations relevant de la branche d'activité 24 « Capitalisation » de l'article R. 321-1 de ce code.

Conseil du 20 décembre 1985 et qui emploient plus de 75 % de leurs actifs en titres et droits éligibles au PEA, peuvent désormais figurer dans un PEA.

Depuis le 1^{er} janvier 2005, afin de rendre les règles d'investissement dans le plan d'épargne en actions (PEA) conformes au droit communautaire, le PEA est étendu aux investissements directs et intermédiés situés dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen et ayant conclu avec la France une convention d'assistance d'administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales, c'est-à-dire l'Islande et la Norvège.

Sont éligibles au PEA, au plus tard jusqu'au 1^{er} juillet 2012, les actions **acquises ou souscrites** depuis le 1^{er} janvier 2010, de **sociétés foncières européennes cotées**, alors même qu'elles ne seraient pas soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, à condition que :

- le siège de la société foncière européenne soit établi dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales ;
- les sociétés foncières européennes présentent des caractéristiques similaires ou qui sont soumises à une réglementation équivalente à celles des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) françaises.

Par dérogation à l'article L. 221-31 du code monétaire et financier dans **sa rédaction entrant en vigueur le 21 octobre 2011**, les **titres des sociétés visées à l'article 208 C du CGI** et des **sociétés** présentant des caractéristiques **similaires ou soumises à une réglementation équivalente** à celles des sociétés mentionnées au même article 208 C dudit code et ayant leur siège dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales qui **figurent au 21 octobre 2011 dans un PEA peuvent y demeurer et continuer à bénéficier** du régime d'exonération de l'impôt sur le revenu applicable aux produits figurant dans un plan d'épargne en actions. Pour ne pas constater un manquement au fonctionnement du PEA, entraînant la clôture du plan, des mesures spécifiques sont retenues pour les cas suivants :

- dans le cas d'une opération d'échange, depuis le 21 octobre 2011, la clôture du PEA peut être évitée en inscrivant les titres de SIIC reçus lors de l'opération d'échange sur un compte-titres ordinaire et d'effectuer sur leur PEA un versement en numéraire d'un montant égal à la valeur des titres de SIIC appréciée à la date de l'échange. Ce versement doit être effectué dans un délai maximum de deux mois à compter de la date de l'échange. Il n'est pas pris en compte pour l'appréciation du plafond des versements autorisés sur le PEA, fixé à 132 000 €. Dans ce cas, la plus-value réalisée lors de l'échange demeure exonérée ;

- à partir du 21 octobre 2011, pour les dividendes perçus sous forme d'actions de SIIC ou de sociétés foncières européennes comparables dont les actions sont détenues sur le PEA, il est admis que le plan ne soit pas clôturé, à la condition que les titres de SIIC ou de sociétés foncières européennes comparables reçus lors d'une distribution en actions de ces sociétés fassent l'objet d'une cession dans le cadre du PEA ou d'un retrait ou d'un rachat du PEA dans les conditions suivantes :

- soit les titres de SIIC concernés sont cédés dans le cadre du PEA dans un délai de deux mois à compter de la date de leur inscription sur le plan. La plus-value réalisée lors de cette cession est exonérée. Le montant de ladite cession est porté au crédit du compte en espèces du PEA. Il est rappelé que les gains réalisés dans le plan ne constituent pas des versements et ne sont donc pas pris en compte pour l'appréciation du plafond des versements autorisés sur le plan ;

- soit les titres de SIIC concernés sont transférés sur un compte-titres ordinaire et le détenteur du PEA effectue sur son plan, dans un délai maximum de deux mois à compter de la date d'inscription des titres sur le plan, un versement compensatoire en numéraire d'un montant égal à la valeur de la distribution en actions de SIIC. Ce versement n'est pas pris en compte pour l'appréciation du plafond des versements autorisés sur le plan

- pour les des titres de SIIC ou de sociétés foncières européennes comparables acquis ou souscrits dans le cadre du PEA entre le 21 octobre 2011 et le 31 décembre 2011, il est admis que ces titres doivent faire l'objet **avant le 1^{er} juillet 2012** soit d'une cession dans le cadre du plan, soit d'un retrait ou d'un rachat ;

- pour les parts ou actions d'OPCVM dont le quota d'investissement comporte des titres de SIIC et de sociétés foncières européennes comparables, inscrites sur le PEA entre le 1^{er} janvier 2012 et le 30 avril 2012, il est admis que ces titres doivent faire l'objet **avant le 1^{er} juillet 2012** soit d'une cession dans le cadre du plan, soit d'un retrait ou d'un rachat.

II. TITRES EXCLUS

692

- Ne peuvent pas être employés sur un PEA :
- les parts de fonds communs de placement mentionnés au 3 du III de l'article 150-0 A du CGI ;
 - les titres acquis par les salariés dans les conditions mentionnées à l'article 80 *bis* du CGI (cf. n° 421) ;
 - depuis le 1^{er} janvier 2002, les parts ou actions de *carried interest* des fonds communs de placement à risques (FCPR), des fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) ou des sociétés de capital-risque (SCR) ;
 - les bons de souscription de parts de créateurs d'entreprise (BSPCE) ainsi que les titres souscrits en exercice de ces bons ;
 - les titres dont l'acquisition a ouvert droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *terdecies*-0 B du CGI.

De même, le titulaire du plan, son conjoint et leurs ascendants et descendants ne doivent pas, pendant la durée du plan, détenir ensemble, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices de sociétés dont les titres figurent au plan ou avoir détenu cette participation à un moment quelconque au cours des cinq années précédant l'acquisition de ces titres dans le cadre du plan.

Enfin, lorsque l'investissement ouvre droit à certains autres avantages fiscaux, l'épargnant devra choisir entre cet avantage et celui offert par le PEA. Tel est, par exemple, le cas des titres dont l'acquisition permet une déduction du revenu (souscription au capital de SOFICA) ou donne droit à une réduction d'impôt (souscription au capital de sociétés non cotées, investissements réalisés outre-mer).

692-1

Depuis le 1^{er} janvier 2002, les parts de fonds communs de placement à risques (cf. n° 661) et celles de fonds communs de placement dans l'innovation (cf. n° 106-9) bénéficiant des avantages fiscaux propres à leur régime deviennent éligibles au PEA, à l'exception de celles mentionnées au n° 692.

Depuis le 1^{er} janvier 2003, les actions des sociétés d'investissements immobiliers cotées visées au I de l'article 208 C du CGI, nonobstant leur option pour l'exonération d'impôt sur les sociétés dans les conditions visées au II dudit article sont également éligibles au PEA.

Depuis le 21 octobre 2011, les actions des SIIC et des sociétés foncières européennes comparables ne peuvent plus être inscrites sur un PEA. À compter de la même date, les actions ou parts d'un OPCVM ne peuvent être inscrites sur un PEA qu'à la condition que son quota d'investissement ne comprenne pas de titres de SIIC ou de sociétés foncières européennes comparables.

III. TRANSFERT HORS DE FRANCE DU DOMICILE FISCAL DU TITULAIRE DU PEA

692-2

1. Dispositions en vigueur jusqu'au 19 mars 2012

Jusqu'au 19 mars 2012, le transfert du domicile fiscal **entraînait la clôture** du plan d'épargne en actions.

Cette clôture **avant l'expiration** de la cinquième année du PEA n'entraînait **aucune imposition du gain net** réalisé tant à l'impôt sur le revenu qu'au regard des prélèvements sociaux.

Si la clôture s'effectuait **après le délai de cinq ans**, le gain réalisé devait être soumis aux **seuls** prélèvements sociaux.

2. Dispositions en vigueur à compter du 20 mars 2012

Par un arrêt du 2 juin 2006 n° 275416, le Conseil d'État **a annulé** les dispositions fiscales qui prévoyaient l'imposition aux prélèvements sociaux du gain net l'imposition aux prélèvements sociaux du gain net résultant de la clôture immédiate d'un PEA de plus de cinq ans en raison du transfert par le titulaire du plan de son domicile fiscal hors de France, dès lors que ces dispositions visaient les contribuables qui, exerçant leur liberté d'établissement, transfèrent leur domicile fiscal dans autre État membre de l'Union européenne.

a. Transfert du domicile fiscal dans un État autre qu'un État ou territoire non-coopératif (ETNC).

Désormais, pour tenir compte de cet arrêt et se conformer ainsi au droit communautaire, le transfert hors de France du domicile fiscal du titulaire d'un PEA **n'entraîne plus la clôture automatique du plan**, et cela quel que soit l'État dans lequel le titulaire du plan transfère son domicile fiscal (Union européenne ou non).

Précisions :

- Tout retrait ou rachat partiel effectué par un non-résident sur un PEA de plus de huit ans n'entraîne pas la clôture du plan mais interdit tout versement ultérieur.
- Tout retrait ou rachat de sommes ou valeurs du PEA par un non-résident avant l'expiration de sa huitième année entraîne la clôture du plan, sauf si les sommes ou valeurs retirées sont destinées à la création ou à la reprise d'une entreprise.

b. Transfert du domicile fiscal dans un État ou territoire non-coopératif (ETNC).

En revanche, la clôture automatique du plan est maintenue si le transfert de domicile fiscal a lieu dans un État ou un territoire non-coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI.

C. RÉGIME FISCAL DU PEA

(BOI-RPPM-RCM-40-50-30)

I. PRINCIPE

693

1. Le titulaire du PEA est domicilié fiscalement en France.

L'exonération à l'impôt sur le revenu des produits, crédits d'impôt et plus-values que procurent les placements effectués dans le cadre du PEA n'est normalement acquise qu'à la condition que l'épargne investie soit conservée pendant au moins **cinq** ans à compter de la date du premier versement.

Remarques :

- L'option pour le prélèvement forfaitaire prévue par l'article 117 *quater* du CGI ne s'applique pas aux revenus afférents à des titres détenus dans un PEA.
- En principe, la cession et l'exercice de droits préférentiels de souscription ou de droits de priorité attachés à des actions inscrites dans un PEA s'effectuent dans ce plan, voir RES N° 2008/23.

2. Le titulaire du PEA transfère son domicile fiscal hors de France.**a. Transfert du domicile fiscal dans un État autre qu'un État ou territoire non-coopératif (ETNC).**

Les produits et plus-values procurés par les placements effectués sur un PEA détenu par un non-résident de France sont exonérés d'impôt sur le revenu, dans les mêmes conditions que pour les résidents de France.

Remarque :

Les prélèvements sociaux ne s'appliquent pas aux non-résidents.

1° Principe.

Lorsque le titulaire du plan est un non-résident de France, les dividendes perçus sur le plan (PEA bancaire) **ne sont pas soumis** à la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 *bis* du CGI.

2° Exception.

Toutefois, la retenue à la source prévue à l'article 119 *bis*-2 du CGI s'applique pour **le cas particulier** des dividendes versés par des sociétés **françaises** dont les actions ou parts ne sont pas admises aux négociations sur un marché réglementé (dénommés ci-après titres non cotés ou titre de sociétés non cotées).

Dans ce cas, par voie de réclamation contentieuse, le titulaire du PEA doit demander le dégrèvement de ladite retenue à la source afférente au montant des dividendes qui peuvent bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu conformément à l'article 157-5° *bis* du CGI, soit un montant de dividendes plafonné à 10 % des placements en titres non-cotés de sociétés françaises ou étrangères qui sont détenus dans le PEA.

b. Transfert du domicile fiscal dans un État ou territoire non-coopératif (ETNC).

Lors du transfert du domicile fiscal dans un État ou territoire non-coopératif (ETNC), la clôture automatique du plan s'accompagne de l'imposition du gain net réalisé, d'une part, à l'impôt sur le revenu si le plan est **ouvert depuis moins de cinq ans**, d'autre part, aux prélèvements sociaux quelle que soit la date d'ouverture du plan.

3. Le titulaire du PEA est un non-résident de France à la date de la clôture, du retrait ou du rachat du plan.

En cas de clôture du plan, de retrait (PEA bancaire) ou de rachat (PEA assurance) partiel opéré sur le plan par un non-résident de France, le gain net réalisé est hors du champ d'application de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux.

Cas particuliers.

- Titulaire du PEA fiscalement domicilié dans les collectivités d'outre-mer de Saint-Barthélemy ou Saint-Martin.
- Titulaire du PEA fiscalement domicilié dans la collectivité d'outre-mer de Saint-Pierre-et-Miquelon.

II. CAS PARTICULIER DES TITRES NON-COTÉS

(CGI, art. 157-5° bis)

693-1 Depuis l'imposition des revenus de 1997, l'exonération dont bénéficient les produits des placements **en titres non-cotés** détenus dans un PEA est limitée à **10 %** du montant de ces placements.

693-2 1. Titres non-cotés éligibles au PEA concernés par le plafonnement.

Les **titres non-cotés** s'entendent des titres qui ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé, c'est-à-dire ne sont pas cotés ou sont négociés sur le marché libre « over the counter » (OTC) qui a succédé au marché hors-cote depuis le 2 juillet 1998.

Remarque : dès lors que leur rémunération est limitée par la loi, les titres de capital de sociétés régies par la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération sont exclus du champ d'application du plafonnement. Pour l'application de cette mesure, ces titres sont donc assimilés à des titres cotés.

693-3 2. Produits concernés par le plafonnement.

Sont concernés par le plafonnement des produits de titres non-cotés encaissés dans le cadre du plan, les produits proprement dits ainsi que les crédits d'impôt attachés à ces produits.

En revanche, les plus-values provenant des cessions de titres non-cotés réalisées dans le cadre du PEA ne sont pas prises en compte pour l'appréciation de la limite de 10 %.

693-4 3. Calcul de la limite de 10 %.

La limite de 10 % s'apprécie annuellement d'après le rapport suivant :
(produit des titres non-cotés)/(valeur d'inscription des titres non-cotés).

693-5 4. Conséquences du dépassement de la limite de 10 %.**a. Imposition annuelle des produits excédant la limite de 10 %.**

Lorsque la limite d'exonération est dépassée, le montant imposable des produits afférents aux titres non-cotés est égal à la différence entre le montant de ces produits, crédits d'impôt inclus, et 10 % de la valeur d'inscription de ces titres, le cas échéant pondérée. Le montant imposable ainsi déterminé est soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Cas particulier des titres non-cotés étrangers inscrits dans un PEA : cf. BOI-RPPM-RCM-40-50-30.

b. Régularisations ultérieures en cas de clôture du PEA ou de retrait.

Ces régularisations s'appliquent au titulaire du PEA résident de France ou à celui qui est redevenu un résident de France après le transfert du domicile à l'étranger.

1° En cas de clôture du PEA avant l'expiration de la cinquième année.

Les produits des titres non-cotés détenus dans un PEA retenus dans l'assiette de l'impôt sur le revenu au titre des années précédentes ainsi que, le cas échéant, au titre de l'année de clôture du plan pourraient subir une double imposition dans la mesure où ils sont nécessairement pris en compte dans la détermination de la valeur liquidative du plan pour l'application de l'article 150-0 A-II du CGI (imposition du gain net réalisé dans le cadre du plan suivant le régime des gains de cession de valeurs mobilières et assimilés ; cf. n°s 938 et suiv.).

Afin d'éviter une double imposition, l'article 91 *quater* J de l'annexe II au CGI permet de déduire le montant des produits des titres non-cotés :

- d'une part, de la valeur liquidative du plan ;
- d'autre part, du gain net réalisé dans le PEA depuis l'ouverture du plan.

2° En cas de clôture du PEA ou de retrait après l'expiration de la cinquième année.

Le gain net **est exonéré** d'impôt sur le revenu **mais il reste** soumis aux prélèvements sociaux : cf. n° 607-1 et RES N° 2005/52. Pour l'application de ces prélèvements, le gain net qui en constitue l'assiette tient compte des produits des titres non-cotés détenus dans un PEA qui ont été retenus dans l'assiette de l'impôt sur le revenu et qui de ce fait ont déjà supporté ces prélèvements sociaux en tant que revenus du patrimoine.

Afin de corriger cette double imposition, le contribuable peut obtenir la restitution du prélèvement opéré par le gestionnaire du plan sur le gain net réalisé au moment de la clôture du PEA ou en cas de retrait après l'expiration de la cinquième année, dans la limite de la somme

constituée par le total des prélèvements sociaux acquittés par voie de rôle sur les revenus du patrimoine au titre des produits des titres non cotés détenus dans un PEA.

Précisions :

- Les dividendes des actions ou parts de sociétés non-cotées qui sont versés dans un PEA détenu par un titulaire fiscalement domicilié à Saint-Martin ou Saint-Barthélemy sont soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine dans les mêmes conditions que pour un résident de France.

- Les dividendes des actions ou parts de sociétés non-cotées qui sont versés dans un PEA détenu par un titulaire fiscalement domicilié à Saint-Pierre-et-Miquelon sont soumis à la contribution additionnelle « RSA » au prélèvement social (Code de l'action sociale et des familles, art. L. 262-24-III) sur les revenus du patrimoine dans les mêmes conditions que pour un résident de France.

693-6 5. Obligations déclaratives des contribuables.

Selon les dispositions de l'article 91 *quater* H de l'annexe II au CGI, les contribuables qui détiennent des titres non-cotés dans un PEA apprécient eux-mêmes le dépassement de la limite d'exonération du produit de ces titres, et en cas de dépassement, font apparaître séparément, dans la déclaration d'ensemble des revenus souscrite au titre de l'année considérée, la fraction imposable de ces produits.

694

III. TABLEAU RÉCAPITULATIF

Date du retrait du rachat ou de la clôture	Sort du plan	Régime fiscal du gain réalisé sur le plan	
		Base d'imposition	Taux
Avant deux ans	Le plan est clos à la date du retrait ou du rachat(1). Les titres et les espèces peuvent être virés sur un compte ordinaire. Les titres sont transférés pour leur valeur à la date de la clôture : c'est cette valeur qui sera retenue pour le calcul des plus-values en cas de cession ultérieure des titres.	La valeur liquidative du plan est ajoutée aux cessions de valeurs mobilières réalisées hors PEA.	22,5 % majoré des prélèvements sociaux.
Entre deux ans et cinq ans		Si le total ainsi formé excède le seuil d'imposition, les plus-values sont imposables. La plus-value réalisée sur le plan est égale à la différence entre la valeur du PEA à la date de la clôture et le total des versements.	- depuis le 1 ^{er} janvier 2008, 18 % majoré des prélèvements sociaux (16 % antérieurement). - depuis le 1 ^{er} janvier 2011, 19 % majoré des prélèvements sociaux (CGI, art. 200 A-5(3)).
Entre cinq ans et huit ans		Exonération (2)	
Après huit ans	Le plan subsiste, mais plus aucun versement n'est possible.	Exonération (2) Si le plan se dénoue par le versement d'une rente viagère, celle-ci est exonérée d'impôt sur le revenu.	

(1) A l'exception, depuis le 5 août 2003, des retraits ou rachats réalisés dans les conditions prévues dans la deuxième phrase du 2 du II de l'article 150-0 A du CGI (cf. n° 938-1) qui n'entraînent pas la clôture du plan, mais rendent impossible tout nouveau versement.
(2) Cf. toutefois n°s 693-1 et suiv. pour les produits afférents aux titres non cotés et cf. n° 607-1 pour les prélèvements sociaux.
(3) Loi de finances pour 2013, art. 10-I-N-3°.
Précision : Apport de titres figurant dans un PEA à une société soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent.

D. SANCTIONS APPLICABLES

(BOI-RPPM-RCM-40-50-50)

695

Si l'une des conditions prévues par la loi n'est pas remplie, le plan est clos dans les conditions définies à l'article 150-0 A-II-2 du CGI et l'article L. 221-32 du code monétaire et financier à la date où le manquement a été commis. Les cotisations d'impôt résultant de cette clôture sont immédiatement exigibles (CGI, art. 1765 ; cf. RC n° 7308). Elles sont assorties de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI.

Remarque : Retrait ou rachat du PEA en vue de la création ou de la reprise d'une entreprise.

Pour les sanctions en cas de non-respect des conditions d'application ou de l'absence de production des justificatifs.

696

En outre, des abus, constatés dans les conditions de fonctionnement de certains PEA, aboutissent à conférer une rentabilité exceptionnelle aux titres figurant dans ces plans et permettent de bénéficier indûment des exonérations qui leur sont attachées.

Ces abus sont sanctionnés par la remise en cause des avantages conférés par le PEA, et éventuellement par la clôture du plan, sur le fondement des dispositions de l'article L. 64 du LPF.

chapitre 10

personnes « impatriées »

(CGI, art. 155 B-II-a ; BOI-RSA-GEO)

Les **personnes « impatriées »** qui **bénéficient**, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions en France, d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison de certains éléments de leur rémunération d'activité, bénéficient également, au cours de la même période, d'une **exonération d'impôt sur le revenu** à hauteur de **50 % des revenus de capitaux mobiliers** dont le paiement est effectué par une personne établie hors de France dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

A. CHAMP D'APPLICATION DE L'EXONÉRATION

697

L'**exonération** d'impôt sur le revenu à hauteur de **50 %** des revenus concernés **s'applique** aux revenus constituant des **revenus de capitaux mobiliers imposables**, à l'exception des revenus réputés distribués et notamment des revenus mentionnés aux articles 111, 111 *bis* et 123 *bis* du CGI.

L'**exonération** d'impôt sur le revenu à hauteur de **50 % s'applique** à ces revenus de capitaux mobiliers lorsqu'ils sont **payés par une personne établie hors de France** dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

B. MODALITÉS D'APPLICATION DE L'EXONÉRATION

697-1

L'**exonération** d'impôt sur le revenu de **50 %** des revenus de capitaux mobiliers est applicable aux revenus mentionnés ci-dessus, quel que soit leur régime d'imposition à l'impôt sur le revenu (imposition au barème progressif ou au prélèvement forfaitaire). Elle est **calculée sur la base brute des revenus concernés perçus**, c'est-à-dire **avant déduction** des abattements d'assiette éventuellement applicables et des dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu (notamment frais d'encaissement et droits de garde).

Le montant du crédit d'impôt étranger conventionnel **s'impute** en totalité sur l'impôt sur le revenu (au barème progressif ou prélèvement forfaitaire) et, le cas échéant, sur les prélèvements sociaux dus au titre desdits revenus. Cette imputation ne peut toutefois excéder l'impôt français correspondant à ces revenus. L'excédent du crédit d'impôt conventionnel non imputé sur l'impôt sur le revenu et, le cas échéant, sur les prélèvements sociaux, n'est pas restituable.

Le montant du crédit d'impôt directive « épargne » **s'impute** en totalité sur l'impôt sur le revenu (au barème progressif ou au prélèvement forfaitaire libératoire). L'excédent de ce crédit d'impôt non imputé sur l'impôt sur le revenu est restituable.

C. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

697-2

Lorsqu'ils sont soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif, le contribuable qui perçoit des revenus de capitaux mobiliers de source française ou de source étrangère d'une personne établie hors de France est tenu de joindre à sa déclaration d'ensemble des revenus 2042, une déclaration des revenus encaissés à l'étranger 2047 qui indique notamment et distinctement le montant des revenus, crédits d'impôt compris, exonérés d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 %. Lorsqu'ils sont soumis au prélèvement forfaitaire, le contribuable doit en faire état distinctement sur les déclarations 2778 et 2778-DIV et les reporter sur la déclaration d'ensemble 2042.

698

699

HUITIÈME PARTIE

conditions d'imposition des personnes non-domiciliées en France

700 Les personnes non-domiciliées en France sont, en principe, passibles de l'impôt sur le revenu si elles ont des revenus de source française ou si elles disposent d'une habitation dans notre pays (sur la notion de domicile fiscal en droit interne, cf. n^{os} 3 et suiv.).

701 Ainsi, sont imposables sur leurs **revenus de source française** :

- les contribuables qui ne disposent d'aucune habitation en France, mais perçoivent des revenus de source française au sens de l'article 164 B du CGI (cf. n^{os} 705 et suiv.) ;

- les contribuables qui, bien que disposant d'une ou plusieurs habitations en France, bénéficient de revenus de source française supérieurs au montant de la base forfaitaire déterminée en fonction de la valeur locative réelle de la ou desdites habitations (cf. n^{os} 709 et 710).

702 Sont imposables sur une **base forfaitaire**, les contribuables qui disposent d'une ou plusieurs habitations en France et qui n'ont pas de revenus de source française ou dont les revenus de source française ne sont pas supérieurs à la base forfaitaire.

L'article 22 de la loi n° 2009-1674 de finances rectificative pour 2009 prévoit, depuis le 1^{er} mars 2010, une retenue à la source de **50 %** pour les revenus, sommes ou produits **payés** à des personnes qui sont domiciliées ou établies **dans un État ou un territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Ce taux de 50 % est porté à **75 % à compter du 1^{er} janvier 2013** par l'article 9-I-T de la loi de finances pour 2013.

703 Les retenues à la source effectuées viennent, le cas échéant, s'imputer sur l'impôt sur le revenu calculé sur les bases ci-dessus.

704 Bien entendu, les règles exposées dans la présente partie ne sont applicables que sous réserve des conventions fiscales internationales qui ont notamment pour effet :

- de conférer la qualité de non-résidents¹ à des personnes qui seraient considérées comme domiciliées en France en s'en tenant au droit interne ;

- de retirer à la France le droit d'imposer certains revenus de non-résidents qui sont des revenus de source française au sens de l'article 164 B précité ;

- inversement, d'attribuer à la France, dans certains cas, le droit d'imposer des non-résidents sur des revenus qui ne sont pas de source française au sens du même article ;

- d'affecter les modalités d'imposition de certains revenus.

1. Les conventions font généralement référence à la notion de résidence entendue au sens de domicile fiscal.

chapitre premier

personnes imposables

(BOI-IR-DOMIC)

A. PERSONNES BÉNÉFICIAIRE DE REVENUS DE SOURCE FRANÇAISE

(CGI, art. 4 A, al. 2 ; BOI-IR-DOMIC-10-10)

705 En l'absence d'une convention fiscale dont elles peuvent se prévaloir, les personnes dont le domicile fiscal est situé **hors de France** sont, quelle que soit leur nationalité, passibles de l'impôt sur le revenu à raison de leurs seuls revenus de source française¹.

706 Revenus concernés.

En vertu des dispositions de l'article 164 B-I du CGI, sont considérés comme revenus de source française :

- les **revenus d'immeubles** sis en France ou de droits relatifs à ces immeubles : droits immobiliers (nue-propriété, usufruit, ...) et droits mobiliers (actions ou parts de sociétés immobilières) ;
- les **revenus de valeurs mobilières françaises** à revenu variable, que ces valeurs soient déposées en France ou hors de France, et les revenus de tous autres capitaux mobiliers placés en France (revenus de parts sociales, produits de placements à revenu fixe, etc.) ;
- les **revenus d'exploitations sises en France** (agricoles, industrielles ou commerciales) ;
- les **revenus tirés d'activités professionnelles, salariées ou non²**, exercées en France, ou d'opérations de caractère lucratif au sens des dispositions de l'article 92 du CGI et réalisées en France (cf. n^{os} 500-1 et suiv.) ;
- les **plus-values** réalisées depuis le 1^{er} janvier 2004 mentionnées aux articles 150 U à 150 UC du CGI. Pour les cessions ou les rachats réalisés depuis le 1^{er} janvier 2008, les plus-values, mentionnées aux articles 150 U à 150 UC du CGI, sont considérées comme des revenus de source française si elles sont relatives à certains biens énumérés aux 1^o à 3^o de l'article 164 B-I-e *bis* du même code. Pour ces mêmes cessions, sont également considérées comme des revenus de source française, les plus-values de certains droits sociaux, parts ou actions visées à l'article 164 B-I-e *ter* du CGI ;
- les **gains nets** mentionnés au I de l'article 150-0 A du CGI (cf. n^{os} 938 et suiv.) et résultant de la cession de droits sociaux ainsi que ceux mentionnés au 6 du II du même article retirés du rachat par une société émettrice de ses propres titres, lorsque les droits détenus directement ou indirectement par le cédant ou l'actionnaire ou l'associé dont les titres sont rachetés, avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants dans les bénéfices sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France ont dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq dernières années. Pour les **gains nets réalisés** depuis le 1^{er} mars 2010, les droits détenus directement ou indirectement par le cédant ou l'actionnaire ou l'associé sont émis par une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France, il **n'est plus tenu compte du pourcentage de détention du capital** par la famille (CGI, art. 164 B-I-f) ;
- les **sommes**, y compris les salaires, payées depuis le 1^{er} janvier 1990 et correspondant à des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France.

Remarque : les plus-values réalisées par des personnes domiciliées fiscalement hors de France à l'occasion de la cession d'un bien meuble en France ne figurent pas parmi les revenus de source française.

707 Sont également considérés comme revenus de source française, **lorsque le débiteur des revenus a son domicile fiscal ou est établi en France** (CGI, art. 164 B-II) :

- les **pensions et rentes viagères**, quel que soit le pays ou territoire où ont été rendus les services que la pension rémunère ;
- les produits définis à l'article 92 du CGI et perçus par les **inventeurs** ou au titre de **droits d'auteur** (cf. n^{os} 504 et 505), ceux perçus par les **obteneurs** de nouvelles variétés végétales au sens des articles L. 623-1 à L. 623-35 du code de la propriété intellectuelle (cf. n^o 397) ainsi que tous les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés (cf. n^{os} 558 et suiv.) ;

1. Si elles disposent d'une habitation en France, cf. ci-après n^{os} 709 et suiv.

2. Dont les rémunérations de dirigeants de sociétés françaises.

- les sommes payées à des personnes physiques, à des sociétés ou à toutes autres personnes morales qui ne possèdent pas d'installation fixe d'affaires dans notre pays, en rémunération des **prestations** de toute nature matériellement fournies ou effectivement utilisées en France.

Une prestation est **fournie** en France lorsqu'elle y est matériellement exécutée (réparation ou entretien en France d'un matériel, études de toute nature réalisées en France, assistance technique fournie en France, prospection commerciale effectuée en France, par exemple).

Une prestation est **utilisée** en France si le lieu de l'utilisation effective de la prestation se situe en France (fournitures d'informations d'ordre industriel, commercial ou scientifique, ou d'études techniques dont les résultats sont effectivement utilisés en France ; location d'un bien meuble effectivement utilisé en France).

708

B. PERSONNES DISPOSANT D'UNE OU PLUSIEURS HABITATIONS EN FRANCE

(CGI, art. 164 C ; BOI-IR-DOMIC-10-10 n° 310)

709

Les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France (Métropole ou départements d'outre-mer) mais qui y disposent d'une ou plusieurs habitations, à quelque titre que ce soit, directement ou sous le couvert d'un tiers, sont assujetties à l'impôt sur le revenu sur une **base forfaitaire minimum égale à trois fois la valeur locative** réelle de cette ou ces habitations.

Remarque : est considéré comme habitation, tout local (maison entière, partie d'une maison ou appartement) en état d'être habité. Quant à la notion de disposition, elle se définit par rapport aux situations existantes, qu'elles soient de droit (propriétaire, locataire, associé de société immobilière, ...) ou de fait (location fictive, jouissance de fait, etc.), sans qu'il y ait lieu d'ailleurs de rechercher si l'occupation du local a été effective.

710

L'imposition d'après la base forfaitaire minimum **ne s'applique pas :**

- aux contribuables bénéficiant de revenus de source française dont le montant est supérieur à ladite base ; pour effectuer la comparaison, ces revenus comprennent ceux qui ont été soumis à une retenue ou à un prélèvement libératoire ;
- aux personnes de nationalité française ou étrangère, domiciliées dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention tendant à éviter des doubles impositions ;
- aux personnes de nationalité française, lorsqu'elles justifient être soumises, dans le pays ou territoire où elles ont leur domicile fiscal, à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus au moins égal aux deux tiers de l'impôt qu'elles auraient à supporter en France sur la même base d'imposition ;
- aux ressortissants des pays ayant conclu avec la France un accord de réciprocité et répondant à la condition indiquée à l'alinéa précédent ;
- l'année du transfert du domicile fiscal hors de France et les deux années suivantes, aux contribuables de nationalité française¹ qui justifient que ce transfert a été motivé par des impératifs d'ordre professionnel et que leur domicile fiscal était situé en France de manière continue pendant les quatre années qui précèdent celle du transfert.

711

chapitre 2

règles particulières d'imposition

(BOI-IR-DOMIC)

712

Afin de garantir au Trésor le versement de l'impôt dû, certains revenus versés à des personnes domiciliées hors de France supportent une retenue à la source ou un prélèvement. Il en est ainsi :

- des **revenus de capitaux mobiliers** (cf. n^{os} 634 et suiv. et FE n^{os} 1605 et suiv.) ;
- des **plus-values immobilières** (cf. FI n^{os} 3310 et suiv., 3607 et suiv.).

¹ L'exonération s'applique également, dans les mêmes conditions, aux nationaux des pays ou territoires ayant conclu avec la France un accord de réciprocité comportant une clause d'égalité de traitement fondée sur la nationalité applicable en matière d'impôt sur le revenu.

Les **plus-values de cessions de droits sociaux** entrant dans le champ d'application des articles 150-0 A et 164-B-I-f du CGI (cf. n° 706) sont taxées à un taux proportionnel et l'impôt correspondant doit être acquitté dans les conditions prévues à l'article 244 *bis* B du même code.

Le présent titre traite donc uniquement des retenues à la source qui portent sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, ainsi que sur certains revenus non commerciaux et assimilés.

A. RETENUE À LA SOURCE SUR LES TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES DE SOURCE FRANÇAISE

(CGI, art. 182 A ; BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10)

I. CONDITIONS D'APPLICATION DE LA RETENUE

713

Les sommes versées à titre de traitements, salaires, pensions et rentes viagères à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France (cf. n°s 3 et suiv.) supportent une retenue à la source :

- lorsque les traitements et salaires proviennent d'une activité professionnelle salariée exercée en France¹ ;
- lorsque les pensions et rentes viagères sont versées par un débiteur établi en France.

Pour les sommes **versées** depuis le 1^{er} janvier 2009, la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI ne s'applique plus aux salaires entrant dans le champ d'application de la retenue à la source prévue à l'article 182 A *bis* du même code.

II. INCIDENCE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

714

La retenue à la source ne s'applique que dans la mesure où il n'existe pas de conventions internationales instituant un régime plus favorable.

715

1. Traitements et salaires.

a. Rémunérations de fonctions privées.

En principe, les salariés non-résidents qui exercent une activité en France y sont imposables sur les rémunérations correspondant à cette activité. Toutefois, ce principe comporte quelques exceptions, notamment :

- en cas de **mission temporaire** : d'une manière générale, aucune retenue à la source n'est opérée, si les trois conditions définissant la mission temporaire sont simultanément remplies :
 - séjour en France n'excédant pas la durée indiquée par la convention (le plus souvent 183 jours au cours de l'année considérée) ;
 - rémunérations payées par un employeur ou pour un employeur non-résident de France ;
 - rémunérations non supportées par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur aurait en France ;

- en ce qui concerne les **travailleurs frontaliers** : aucune retenue à la source n'est à effectuer sur les salaires versés aux travailleurs frontaliers ayant leur domicile fiscal en Belgique², en Allemagne³, en Suisse (sauf canton de Genève)⁴, en Italie et en Espagne.

b. Rémunérations de fonctions publiques.

En matière de rémunérations publiques, la retenue à la source est généralement effectuée lorsque l'activité est exercée en France, sur les rémunérations versées par l'État français à une personne qui a son domicile fiscal dans un autre État et qui ne possède pas la nationalité de cet État.

1. La retenue à la source est, en principe, applicable même si le débiteur est domicilié ou établi à l'étranger. En pratique, elle n'est exigée que dans le cas où le débiteur peut, en application des dispositions des articles 164 D et 223 *quinquies* A du CGI, être invité à désigner un représentant en France (cf. n° 750 et FE n° 1467).

2. La liste des communes françaises et belges comprises dans la zone frontalière franco-belge figure au BOI-INT-CVB-BEL. Pour la définition du travailleur frontalier, voir cf. BOI-INT-CVB-BEL-10-60.

3. Les autorités française et allemande se sont accordées sur les nouvelles règles applicables aux travailleurs frontaliers (BOI-INT-CVB-DEU-10-30).

4. Les autorités française et suisse se sont accordées sur la définition du travailleur frontalier (BOI-INT-CVB-CHE-10-20-60).

Remarques.

1. Des règles particulières, auxquelles il convient de se reporter en tant que de besoin, sont prévues par les conventions en ce qui concerne les rémunérations versées aux professeurs, aux étudiants qui occupent un emploi de subsistance, ainsi qu'aux salariés exerçant leur activité à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international.
2. Les salaires payés depuis le 1^{er} janvier 1990 et correspondant à des prestations sportives fournies ou utilisées en France sont assujetties à la retenue à la source visée à l'article 182 B du CGI (cf. n° 726). Il en était de même pour les salaires payés entre le 1^{er} janvier 1990 et le 31 décembre 2008 et correspondant à des prestations artistiques.

716

2. Pensions et rentes viagères.**a. Pensions versées en contrepartie de fonctions publiques.**

Il s'agit de pensions servies en contrepartie de droits acquis dans le cadre de fonctions publiques. Ces pensions sont généralement imposables, sauf exceptions, par l'État d'où elles proviennent. La liste des conventions, à jour au 1^{er} janvier 2006, permettant ou non d'appliquer la retenue à la source à ce type de pensions est établie.

b. Pensions qui relèvent d'un régime de sécurité sociale dont le caractère obligatoire relève de la loi, ou qui sont servies au titre de services rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale, par un État, une collectivité locale ou un établissement de droit public.

Certaines conventions les traitent comme les pensions versées en contrepartie de fonctions publiques : imposition dans l'État de la source (cf. par exemple, les conventions conclues avec l'Allemagne ou le Canada).

La liste des conventions, à jour au 1^{er} janvier 2006, permettant ou non d'appliquer la retenue à la source à ce type de pensions.

c. Pensions et rentes privées.

Sauf dérogations expresses éventuelles, les pensions et rentes privées de source française servies à des non-résidents ne sont pas imposables en France.

717

III. BASE DE LA RETENUE À LA SOURCE

(BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10 n° 20)

718

La base de la retenue est constituée par le montant net des sommes versées, déterminé conformément aux règles applicables en matière d'impôt sur le revenu, à l'exclusion de celles qui prévoient la déduction des frais professionnels réels.

1. Traitements et salaires.

719

Le montant net des sommes payées à titre de traitements et salaires s'entend du montant brut des sommes payées et des avantages en nature ou en argent accordés, déterminés selon les règles de droit commun (cf. n°s 456 et suiv.), sous déduction :

- des cotisations de caractère social, c'est-à-dire des cotisations ouvrières de Sécurité sociale, des retenues opérées par l'employeur en vue de la constitution de pensions ou de retraites, etc. (cf. n°s 462-1 et suiv.) ;
 - de la déduction forfaitaire normale de 10 % au titre des frais professionnels (cf. n°s 469 et suiv.).
- En tout état de cause, **aucune déduction** ne peut être pratiquée **au titre des frais professionnels réels** ;

Pour le calcul de la base de la retenue, il y a lieu, en principe, de faire abstraction des diverses limites qui ne peuvent s'apprécier qu'au niveau de la déclaration annuelle faisant apparaître l'ensemble des rémunérations perçues par le contribuable au cours de l'année.

Remarque : l'aide conventionnelle au retour versée dans leur pays d'origine aux travailleurs immigrés qui ont regagné ce pays, est soumise à la retenue.

2. Pensions et rentes viagères.

720

Il convient d'opérer une distinction entre les pensions et rentes viagères à titre gratuit et celles à titre onéreux.

a. Pensions et rentes viagères à titre gratuit.

Les pensions et rentes viagères à titre gratuit (cf. n°s 480 et suiv.) sont soumises à la retenue à la source à raison du montant net des sommes versées ; celui-ci est constitué par le montant total des arrérages perçus en espèces ou en nature sous déduction, le cas échéant, des

cotisations de caractère social incombant obligatoirement au pensionné ou au rentier et retenues par le débiteur de la pension ou de la rente, de l'abattement de 10 % prévu en faveur des retraités par l'article 158-5-a du CGI. Aucune déduction n'est admise à raison des dépenses occasionnées par la perception de la rente ou de la pension.

Remarque : une réfaction de 40 % est pratiquée sur le montant brut des pensions et rentes à titre gratuit servies par un débiteur établi ou domicilié en France métropolitaine à des personnes ayant leur domicile fiscal en Polynésie française, aux îles Wallis et Futuna, dans les Terres australes et antarctiques françaises et en Nouvelle-Calédonie (CGI, art. 83 A).

b. Rentes viagères à titre onéreux.

Les rentes viagères à titre onéreux (cf. n^{os} 485 et suiv.) ne sont imposables que pour une fraction de leur montant, déterminée d'après l'âge du crédientier lors de l'entrée en jouissance de la rente. En conséquence, la base de la retenue est constituée par la fraction de la rente ainsi déterminée.

IV. TAUX ET MONTANT DE LA RETENUE

(CGI, ann. IV, art. 18 ; BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10 n° 180)

721 Le montant de la retenue à la source dont sont passibles les traitements, salaires, pensions et rentes viagères est déterminé par application, en fonction de la durée d'activité ou de la période correspondant au paiement, d'un tarif progressif au montant net des traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

722

723 **Revenus de l'année 2013.** La retenue à la source applicable aux sommes perçues à compter du 1^{er} janvier 2013 est calculée selon le tarif publié ci-après.

Fraction des sommes soumises à retenue	Taux (1)
	%
Inférieure à 14 245 €	0
De 14 245 € à 41 327 €	12
Supérieure à 41 327 €	20
(1) Les taux de 12 % et 20 % sont réduits à 8 % et 14,4 % dans les départements d'outre-mer si l'activité y est exercée ou si le paiement des arrérages y est opéré.	

724

Lorsque les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, qui donnent lieu à la retenue à la source instituée par l'article 182 A du CGI, sont payés par trimestre, au mois, à la semaine ou à la journée, les limites des tranches du tarif annuel prévu audit article sont divisées par 4, par 12, par 52 ou par 312 (CGI, ann. II, art. 91 A).

Il résulte de ces dispositions que pour le calcul de la retenue à la source afférente aux traitements et salaires, il convient, en pratique, d'appliquer le barème mensuel ou hebdomadaire indiqué ci-dessous, lorsque les sommes versées correspondent à un travail effectué chez un même employeur pendant la totalité du temps de travail pratiqué dans l'entreprise au cours de la période considérée. Dans tous les autres cas, c'est-à-dire lorsque le salarié n'a pas travaillé à temps complet au cours du mois ou de la semaine, ou lorsque la rémunération n'est pas payée au mois ou à la semaine, il y a lieu d'appliquer le barème journalier au montant de la rémunération divisé par le nombre de jours de travail, les journées de travail à temps partiel étant comptées pour un jour.

Pour les pensions, il est fait application des barèmes annuel, trimestriel, mensuel ou hebdomadaire en fonction de la durée de la période à laquelle se rapportent les paiements. A cet effet, cette période est décomposée, s'il y a lieu, en trimestres, mois et semaines ; les fractions de période inférieures à sept jours sont comptées pour une semaine.

Taux applicables (1)	Limites des tranches selon la période à laquelle se rapportent les paiements (2)				
	Année	Trimestre	Mois	Semaine	Jour ou fraction de jour
	€	€	€	€	€
0 % (moins de)	14 245	3 561	1 187	274	46
12 % (de)	14 245	3 561	1 187	274	46
(à)	41 327	10 332	3 444	795	132
20 % (au-delà de).....	41 327	10 332	3 444	795	132

(1) Les taux de 12 % et 20 % sont réduits à 8 % et 14,4 % dans les départements d'outre-mer si l'activité y est exercée ou si le paiement des arrérages y est opéré.
(2) Ces limites sont exprimées en montant net imposable.

La retenue n'est ni opérée, ni versée au Trésor, lorsque son montant n'excède pas **8 € par mois** pour un même salarié, pensionné ou créancier (CGI, art. 1671 A, al. 3).

B. RETENUE À LA SOURCE SUR LES SOMMES PAYÉES EN CONTREPARTIE DE PRESTATIONS ARTISTIQUES FOURNIES OU UTILISÉES EN FRANCE

(CGI, art. 182 A *bis* ; BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20 ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-T)

I. CHAMP D'APPLICATION DE LA RETENUE

725

L'article 25 de la loi de finances rectificative pour 2008 a institué une retenue à la source pour les sommes **payées** depuis le 1^{er} janvier 2009, y compris les salaires, en contrepartie de prestations artistiques fournies ou utilisées en France, par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente.

II. CONDITIONS D'APPLICATION DE LA RETENUE À LA SOURCE

725-1

1. Bénéficiaires concernés.

Il s'agit des personnes physiques, sociétés ou autres personnes morales, qui n'ont pas en France d'installation professionnelle permanente et qui perçoivent des rémunérations de source française à raison de prestations artistiques fournies ou utilisées en France.

La retenue est imputable sur le montant de l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés lorsque le bénéficiaire est soumis à ces impôts.

Précisions voir au BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20 :

- Sur la notion d'absence d'installation professionnelle permanente.
- Sur la notion de prestation artistique.
- Manifestations artistiques organisées par un artiste non-résident. Il doit déclarer en France les bénéfices correspondants qui sont imposables par voie de rôle. Tel n'est pas le cas lorsqu'une personne morale organise une manifestation artistique (dans ce cas, la retenue à la source s'applique).

2. Rémunérations concernées.

Sont soumises à la retenue à la source, les rémunérations qui correspondent à des prestations artistiques quelles que soient :

- leur qualification : salaires ou revenus d'activités indépendantes ;
- l'identité et la nature du bénéficiaire : artiste, personne (en général, une personne morale) sous le couvert de laquelle les artistes exercent leur activité et dont ils sont ou non des salariés.

3. Prestations concernées.

Les prestations doivent relever d'activités artistiques et être fournies ou utilisées en France.

4. Débiteur de la retenue à la source.

L'application de la retenue à la source prévue à l'article 182 A *bis* du CGI suppose que les sommes concernées soient payées par **un débiteur qui exerce une activité en France** à des bénéficiaires qui n'ont pas en France d'installation professionnelle permanente.

La retenue doit être prélevée sur la rémunération par le débiteur de celle-ci, lorsqu'il exerce une activité en France.

Précisions voir au BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20 :

- Sur la notion d'exercice d'une activité en France.
- Sur le cas de désignation d'un représentant fiscal.

III. BASE DE LA RETENUE À LA SOURCE

725-2

La base de cette retenue est constituée par le montant brut des sommes versées après déduction d'un abattement forfaitaire de **10 %** au titre des frais professionnels.

Précisions voir au BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20 :

- Il n'y a pas lieu de se préoccuper du lieu de paiement et de ses modalités.
- L'abattement de 10 % n'est pas plafonné. Aucune option pour la déduction des frais réels n'est ouverte. Les frais d'encaissements n'ont pas à être retranchés.
- Sommes prises en charge par le débiteur.
- Produits de droits d'auteur sont soumis aux dispositions de l'article 182 B-I-b du CGI.

IV. TAUX DE LA RETENUE À LA SOURCE

725-3

Le taux de la retenue est fixé à **15 %**.

Le taux de la retenue est porté à **50 %** jusqu'au 31 décembre 2012, pour les sommes, autres que les salaires, versées à des personnes **domiciliées ou établies dans un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI, sauf si le débiteur apporte la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non-coopératif. **A compter du 1^{er} janvier 2013**, ce taux de 50 % est porté à **75 %** ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-T)

V. PAIEMENT DE LA RETENUE À LA SOURCE

725-4

Conformément aux dispositions de l'article 1671 A du CGI, le débiteur de la retenue à la source prévue par l'article 182 A *bis* du CGI est tenu :

- d'opérer la retenue à la source sur les sommes qui y sont soumises au moment où le paiement est effectué ;
- d'en verser le montant au service des impôts en charge du recouvrement compétent (celui du lieu du domicile fiscal, du siège ou de l'établissement du débiteur en France ou, lorsque le débiteur n'a pas d'établissement en France, le service des impôts des non-résidents (CGI, ann. IV, art. 01 et 23 *ter*) au plus tard le 15 du mois suivant celui du paiement.

Précisions voir au BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20 :

- Sur l'exigibilité de la retenue à la source.
- Sur l'obligation déclarative connexe au paiement (DADS 1 et déclaration 2494 annuelle des commissions, honoraires et droits d'auteur).

VI. IMPUTATION DE LA RETENUE À LA SOURCE

725-5

Le montant de la retenue à la source s'impute soit sur le montant de l'impôt sur le revenu soit sur celui de l'impôt sur les sociétés.

1. Imputation sur le montant de l'impôt sur le revenu.

a. Le débiteur a payé les rémunérations à l'artiste.

1° Fraction de la retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu.

L'article 182 A *bis* du CGI prévoit que les dispositions de l'article 197 B, al. 1^{er} du CGI sont applicables pour la fraction de la rémunération qui n'excède pas annuellement la limite supérieure fixée par l'article 182 A-III et IV du CGI.

La retenue à la source prélevée au taux de 15 % **est libératoire** de l'impôt sur le revenu pour **la fraction n'excédant pas** la limite d'application du taux de 20 % prévue par l'article 182 A du CGI.

2° Sur la fraction non libérée.

Seule la fraction de la rémunération excédentaire à cette limite fixé par l'article 182 A-III et IV du CGI qui a été soumise à la retenue à la source au taux de 15 % **est imposée au barème progressif**, avec les autres revenus de source française, mais dans les conditions prévues au a de l'article 197 A du CGI, c'est-à-dire avec application d'un taux minimum égal à 20 % (14,4 % dans les départements d'outre-mer).

Toutefois, l'article 197 A du CGI permet aussi au contribuable de justifier que le **taux moyen de l'impôt** résultant de l'application du barème à l'ensemble de ses revenus de source française et étrangère **est inférieur au taux minimum** de 20 % (14,4 %). Ce taux est alors appliqué à ses seuls revenus de source française.

Remarque : Sur les obligations déclaratives et les exemples, voir au **voir au BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20**.

b. Les rémunérations ont été payées à une personne interposée entre le débiteur et les artistes.

1° Les dispositions de l'article 155 A du CGI s'appliquent.

L'artiste est personnellement imposable sur la totalité de la rémunération payées à la personne interposée.

2° Les dispositions de l'article 155 A du CGI ne sont pas applicables.

Les artistes non-résidents n'y sont imposables que sur les rémunérations auxquelles ils ont personnellement droit à raison des prestations fournies ou utilisées en France.

2. Imputation sur le montant de l'impôt sur les sociétés.

Lorsque le bénéficiaire est soumis à l'impôt sur les sociétés, la retenue à la source est imputable sur le montant de cet impôt éventuellement exigible à raison des revenus qui l'ont supportée (CGI, art. 219 *quinquies*). L'excédent de la retenue à la source, le cas échéant n'est pas restitué.

VII. RESTITUTION DE L'EXCÉDENT DE RETENUE À LA SOURCE

725-6

Les déclarations des revenus déposées par les contribuables non-résidents font l'objet d'une imposition avec, s'il y a lieu, application du taux minimum d'imposition prévu à l'article 197 A du CGI ou du taux moyen résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble de leurs revenus de sources française et étrangère.

Le cas échéant, ces contribuables peuvent demander le remboursement de l'excédent de retenue à la source.

Précisions voir au BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20 :

- Pour les modalités de calcul de la retenue à la source remboursable et les exemples.
- Sur les incidences des conventions internationales.

VIII. ENTRÉE EN VIGUEUR

725-7

La retenue à la source de **15 %** prévue à l'article 182 A *bis* du CGI s'applique aux sommes rémunérant des prestations artistiques **versées** depuis le 1^{er} janvier 2009.

La retenue à la source de **50 %** s'applique aux sommes **versées** du 1^{er} mars 2010 au 31 décembre 2012 (**75 %** à compter du 1^{er} janvier 2013 ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-T) à des personnes **domiciliées ou établies** dans un **État ou territoire non-coopératif**.

IX. PRÉCISION

725-8

La retenue à la source prévue à l'article 182 A *bis* du CGI n'est ni opérée, ni versée au Trésor lorsque son montant n'excède pas 8 € par mois pour un même bénéficiaire des versements soumis à la retenue.

C. RETENUE À LA SOURCE SUR LA CESSION DE TITRES RÉALISÉS PAR DES NON-DOMICILIÉS EN FRANCE

(CGI, art. 182 A *ter* ; BOI-IR-DOMIC-10-20-20-30 ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-T et 11)

Depuis le 1^{er} avril 2011, l'article 57 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a institué une retenue à la source pour les **cessions de titres** réalisés par des personnes qui **ne sont pas domiciliées** en France.

I. CHAMP D'APPLICATION DE LA RETENUE

725-9

Donnent lieu à l'application d'une retenue à la source :

- les avantages de source française, définis aux articles 80 *bis*-I et 80 *quaterdecies*-I du CGI, pour les options sur titres et les actions gratuites attribuées **à compter du 28 septembre 2012**, lors de la **cession des titres** correspondants lorsqu'ils sont réalisés par des personnes qui **ne sont pas fiscalement domiciliées** en France (Loi de finances pour 2013, art. 11-I-C-1°-a). Auparavant, pour les options sur titres et les actions gratuites attribuées **jusqu'au 27 septembre 2012**, les avantages sont définis au regard des articles 80 *bis*-I et 200 A-6 *bis* dudit code au titre de l'année de cession ;
- les gains nets de cession de titres souscrits en exercice de **bons de souscription de parts de créateur d'entreprise** mentionnés à l'article 163 *bis* G-I du CGI réalisés par les personnes qui **ne sont pas fiscalement domiciliées** en France au titre de l'année de ladite cession ;
- l'avantage, de source française, correspondant à la différence définie à l'article 80 *bis*-II du CGI, lors de la **levée des options** pour les personnes qui **ne sont pas fiscalement domiciliées** en France au titre de l'année de ladite levée ;
- les avantages salariaux, de source française, servis aux mêmes personnes sous forme d'attribution de titres à des conditions préférentielles, **notamment d'options sur titres ou d'attributions d'actions gratuites** qui ne répondent pas aux conditions prévues respectivement aux articles L. 225-177 à L. 225-186 et L. 225-197-1 à L. 225-197-3 du code de commerce. **Jusqu'au 27 septembre 2012**, la retenue à la source est alors due lors de la remise des titres. **À compter du 28 septembre 2012**, la retenue à la source est due lors de la **souscription ou l'acquisition** des titres (Loi de finances pour 2013, art. 11-I-C-1°-b).

II. BASE DE LA RETENUE À LA SOURCE

1. Pour les options sur titres et les actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012.

La **base** de la retenue à la source **correspond à compter du 28 septembre 2012** :

- au **montant** du gain net de cession de titres souscrits en exercice de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise qui bénéficie du régime prévu à l'article 163 *bis* C-I du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 11-I-C-2°-a) ;
- au **montant net** des avantages accordés, dans les situations autres que celles mentionnées ci-dessus, déterminé conformément aux règles de droit commun applicables aux traitements et salaires, à l'exclusion de celles qui prévoient la déduction des frais professionnels réels (Loi de finances pour 2013, art. 11-I-C-2°-b).

2. Pour les options sur titres et les actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012.

La **base** de la retenue à la source **correspond jusqu'au 27 septembre 2012** :

- au **montant** des avantages ou gains qui bénéficient des régimes prévus aux articles 163 *bis* C-I, 163 *bis* G-I, ou 200 A-6 *bis* du CGI ;
- au **montant net** des avantages accordés, dans les situations autres que celles mentionnées ci-dessus ou dans celles qui y sont mentionnées **lorsque le bénéficiaire opte** pour l'imposition selon les règles des traitements et salaires, déterminé conformément aux règles précitées à l'exclusion de celles qui prévoient la déduction des frais professionnels réels.

III. TAUX DE LA RETENUE À LA SOURCE

725-11

1. Principe.

a. Pour les options sur titres et les actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012.

Lorsque le gain net de cession de titres souscrits en exercice de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise bénéficie du régime prévu au I de l'article 163 *bis* G du CGI, **les taux** de la retenue à la source correspondent à ceux prévus par ce régime. La retenue à la source est alors libératoire de l'impôt sur le revenu (Loi de finances pour 2013, art. 11-I-C-3°).

b. Pour les options sur titres et les actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012.

Sauf **option** pour le régime d'imposition des traitements et salaires, les **taux** de la retenue à la source correspondent à ceux prévus aux régimes définis aux articles 163 *bis* C-I, 200 A-6 *bis* ou 163 *bis* G-I du CGI.

2. Exception.

Par **dérogation**, le taux de la retenue à la source est porté à **50 % jusqu'au 31 décembre 2012 (75 % à compter du 1^{er} janvier 2013)** ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-T) lorsque les avantages ou gains sont réalisés par des personnes domiciliées dans un État ou territoire non-coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI. Cette retenue est libératoire de l'impôt sur le revenu et n'est pas remboursable.

IV. IMPUTATION DE LA RETENUE À LA SOURCE

(BOI-IR-DOMIC-10-20-20-40)

725-12 | 1. Pour les options sur titres et les actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012.

Cette retenue à la source **est libératoire** de l'impôt sur le revenu pour les titres bénéficiant du régime prévu à l'article 163 *bis* G-I du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 11-I-C-3°).

2. Pour les options sur titres et les actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012.

Cette retenue est libératoire de l'impôt sur le revenu, sauf lorsque l'avantage défini à l'article 80 *bis*-I du CGI est imposable selon les dispositions prévues à l'article 163 *bis* C-I dudit code, auquel cas la retenue à la source s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues à l'article 197 A du CGI.

V. CALCUL DE LA RETENUE À LA SOURCE

725-13 | Dans les situations autres que celles mentionnées au 1 du n° 725-11, la retenue est calculée conformément à l'article 182 A-III du CGI et régularisée dans les conditions mentionnées aux articles 197 A et 197 B du même code (Loi de finances pour 2013, art. 11-I-C-3°).

VI. PAIEMENT DE LA RETENUE À LA SOURCE

725-14 | La retenue à la source est acquittée par la personne qui effectue le versement des sommes issues de la cession des titres dans les cas concernés ou qui constate l'avantage salarial ou assure la **remise** des titres, ou **à compter du 28 septembre 2012**, la souscription ou l'acquisition des titres (Loi de finances pour 2013, art. 11-I-C-3°).

VII. ENTRÉE EN VIGUEUR DE LA RETENUE À LA SOURCE

725-15 | Cette retenue à la source s'applique pour les avantages ou gains **réalisés depuis le 1^{er} avril 2011**.

D. RETENUE À LA SOURCE SUR CERTAINS REVENUS NON SALARIAUX OU ASSIMILÉS

(CGI, art. 182 B et 182 B *bis* ; BOI-IR-DOMIC-10-20-20-50)

I. CHAMP D'APPLICATION

1. Sommes ou produits soumis à la retenue.

726 | La retenue s'applique :

a. **Aux sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France.**

Il s'agit de celles versées pour rémunérer l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 92 du CGI (professions libérales proprement dites et toutes activités professionnelles relevant normalement de la catégorie des bénéficiaires non commerciaux).

b. **Aux produits définis à l'article 92 du CGI.**

Ce sont les produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur (que ces produits soient perçus par les écrivains, compositeurs ou inventeurs ou par leurs héritiers).

c. **Aux produits perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales.**

Il s'agit des obtenteurs définis au sens des articles L. 623-1 à L. 623-35 du code de la propriété intellectuelle.

d. Aux produits de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés.

Cette disposition a une portée beaucoup plus générale que celles mentionnées au 2 ci-dessus. En effet, s'agissant de la propriété industrielle, elle concerne tous les produits perçus au titre de la cession ou de la concession de licences d'exploitation des brevets, de la cession ou de la concession de marques de fabrique, de procédés, techniques ou formules de fabrication par les inventeurs, par leurs héritiers ou par toute autre personne physique ou morale.

e. Aux sommes payées en rémunération des prestations de toute nature.

Ces prestations doivent être matériellement fournies ou effectivement utilisées en France.

f. Aux sommes, y compris les salaires, correspondant à des prestations sportives fournies ou utilisées en France, nonobstant les dispositions de l'article 182 A du CGI.**g. Aux sommes, y compris les salaires, payées jusqu'au 31 décembre 2008, et correspondant à des prestations artistiques fournies ou utilisées en France, nonobstant les dispositions de l'article 182 A du CGI.****h. Aux sommes payées à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non-coopératif** (CGI, art. 182 B-III).

Il s'agit des sommes et produits mentionnés aux 1° et 2° ci-dessus qui sont **payés à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Il en est de même pour les sommes, autres que les salaires, mentionnées au 5° et 6° ci-avant, qui sont **payées à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI sauf si le débiteur apporte la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non-coopératif.

Rappel.

En règle générale, sont imposables par voie de retenue à la source les rémunérations afférentes :

- aux prestations fournies en France, c'est-à-dire celles qui y sont matériellement exécutées, quel que soit le lieu où ces prestations peuvent être considérées comme étant utilisées ;
- aux prestations effectivement utilisées en France quel que soit le lieu où ces prestations ont été fournies.

2. Sommes ou produits exonérés de la retenue.

726-1

Depuis le 1^{er} janvier 2004, la retenue à la source n'est pas applicable aux redevances payées par une personne morale revêtant une des formes énumérées au premier alinéa du 1 de l'article 119 *quater* du CGI ou par un établissement stable à une personne morale qui est son associée ou à un établissement stable dépendant d'une personne morale qui est son associée. Pour l'application du présent article, la qualité de personne morale associée d'une personne morale et de personne morale associée d'un établissement stable est reconnue conformément au deuxième et troisième alinéas du 1 de l'article 119 *quater* du CGI (cf. FE n° 1622 et suiv.).

Les redevances concernées s'entendent des paiements de toute nature reçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques et les logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret, ainsi que pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. Les paiements reçus pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit relatif à des équipements industriels, commerciaux ou scientifiques sont considérés comme des redevances.

Cette exonération est soumise aux mêmes conditions et justifications que celles prévues à l'article 119 *quater* du CGI.

726-2

Les dispositions du n° 726-1 ne s'appliquent pas lorsque les redevances payées bénéficient à une personne morale ou à un établissement stable d'une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un plusieurs résidents d'États qui ne sont pas membres de l'Union européenne et si la chaîne de participations a comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de tirer avantage des dispositions citées au n° 726-1.

Lorsqu'en raison des relations spéciales existant entre le payeur et le bénéficiaire effectif des redevances ou de celles que l'un et l'autre entretiennent avec un tiers, le montant des redevances excède le montant dont seraient convenus le payeur et le bénéficiaire effectif en l'absence de telles relations, les dispositions du n° 726-1 ne s'appliquent qu'à ce dernier montant.

Les articles 46 *quater*-0 FB à 46 *quater*-0 FD de l'annexe III au CGI précisent les modalités d'application de ces dispositions.

II. CONDITIONS D'APPLICATION DE LA RETENUE

727

Pour que la retenue soit exigible :

- le **débiteur** des produits visés ci-dessus doit exercer une activité en France.

Les personnes physiques ou morales qui ont leur domicile fiscal ou leur siège hors de France et qui exercent une activité en France peuvent être invitées à désigner un représentant en France (CGI, art. 164 D et 223 *quinquies* A) ;

- les sommes doivent être payées à des **bénéficiaires qui n'ont pas en France d'installation professionnelle permanente**.

La retenue à la source est applicable dans tous les cas, que le bénéficiaire soit une personne physique, une société ou une autre personne morale.

Lorsque les rémunérations sont payées à une personne interposée qui se trouve dans l'une des trois situations visées à l'article 155 A du CGI (cf. n° 168), la retenue à la source est exigible.

III. INCIDENCE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

728

Il y a lieu de tenir compte des règles conventionnelles en vigueur, qui prévoient, selon la nature des revenus en cause :

- soit l'exonération d'impôt en France. Dans ce cas, aucune retenue à la source n'est à effectuer par la partie versante ;

- soit une limitation du taux de la retenue à la source à appliquer ;

- soit l'application du taux de droit commun.

Sur l'incidence de la nouvelle doctrine française d'interprétation des conventions conduisant à la reconnaissance de la transparence des sociétés de personnes étrangères aux fins d'application desdites conventions lorsque des dividendes, intérêts et redevances de source française transitent par ces sociétés.

IV. BASE ET MONTANT DE LA RETENUE

729

La base de la retenue à la source est constituée par le **montant brut** des sommes versées **hors taxes** sur le chiffre d'affaires ; aucune déduction n'est à pratiquer même à titre de frais professionnels.

Si le débiteur prend en charge la retenue à la source, l'avantage indirect ainsi procuré au bénéficiaire doit être ajouté au revenu servant de base à ladite retenue. Il en est de même, lorsque le débiteur prend en charge certains frais engagés par le bénéficiaire (frais de déplacement, notamment).

Le montant de la retenue est obtenu en appliquant à cette base le taux de **33 1/3 %**. Lorsque la partie versante prend en charge la retenue, celle-ci est alors égale à la moitié de la somme effectivement payée au bénéficiaire.

Le taux est ramené à **15 %** pour les rémunérations des prestations sportives payées depuis le 1^{er} janvier 1990 et pour les rémunérations des prestations artistiques payées entre le 1^{er} janvier 1990 et le 31 décembre 2008.

Du 1^{er} mars 2010 au 31 décembre 2012, le taux de la retenue à la source est porté à **50 % (75 % à compter du 1^{er} janvier 2013** ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-T) lorsque certaines sommes et produits sont **payés** à des personnes **domiciliées ou établies** dans **un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI, (CGI, art. 182 B-III ; cf. n° 726-1).

730

Cas particulier : produits de droits d'auteur.

731

E. PAIEMENT

(CGI, art. 1671 A)

I. PERSONNES DEVANT OPÉRER LA RETENUE

732

C'est le **débiteur des sommes versées**, quelle que soit sa qualité (simple particulier ou personne exerçant une activité professionnelle) qui **doit opérer** la retenue à la source :

- sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères (CGI, art. 182 A) ;

- sur les sommes versées en contrepartie de prestations artistiques depuis le 1^{er} janvier 2009 (CGI, art. 182 A bis) ;

- sur certains revenus non salariaux de source française (CGI, art. 182 B) ;
- sur les sommes ou produits payés dans un État ou territoire non-coopératif depuis le 1^{er} mars 2010 ;
- sur les avantages ou gains, de source française, réalisés lors de la cession de titres à compter du 1^{er} avril 2011 (CGI, art. 182 A *ter*).

Remarque : il est rappelé que la retenue à la source applicable aux traitements et salaires peut être exigée, alors même que le débiteur des revenus est domicilié ou établi à l'étranger (cf. n° 713 renvoi).

II. VERSEMENT DE LA RETENUE AU TRÉSOR

733

Le versement de la remise de la retenue est effectuée par la personne qui l'a pratiquée.

Les retenues effectuées au cours d'un mois donné sur les sommes payées au cours dudit mois doivent être versées **dans les quinze premiers jours du mois suivant¹ au service des impôts** du lieu du domicile ou du siège du débiteur ou au service des impôts des entreprises étrangères à la DRESG lorsque le débiteur n'a pas d'établissement en France.

En ce qui concerne le minimum de versement de **8 €** de la retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, cf. n° 724 ; sur les prestations artistiques, cf. n° 725-4 et sur les avantages et gains réalisés sur la cession de titres, cf. n° 725-14.

Le paiement doit être accompagné d'une **déclaration 2494** (en double exemplaire) faisant apparaître l'identité et l'adresse du bénéficiaire ainsi que le montant brut des sommes soumises à la retenue, le taux et le montant de cette retenue.

En cas de défaut ou d'insuffisance de la retenue, les sommes dues au Trésor peuvent donner lieu à un versement de régularisation.

Les déclarations annuelles des salaires, des pensions et rentes viagères et des honoraires et revenus assimilés (cf. n°s 900 et suiv.) font apparaître le montant net à payer et celui des retenues effectuées.

III. SANCTIONS

734

1. Le débiteur n'a pas opéré la retenue à la source sur les sommes qu'il a versées ou a sciemment opéré une retenue insuffisante.

Il est passible des pénalités fiscales prévues par les articles 1727 et suiv. du CGI.

2. Le débiteur a effectué la retenue à la source mais ne l'a pas reversée au service des impôts des entreprises.

Il est redevable de la retenue, sans préjudice de l'application éventuelle de pénalités fiscales (cf. RC, n°s 7260 et suiv.) et de sanctions pénales (CGI, art. 1771 ; cf. RC n° 7388).

3. Régularisation.

La créance du Trésor est notifiée au débiteur au moyen d'un avis de mise en recouvrement ; le privilège prévu en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, art. 1926) est applicable.

F. IMPUTATION DE LA RETENUE

735

Le montant de la **retenue** sur certains **revenus non salariaux** (CGI, art. 182 B) s'impute sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le bénéficiaire à raison de ses revenus de source française. La retenue n'est **jamais restituable**.

736

La retenue sur les **traitements, salaires, pensions et rentes viagères** perçus par des personnes **domiciliées hors de France** (CGI, art. 182 A) ou celle des **sommes payées en contrepartie de prestations artistiques** fournies ou utilisées en France (CGI, art. 182 A *bis*) ou celle sur la **cession de titres réalisés par des non-domiciliés en France** est libératoire de l'impôt sur le revenu pour la fraction imposable qui n'excède pas **41 327 €** pour **2013** (41 327 € en 2012 et 2011 ; 40 716 € en 2010).

Cette fraction n'est donc pas imposée au barème et la retenue correspondante n'est pas imputable.

Seule la fraction excédentaire est imposée au barème progressif, avec les autres revenus de source française, mais dans les conditions prévues à l'article 197 A du CGI, c'est-à-dire avec

1. Les exploitants agricoles qui emploient des travailleurs saisonniers domiciliés à l'étranger sont autorisés à verser les retenues, afférentes aux paiements effectués au cours d'un trimestre, au plus tard le 10 du second mois du trimestre suivant.

application d'un taux minimum égal à **20 %**¹. La retenue correspondant à cette fraction excédentaire est **imputable** sur le montant de l'impôt ainsi déterminé.

Toutefois, l'article 197 A permet aussi au contribuable de justifier que le taux moyen de l'impôt résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble de ses revenus de source française et étrangère serait inférieur au taux minimum de **20 %**. Ce taux inférieur est alors appliqué à ses seuls revenus de source française.

Le cas échéant, le contribuable peut demander le **remboursement** de l'excédent de retenue à la source, lorsque le montant de la retenue à la source supportée sur la **totalité** des salaires, pensions ou rentes viagères ou sur la **totalité** des revenus artistiques de source française excède le montant de l'impôt, ou sur la **totalité** des cessions de titres réalisées par des non-domiciliés en France, calculé dans les conditions prévues à l'article 197 A-a du CGI, afférent au montant **total** des salaires, pensions ou rentes viagères ou au montant **total** des revenus artistiques de source française ou au montant **total** des cessions de titres réalisés par des non-domiciliés en France.

737

Les dispositions précitées ne limitent toutefois pas l'obligation déclarative des contribuables à la seule fraction excédentaire : l'intégralité des salaires, pensions, rentes ou revenus artistiques de source française dont ils ont eu la disposition au cours de l'année d'imposition, ainsi que le montant total de la retenue à la source à laquelle ces revenus ont donné lieu, doivent figurer sur la déclaration annuelle de leurs revenus.

chapitre 3

détermination de la base d'imposition

(BOI-IR-DOMIC)

738

Il y a lieu de distinguer selon que le contribuable est imposable à raison de ses revenus de source française ou forfaitairement en fonction de la valeur locative de son ou ses habitations.

A. CONTRIBUABLES IMPOSÉS EN FONCTION DE LEURS REVENUS DE SOURCE FRANÇAISE

(BOI-IR-DOMIC-10-10)

739

La base d'imposition est constituée par le montant des revenus de source française (cf. n^{os} 705 et suiv.) déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France (CGI, art. 164 A).

Les différents revenus catégoriels de source française doivent être retenus pour leur montant net, celui-ci ne pouvant être déterminé forfaitairement que dans les cas prévus par la loi.

740

Il convient, en conséquence, de retenir l'ensemble des revenus de source française perçus par le contribuable, **à l'exception** :

- des **revenus exonérés de tout impôt** :

- certaines exonérations sont applicables à la fois aux personnes domiciliées en France et aux personnes qui n'y sont pas domiciliées ;
- d'autres ne bénéficient qu'aux non-résidents ou à certains non-résidents. Il en est ainsi des plus-values de cessions de valeurs mobilières visées à l'article 244 *bis* C du CGI, des intérêts de dépôts en devises ou en francs auprès des établissements de crédit installés en France (cf. n^o 618), des intérêts des emprunts remplissant les conditions de l'article 131 *quater* du CGI (cf. n^o 639-2) ;

- des **revenus soumis à une retenue à la source ou à un prélèvement libératoire** tel que :

- les revenus de capitaux mobiliers non exonérés ;
- les dividendes et autres revenus distribués par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui sont soumis à une retenue à la source de 15 % (CGI, art. 119 *bis*-2, 187 et 115 *quinquies* ; cf. FE n^{os} 1605 et suiv.) ;
- les produits de placements à revenus fixes qui sont soumis au prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI dans les conditions indiquées au § III du même article (cf. n^o 619) ;

1. Ou à 14,4 % pour les revenus ayant leur source dans un DOM.

- les plus-values résultant de cessions non habituelles d'immeubles, de droit immobiliers et de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées en bourse qui sont soumises au prélèvement visé à l'article 244 *bis* A du CGI, depuis le 1^{er} janvier 2008, (cf. FI n^{os} 3310 et suiv.) ;
- certains profits immobiliers résultant d'opérations habituelles et les profits de construction qui sont soumis à un prélèvement libératoire (CGI, art. 244 *bis* ; cf. FI n^{os} 3607 et suiv.) ;
- les revenus distribués en 2011 par les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable et par les sociétés immobilières cotées mentionnées respectivement aux articles 208-3^o *nonies* et 208 C du CGI soumis au prélèvement prévu à l'article 117 *quater* dudit code ;
- des **plus-values de cessions de droits sociaux**¹ visés à l'article 150-0 A du CGI et détenus dans les conditions du f de l'article 164 B dudit code qui sont assujetties à une taxation forfaitaire libératoire (CGI, art. 244 *bis* B) ;
- des **produits de cessions de métaux et objets précieux et autres biens meubles** de valeur qui sont soumis aux taxes prévues aux articles 150 VI à 150 VM du CGI (cf. FI, n^{os} 3400 et suiv.) ;
- des **salaires, pensions et rentes viagères** (CGI, art. 182 A) ou sommes payées en contrepartie de prestations artistiques (CGI, art. 182 A *bis*) pour la fraction qui n'excède pas la limite supérieure de calcul de la retenue à la source au taux de **12 %**.

741 **Déficits.** Les contribuables domiciliés hors de France peuvent, dans les mêmes conditions que les contribuables domiciliés en France, imputer sur leurs bénéfices ou revenus de source française les déficits de même origine (déficits de source française).

742 **Charges.** Il n'y a pas lieu, pour la détermination de la base d'imposition, d'opérer de déduction au titre des charges du revenu global.

Les contribuables peuvent bénéficier des réductions d'impôt prévues par l'article 199 *decies* E à G du CGI (cf. n^{os} 105 et suiv.).

743

B. CONTRIBUABLES DISPOSANT D'UNE OU PLUSIEURS HABITATIONS EN FRANCE ET TAXÉS FORFAITAIREMENT

(CGI, art. 164 C ; BOI-IR-DOMIC-10-10 n° 310)

744 En vertu des dispositions de l'article 164 C du CGI, les contribuables domiciliés hors de France, mais qui y disposent d'une ou plusieurs habitations à quelque titre que ce soit, directement ou sous le couvert d'un tiers, sont assujettis à l'impôt sur le revenu sur une base minimum égale à trois fois la valeur locative réelle de cette ou ces habitations.

Toutefois, l'imposition sur une base forfaitaire ne s'applique pas dans les cas énumérés cf. n° 710.

745 Dès lors que ce régime spécial de taxation est applicable, il y a lieu, pour déterminer la base forfaitaire d'imposition, de retenir, dans tous les cas, **la valeur locative réelle et actuelle** de l'habitation et de ses dépendances.

Dans le cas où il n'y a disposition de l'habitation que pendant une partie de l'année d'imposition, la valeur locative à retenir doit s'entendre de celle afférente à cette période.

746 Le revenu fixé forfaitairement constitue le revenu imposable : il n'y a donc **pas lieu d'en déduire les charges déductibles du revenu global en application du CGI, ni d'y imputer d'éventuels déficits. Les réductions d'impôt** (cf. n^{os} 99 et suiv.) ne peuvent davantage s'appliquer, sauf dans les cas prévus ci-dessus, cf. n° 742.

747

1. Toutefois, lorsqu'il s'agit de parts ou actions de sociétés à prépondérance immobilière, les dispositions applicables sont celles prévues pour les plus-values immobilières.

chapitre 4

établissement de l'imposition

(BOI-IR-DOMIC)

A. DÉCLARATION

748

Les contribuables domiciliés hors de France, qui disposent de revenus de source française ou d'une ou plusieurs habitations en France, doivent souscrire une déclaration d'ensemble de leurs revenus.

Celle-ci doit mentionner, pour l'année considérée, les éléments nécessaires à l'établissement de leur imposition, c'est-à-dire :

- les renseignements relatifs à l'identité, la situation et les charges de famille du contribuable ;
- la valeur locative de l'habitation dont il dispose en France à quelque titre que ce soit ;
- et, éventuellement, les différents revenus de source française (la déclaration d'ensemble doit être accompagnée des déclarations spéciales ou annexes nécessaires).

Le contribuable doit faire état, non seulement de ses revenus propres et de la valeur locative de l'habitation dont il dispose en France, mais encore des revenus de source française réalisés par les personnes à sa charge qui ne font pas l'objet d'une imposition distincte.

En l'absence de déclaration, les intéressés peuvent être taxés d'office (cf. RC n^{os} 7183 et suiv.).

749

Le lieu d'imposition des personnes physiques domiciliées fiscalement hors de France est fixé au **service des impôts des non-résidents** (CGI, ann. IV, art. 01).

En conséquence, la déclaration des contribuables domiciliés fiscalement hors de France doit être adressée au service des impôts des particuliers non-résidents (SIPNR), 10 rue du Centre TSA 10010, 93465 Noisy-Le-Grand cedex (tél. : 01 57 33 83 00 ; Arrêté du 20 juin 2011 publié au JO du 25 juin) dans les délais suivants :

Lieu du domicile des contribuables (y compris les télédéclarants)	Date d'expiration du délai
Europe et pays du littoral méditerranéen, Amérique du Nord et Afrique	17 juin
Amérique centrale, Amérique du Sud, Asie (sauf pays du littoral méditerranéen), Océanie et tous autres pays non visés ci-dessus	1 ^{er} juillet

Toutefois, les personnes physiques qui résident habituellement dans la Principauté de Monaco, qu'elles soient ou non fiscalement domiciliées en France, sont tenues d'accomplir leurs obligations déclaratives en matière d'impôt sur le revenu au service des impôts de Menton. De même, les personnes physiques, dont le domicile fiscal est situé ou est réputé se situer en France et qui exercent une activité professionnelle dans la Principauté de Monaco, déposent également les déclarations spéciales prévues par les articles 53 A (déclaration des résultats BIC) et 97 (déclaration des BNC) auprès de ce service (CGI, ann. IV, art. 121 Z *quinquies*).

B. DÉSIGNATION D'UN REPRÉSENTANT EN FRANCE

750

Les personnes physiques exerçant des activités en France ou y possédant des biens, sans y avoir leur domicile fiscal¹ peuvent être invitées par le service des impôts à désigner, dans un délai de 90 jours à compter de la réception de cette demande, un représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt (CGI, art. 164 D).

Cette règle ne s'applique pas aux contribuables qui perçoivent seulement des pensions ou des revenus mobiliers de source française.

En cas de refus ou à défaut de réponse dans le délai fixé par l'administration, les personnes concernées sont susceptibles d'être taxées d'office à l'impôt sur le revenu (LPF, art. L. 72).

1. Il en est de même pour les agents de l'État, exerçant leurs fonctions ou chargés de mission dans un pays étranger, qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus (cf. n^o 9).

C. CALCUL DE L'IMPÔT

I. CONTRIBUABLES IMPOSÉS EN FONCTION DE LEURS REVENUS DE SOURCE FRANÇAISE

(CGI, art. 197 A-a)

751 L'impôt est calculé en faisant application des règles de droit commun prévues à l'article 197-I-1 et 2 du CGI. Il est donc fait application du **barème progressif** de l'impôt sur le revenu et du **système du quotient familial**. En revanche, les réductions d'impôt ne peuvent pas s'appliquer, sauf dans les cas prévus au n° 742.

752 Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, le montant de l'impôt ne peut être inférieur à **20 %** du revenu net imposable ou à **14,4 %** pour les revenus ayant leur source dans les départements d'outre-mer.

753 Toutefois, lorsque les contribuables non-résidents justifient que le taux moyen de l'impôt résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble de leurs revenus mondiaux serait inférieur au taux minimum, ce taux moyen inférieur est alors appliqué à leurs seuls revenus de source française.

Dans cette hypothèse, l'administration fiscale procède alors directement à la liquidation de l'impôt dû sur la base du taux moyen inférieur.

753-1 Si les intéressés ont leur domicile fiscal dans un pays ayant signé une convention fiscale avec la France, le taux moyen ne s'applique qu'aux seuls revenus imposables en France en vertu de la convention.

753-2 Les personnes domiciliées hors de France ne sont pas soumises aux divers prélèvements sociaux (cf. n°s 124 et suiv.).

Remarques.

1. La retenue à la source pratiquée en application des articles 182 A, 182 A bis, 182 A ter et 182 B du CGI peut s'imputer sur le montant de l'impôt, dans les conditions exposées ci-dessus, cf. n°s 735 et 736.

2. Dans un but de simplification et afin d'alléger la charge des contribuables les plus modestes, il a été décidé de ne pas procéder à l'établissement des impositions effectuées en application des taux minima lorsque les cotisations correspondantes n'excèdent pas **305 €**.

II. CONTRIBUABLES TAXÉS EN FONCTION DE LA VALEUR LOCATIVE DE L'HABITATION

(CGI, art. 197 A-b)

754 Le revenu imposable correspondant à trois fois la valeur locative de l'habitation est taxé dans les conditions prévues à l'article 197 du CGI (barème progressif et quotient familial) sans qu'il y ait lieu de faire application d'un taux minimum d'imposition.

755 Les retenues pratiquées peuvent être imputées dans les conditions exposées cf. n°s 735 et 736. Leur excédent éventuel ne peut jamais être restitué.

756

799

NEUVIÈME PARTIE

**taxes et participations assises sur les salaires
contributions et prélèvements divers**

titre 1

taxe sur les salaires

(CGI, art. 231 et suiv. ; BOI-TPS-TS)

La taxe sur les salaires est due par les employeurs qui ne sont pas redevables de la TVA sur la totalité de leur chiffre d'affaires.

La taxe sur les salaires n'a pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires prohibée par l'article 33 de la 6^e directive et ne peut donc être regardée comme accroissant, en violation de l'objectif de neutralité garanti par le système harmonisé de TVA, les rémanences de TVA supportées par les redevables qui ne sont pas assujettis à cette taxe (CE arrêt n° 295646 du 21 décembre 2007).

A. CHAMP D'APPLICATION

I. PERSONNES IMPOSABLES

(BOI-TPS-TS-10-10)

1. Principe (CGI, art. 231-1).

800

La taxe sur les salaires doit être acquittée par les personnes ou organismes qui versent des traitements, salaires, indemnités et émoluments, lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la TVA **l'année du versement** des rémunérations ou ne l'ont pas été sur **90 %** au moins de leur chiffre d'affaires au titre de **l'année civile précédant celle du paiement** desdites rémunérations (Voir également RES N° 2010/31).

La taxe sur les salaires n'est exigible que si l'employeur est domicilié ou établi en France, quel que soit le lieu du domicile du bénéficiaire ou le lieu de son activité.

Cas particulier : les succursales françaises d'entreprises étrangères qui ont la qualité d'employeur et qui rendent exclusivement des services à leur siège peuvent calculer leur rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires en réputant que ces prestations internes suivent le régime de TVA qui aurait été applicable si elles avaient été rendues dans des conditions similaires à une personne juridiquement distincte du prestataire (voir RES N° 2008/13).

Un employeur doit être considéré comme établi en France dès lors qu'il y possède un centre d'opérations présentant un caractère de permanence suffisant et doté d'une certaine autonomie. Il n'y a alors pas lieu de distinguer selon que les fonds servant au paiement des rémunérations proviennent de ressources propres du centre d'opérations ou de l'entreprise située à l'étranger. De même, la rémunération peut indifféremment être payée par l'établissement français ou, pour le compte de ce dernier, par une entreprise située à l'étranger.

Lorsque la personne qui assure matériellement le paiement des sommes imposables n'est pas l'employeur des bénéficiaires de ces rémunérations, la taxe doit être réclamée à l'employeur, c'est-à-dire à celui qui détient le pouvoir de nommer et de révoquer le salarié et de lui donner des directives quant à l'exécution de ses tâches.

Ainsi, s'agissant des « emplois gagés », agents publics mis à la disposition des GRETA (groupements d'établissements pour la formation des adultes) par le ministère de l'Éducation

nationale, il a été considéré qu'il résultait des dispositions de l'article 1^{er} du décret n° 91-1126 du 25 octobre 1991, relatif aux modalités de service des personnels enseignants des premier et second degrés participant aux activités de formation continue organisées par le ministère de l'Éducation nationale, que l'État doit être regardé comme l'employeur, au sens de l'article 231-1 du CGI, des enseignants de l'Éducation nationale affectés au sein des GRETA, nonobstant la circonstance que ces derniers remboursent à l'État, sur leurs ressources propres, les rémunérations versées par celui-ci à ces agents (CE arrêts n°s 285066, 285067 et 285068 du 13 septembre 2005).

801

La taxe est due notamment par :

- l'État et les établissements publics autres que les groupements de communes.
- Toutefois, la portée de cette disposition se trouve atténuée du fait de l'exonération de certaines rémunérations versées par l'État (cf. ci-après n° 805-1) ;
- les membres de certaines professions libérales ;
- les propriétaires fonciers ;
- les organismes coopératifs, mutualistes et professionnels agricoles visés à l'article 53 *bis* de l'annexe III au CGI ;
- les sociétés exerçant une activité civile (sociétés d'investissement, sociétés immobilières à l'exception de celles ayant pour objet la construction d'immeubles ou le négoce de biens) ;
- les établissements bancaires et financiers, d'assurances, etc. ;
- les organismes administratifs ou sociaux (caisses de retraite, d'allocations familiales, de sécurité sociale, associations de la loi de 1901, organismes sans but lucratif, hôpitaux, etc...) ;
- les entreprises de transports sanitaires pour leur activité de transport de malades ou de blessés non soumise à la TVA ;
- les syndicats de copropriétaires ;
- les foyers militaires installés au sein d'une enceinte militaire ;
- les quartiers généraux et les centres de logistique implantés en France par les groupes internationaux ;
- les centres techniques industriels (CTI) pour les rémunérations versées jusqu'au 31 décembre 2008 (cf. n° 805-1) ;
- les centres d'aide par le travail et les ateliers protégés.

2. Employeurs exonérés (CGI, art. 231-1).

802

Sont exonérés de la taxe sur les salaires :

- les collectivités locales, leurs régies personnalisées mentionnées à l'article L. 1412-2 du code général des collectivités territoriales et leurs groupements (régions, départements, communes, communautés urbaines, districts urbains, syndicats de communes, organismes chargés de la création des villes nouvelles) ;
- les services départementaux de lutte contre l'incendie, le centre de formation des personnels communaux, les centres d'action sociale dotés d'une personnalité propre et subventionnés par les collectivités locales, les caisses des écoles et, depuis le 1^{er} septembre 2007, les établissements d'enseignement supérieur visés au livre VII du code de l'éducation qui organisent des formations conduisant à la délivrance au nom de l'État d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études après le baccalauréat ;
- les particuliers n'utilisant le concours que d'un seul salarié à domicile et/ou d'une assistante maternelle agréée (cf. n° 805-1).

Cette dernière exonération ne concerne que les seuls particuliers ; elle ne s'applique donc pas aux associations de service ou d'aide à domicile, ni aux employeurs qui versent à un employé de maison des rémunérations déductibles pour la détermination d'un bénéfice professionnel, ni aux propriétaires fonciers et syndicats de copropriétaires en ce qui concerne les salaires des concierges et du personnel occupé à l'entretien des immeubles (en ce qui concerne les salaires versés par des personnes n'ayant pas la qualité d'exploitant agricole à des gardes-chasse, gardes-pêche, gardes forestiers ou jardiniers, cf. n° 803) ;

- les particuliers utilisant le concours de plusieurs salariés à domicile, sous réserve que ce cumul d'emploi soit justifié par l'état de santé de l'employeur ou de toute autre personne présente au foyer (cf. n° 805-1) ;
- les employeurs dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année civile précédant le versement des rémunérations, n'excède pas les limites de la franchise en base de TVA (cf. TCA n° 2691 ; cf. n° 807-1).

Sont autorisés à ne pas acquitter la taxe :

- les ambassades et consulats étrangers ;

- les personnes âgées ou handicapées adultes pour les sommes versées en rémunération des prestations fournies dans le cadre d'une opération d'accueil au domicile de particuliers spécialement agréés à cet effet en application des articles L. 441-1 à L. 443-10 du code de l'action sociale et de la famille.

3. Règles particulières applicables aux employeurs agricoles (CGI, ann. III, art. 53 à 53 quater).

803

a. Conformément aux dispositions de l'article 231 du CGI et des articles 53 bis à 53 quater de l'annexe III audit code, sont assujettis à la taxe sur les salaires :

1° Les caisses de mutualité sociale agricole ainsi que les caisses d'assurances mutuelles agricoles constituées conformément à l'article L. 771-1 du code rural et de la pêche maritime, les caisses de crédit agricole mutuel, les sociétés coopératives agricoles, les sociétés d'intérêt collectif agricoles, les syndicats agricoles, les chambres d'agriculture, les unions ou fédérations des organismes précités et, généralement, tous groupements coopératifs, mutualistes et professionnels agricoles régulièrement constitués.

Toutefois, cette disposition n'est applicable à l'égard des sociétés coopératives de culture en commun, des sociétés coopératives d'utilisation en commun de matériel agricole et des coopératives d'insémination artificielle qu'en ce qui concerne les salariés occupés dans leurs services administratifs et leurs ateliers de réparation.

Remarque : Les associations d'agriculteurs de remplacement sont redevables de la taxe sur les salaires, voir RES N° 2006/15.

2° Les autres employeurs agricoles à raison seulement de traitements et salaires payés au personnel affecté¹ :

- aux établissements distincts séparés de l'exploitation agricole dans lesquels ils vendent des produits provenant des terrains qu'ils exploitent ou du bétail qu'ils y élèvent, qu'ils y entretiennent ou qu'ils y engraisent :

- **soit** lorsque ces ventes sont effectuées suivant des méthodes commerciales en ce qui concerne, notamment, l'agencement matériel et la recherche des débouchés ;
- **soit** lorsque ces ventes ne portent pas exclusivement sur les produits visés ci-dessus ;
- **soit** lorsque la totalité ou une partie desdits produits a subi une préparation ou une manipulation qui en modifie le caractère et qui ne s'impose pas pour les rendre propres à la consommation ou à l'utilisation en l'état ;

- aux établissements dans lesquels la préparation ou la manipulation visée ci-dessus est effectuée (sur la situation des exploitants forestiers).

3° Les dispositions visées aux 1° et 2° ci-dessus, ne sont pas applicables aux organismes professionnels et autres employeurs agricoles qui sont établis dans les départements d'outre-mer.

b. Les rémunérations payées par des employeurs agricoles, qui n'entrent pas dans l'énumération ci-dessus, bénéficient d'une exonération de fait de la taxe sur les salaires.

Lorsque l'employeur exerce une activité de caractère mixte, sa situation au regard de la taxe sur les salaires doit être appréciée en fonction de l'activité dominante (entrepreneurs de parcs et jardins, paysagistes, par exemple). Lorsqu'une entreprise comprend à la fois un secteur agricole et un secteur industriel ou commercial distincts, il convient de considérer séparément chacun d'eux.

Les employeurs qui n'exercent pas l'une des professions énumérées au chapitre II du titre II du livre VII du code rural et de la pêche maritime sont redevables de la taxe sur les salaires à raison du personnel qu'ils utilisent même s'il est affilié à la Mutualité sociale agricole (particuliers ou collectivités qui emploient des gardes-chasse, gardes-pêche, gardes forestiers, jardiniers, jardiniers gardes de propriété et, de manière générale, du personnel qui est occupé à la mise en état et à l'entretien des jardins).

II. RÉMUNÉRATIONS IMPOSABLES

(BOI-TPS-TS-20-10 et BOI-TPS-TS-20-20 ; Loi de financement de la Sécurité sociale pour 2013, art. 13)

1. Principe (CGI, art. 231-1).

804

I Pour les rémunérations **versées à compter du 1^{er} janvier 2013**, sont soumises à la taxe sur

1. La portée de cette mesure est cependant limitée dès lors que ces opérations sont le plus souvent soumises à la TVA.

les salaires les sommes payées à titre de rémunérations aux salariés, à l'exception de celles correspondant aux prestations de sécurité sociale versées par l'entremise de l'employeur (Loi de financement de la sécurité sociale pour 2013, art. 13-I-1°).

Remarque :

Du 1^{er} janvier 2002 au 31 décembre 2012, étaient passibles de la taxe sur les salaires les sommes payées à titre de rémunérations, évaluées selon les règles prévues aux chapitres I^{er} et II du titre IV du livre II du code de la sécurité sociale ou pour les employeurs de salariés visés aux articles L. 722-20 et L. 751-1 du code rural et de la pêche maritime, au titre IV du livre VII dudit code.

En d'autres termes, l'assiette de la taxe est, pour l'essentiel, alignée sur celle des cotisations de sécurité sociale.

Le salaire du conjoint de l'exploitant ou de l'associé d'une société de personnes mentionnée aux articles 8 et 8 *ter* du CGI (cf. n^{os} 35 et suiv.) est retenu dans les limites et conditions prévues à l'article 154 du même code (cf. FE n^o 1035).

2. Rémunérations exonérées (CGI, art. 231 *bis* D à 231 *bis* T).

805

Depuis le 1^{er} janvier 2002, l'assiette de la taxe sur les salaires étant partiellement alignée sur celle des cotisations sociales, deux catégories d'exonérations subsistent :

- celles prévues à l'égard des cotisations sociales ;
- celles spécifiques à la taxe sur les salaires.

a. Exonérations communes avec celles prévues à l'égard des cotisations sociales.

Ce sont celles prévues en matière de législation sociale au titre IV du livre II du code de la sécurité sociale.

Sont également exonérés :

- l'avantage constitué par l'écart entre le prix de souscription et la moyenne des cours, entre le prix de souscription et le prix de cession ou par l'attribution gratuite d'actions gratuites lorsqu'une société procède à une augmentation de capital réservée aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise, conformément aux dispositions de l'article L. 3332-22 du code du travail (CGI, art. 231 *bis* S) ;
- les contributions versées par l'employeur aux fonds d'assurance-formation, conformément aux dispositions du premier alinéa de l'article L. 6332-8 du code du travail (CGI, art. 231 *bis* T).

b. Exonérations spécifiques à la taxe sur les salaires.

805-1

Les exonérations spécifiques à la taxe sur les salaires sont notamment :

- des rémunérations payées par l'État sur le budget général lorsque cette exonération n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence (CGI, art. 231-1, al. 4) ;
- conformément aux dispositions du 2^o de l'article L. 5122-2, des articles L. 5123-2, L. 5123-5 et L. 5422-10, des premier et deuxième alinéas de l'article L. 5428-1 et de l'article L. 3232-6 du code du travail, les allocations et contributions mentionnées à ces mêmes articles (CGI, art. 231 *bis* D¹). Il est admis que l'exonération prévue à l'article 231 *bis* D du CGI s'applique également au revenu de remplacement versé aux agents en congé de fin d'activité par les hôpitaux et les offices publics de l'habitat ;
- des rémunérations versées aux apprentis par les entreprises dont l'effectif moyen² est inférieur ou égal à 10 salariés (CGI, art. 231 *bis* I-1) ;
- d'une fraction du salaire versé aux apprentis par les entreprises autres que celles visées à l'alinéa précédent égale à **11 %** du SMIC (CGI, art. 231 *bis* I-3) ;
- de la rémunération versée aux salariés bénéficiaires d'un contrat d'accompagnement dans l'emploi ou d'un contrat d'avenir définis respectivement aux articles L. 5134-20 et L. 5134-35 du code du travail ainsi que de celle versée aux titulaires, dans les départements d'outre-mer, de contrats d'insertion par l'activité prévus à l'article L. 522-8 du code de l'action sociale et des familles (CGI, art. 231 *bis* N, al. 1^{er}) ;
- des rémunérations versées aux salariés embauchés en application des conventions mentionnées à l'article L. 5134-3 du code du travail, à compter de l'entrée en vigueur de la loi n^o 97-940 du 16 octobre 1997 relative au développement d'activités pour l'emploi des jeunes (CGI, art. 231 *bis* N, al. 2 ; RES N^o 2007/55) ;
- des salaires versés par les organismes et œuvres mentionnés à l'article 261-7-1^o, a et b, du CGI, ainsi que par les organismes permanents à caractère social des collectivités locales et des entreprises, aux personnes recrutées à l'occasion et pour la durée des manifestations de bienfaisance ou de soutien exonérées de TVA (CGI, art. 231 *bis* L ; cf. TCA n^o 2171) ;

1. Ces exonérations sont également prévues en matière de législation sociale.

2. Pour la détermination de l'effectif mensuel moyen, cf. n^o 834.

- des rémunérations versées par un particulier pour l'emploi d'un seul salarié à domicile dans les conditions prévues à l'article 199 *sexdecies* et/ou d'un seul assistant maternel régi par les articles L. 421-1 et suiv. et L. 423-1 et suiv. du code de l'action sociale et des familles ; la même exonération s'applique pour l'emploi de plusieurs salariés à domicile dont la présence au domicile de l'employeur est nécessitée par l'obligation pour ce dernier ou toute autre personne présente à son foyer de recourir à l'assistance d'une tierce personne pour accomplir les actes ordinaires de la vie (CGI, art. 231 *bis P*) ;
- des rémunérations versées depuis le 1^{er} janvier 2006 aux **enseignants** des centres de formation d'apprentis au titre de leur activité d'enseignement stricto sensu ainsi qu'au titre de leurs activités qui se situent dans le prolongement direct de l'activité d'enseignement : coordination de la formation dispensée par le CFA, formation dispensée en entreprise, suivi des apprentis en entreprise. Ne sont donc pas exonérées les rémunérations versées au personnel des CFA n'ayant pas une activité d'enseignement ou celles versées au personnel enseignant au titre d'une autre activité (activité administrative, de direction par exemple) [CGI, art. 231 *bis R*] ;
- des rémunérations **versées** depuis le 1^{er} janvier 2009, par **les centres techniques industriels** (CTI) mentionnés à l'article L. 342-1 du code de la recherche (CGI, art. 231 *bis U*). Il en est de même pour les rémunérations versées à compter de cette même date par **les comités professionnels de développement économique** (CPDE) qui exercent les missions dévolues aux CTI, lorsqu'il n'en existe pas dans la filière concernée.

B. ASSIETTE DE LA TAXE

(BOI-TPS-TS-20-10 ; Loi de financement de la Sécurité sociale pour 2013, art. 13)

806

Elle est constituée par le montant total des rémunérations imposables et des avantages en nature effectivement alloués durant l'année civile à l'ensemble du personnel.

Pour les rémunérations **versées à compter du 1^{er} janvier 2013**, sont soumises à la taxe sur les salaires les sommes payées à titre de rémunérations aux salariés, à l'exception de celles correspondant aux prestations de sécurité sociale versées par l'entremise de l'employeur (Loi de financement de la sécurité sociale pour 2013, art. 13-I-1^o).

Remarque :

Du 1^{er} janvier 2002 au 31 décembre 2012, ces rémunérations étaient retenues pour leur montant évalué selon les règles prévues aux chapitres I^{er} et II du titre IV du livre II du code de la sécurité sociale ou, pour les employeurs de salariés visés aux articles L. 722-20 et L. 751-1 du code rural et de la pêche maritime, au titre IV du livre VII dudit code.

À l'inverse, sont exclues de l'assiette de la taxe sur les salaires toutes les sommes qui ne constituent pas des rémunérations au sens de la réglementation sociale (ex : intéressement, participation et plan d'épargne dans les conditions et limites prévues par les dispositions du code du travail).

En d'autres termes, l'assiette de la taxe sur les salaires est celle des cotisations sociales, sauf stipulations contraires prévues par le législateur (cf. n° 805-1).

Remarque : les solutions doctrinales retenues en matière sociale sont applicables pour la taxe sur les salaires.

1. Cas des employeurs relevant du régime général de la sécurité sociale.

806-1

a. Principe : l'alignement de l'assiette de la taxe sur les salaires sur celle des cotisations de sécurité sociale.

En pratique, l'assiette de la taxe sur les salaires est alignée sur celle des cotisations de sécurité sociale définie par l'article L. 242-1 du Code de la sécurité sociale.

Ainsi, sont considérées comme des rémunérations en application de ce dernier article toutes les sommes versées aux travailleurs salariés en contrepartie ou à l'occasion du travail, notamment les salaires ou gains, les indemnités de congés payés, le montant des cotisations salariales, les indemnités, primes, gratifications et tous les autres avantages en argent et en nature, ainsi que les sommes perçues directement ou par l'entremise d'un tiers à titre de pourboire.

Sont également prises en compte, les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail à l'initiative de l'employeur (licenciement et mise à la retraite) à hauteur de la fraction de ces indemnités qui est assujettie à l'impôt sur le revenu en application de l'article 80 *duodecies* du CGI.

Remarque :

Les rémunérations de certaines catégories de salariés, fixées par arrêtés ministériels, sont soumises aux cotisations de sécurité sociales sur une base **forfaitaire**. Lorsqu'elle est retenue en matière sociale, cette assiette forfaitaire s'applique à la taxe sur les salaires.

b. Cas particulier.

- Avantages alloués par les comités d'entreprise.
- Principales différences par rapport au régime antérieur au 1^{er} janvier 2002 et résultant de l'alignement de l'assiette de la taxe sur les salaires sur celle des cotisations de sécurité sociale.

2. Cas des employeurs relevant d'un régime spécial de sécurité sociale.

806-2 Pour les employeurs énumérés à l'article R. 711-1 du Code de la sécurité sociale, relevant d'un régime spécial de sécurité sociale (établissements publics de l'État, Banque de France ...), l'assiette de la taxe sur les salaires est identique à celle du régime général de la sécurité sociale.

Ainsi, toutes les sommes versées à titre de rémunération, qui seraient assujetties aux cotisations du régime général de la sécurité sociale si ce dernier s'appliquait, sont soumises à la taxe sur les salaires quand bien même ces sommes seraient exonérées des cotisations dues au titre du régime spécial (ex : primes versées à des fonctionnaires exonérées des cotisations au titre du régime spécial mais assujetties à la taxe sur les salaires).

3. Cas des employeurs de salariés relevant de la mutualité agricole.

806-3 Pour les employeurs de salariés agricoles visés aux articles L. 722-20 et L. 751-1 du code rural et de la pêche maritime, l'assiette de la taxe sur les salaires est évaluée selon les règles prévues à l'article L. 741-10 du code rural et de la pêche maritime.

À l'exception des avantages en nature « nourriture » et « logement » et du régime des options de souscription ou d'achat d'actions, les règles d'assiette définies pour le régime général par l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale s'appliquent de la même manière pour la mutualité sociale agricole.

C. MODALITÉS PARTICULIÈRES APPLICABLES AUX EMPLOYEURS ASSUJETTIS À LA TVA

(CGI, art. 231-1 ; ann. II, art. 140 ; BOI-TPS-TS-20-30 ; RES N° 2010/31 et N° 2010/36)

807 Les employeurs assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée sont **exonérés**, en **totalité ou en partie**, de la taxe sur les salaires.

806-1 Pour les rémunérations versées depuis le 1^{er} janvier 2000, les employeurs dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année civile précédant le versement de ces rémunérations n'excède pas la limite de la franchise en base de TVA (CGI, art. 293 B-I, III et IV ; cf. TCA n° 2691) sont exonérés de la taxe sur les salaires (CGI, art. 231-1, al. 2).

Antérieurement, les bénéficiaires de la franchise en base de TVA devaient acquitter la taxe sur les salaires dans les conditions de droit commun.

807-2 Les entreprises entrant dans le champ d'application de la TVA qui n'ont pas été soumises en fait à cette taxe en vertu d'une interprétation formellement admise par l'administration sont néanmoins redevables de la taxe sur les salaires (CGI, art. 231-1, al. 3).

I. EMPLOYEURS ASSUJETTIS À LA TVA SUR 90 % AU MOINS DE LEUR CHIFFRE D'AFFAIRES

(BOI-TPS-TS-20-30)

808 Les rémunérations servies par les employeurs assujettis à la TVA sur **90 %** au moins de leur chiffre d'affaires au titre de **l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations** ne sont pas soumises à la taxe sur les salaires.

Sont concernées :

- les entreprises qui réalisent des opérations obligatoirement imposables à la TVA (cf. TCA, n^{os} 2002 et suiv.) ;
- les personnes qui ont opté pour leur assujettissement à la TVA alors qu'elles n'y sont pas obligatoirement soumises (cf. TCA, n^{os} 2220 et suiv.).

Les opérations d'exportation afférentes à des biens passibles de la TVA et les opérations assimilées, les livraisons intracommunautaires exonérées en vertu des articles 262 *ter*-I et 262 *quater* du CGI, ainsi que les opérations faites en suspension de la TVA, sont considérées comme des opérations soumises à la TVA.

D'une manière générale, les opérations exonérées de TVA qui ouvrent droit à déduction, doivent être assimilées à des opérations soumises à la TVA.

II. EMPLOYEURS ASSUJETTIS À LA TVA SUR MOINS DE 90 % DE LEUR CHIFFRE D'AFFAIRES

(CGI, art. 231-1, al. 1 ; BOI-TPS-TS-20-30 ; RES N° 2010/31 et N° 2010/36)

809 Les personnes et organismes qui, **l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations**, ont été assujettis à la TVA sur moins de **90 %** de leur chiffre d'affaires, sont redevables de la taxe sur les salaires.

Pour ces personnes, l'assiette de la taxe est obtenue en multipliant le montant total des rémunérations imposables par le **rapport existant l'année précédant celle du paiement** de ces rémunérations, entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total.

1. Détermination du champ d'application de la taxe.

809-1 Pour la détermination du champ d'application de la taxe, le chiffre d'affaires réalisé par l'employeur s'entend du total des recettes et autres produits y compris ceux correspondant à des opérations qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

2. Détermination du rapport d'assujettissement à la taxe.

809-2 Pour la détermination du rapport d'assujettissement à la taxe, il convient de retenir :

- **au numérateur**, le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA, lequel s'entend du total des recettes et autres produits qui n'ont pas ouvert droit à déduction de la TVA, y compris par conséquent ceux correspondant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA ;

- **au dénominateur**, le chiffre d'affaires total, lequel s'entend du total des recettes et autres produits réalisés par l'employeur, qu'elles qu'en soient l'origine et la qualification, qui comprend aussi les recettes et produits correspondant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA (RES N° 2010/36).

Remarque :

Le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 qui a procédé à une refonte du régime des déductions de la TVA depuis le 1^{er} janvier 2008 n'a apporté aucune modification aux règles applicables à la taxe sur les salaires.

3. Cas particulier : constitution de secteurs distincts d'activité.

809-3 **4. Période à retenir pour la détermination du rapport** (RES N° 2010/31).

809-4 Le chiffre d'affaires non soumis à la TVA et le chiffre d'affaires total sont en principe ceux constatés l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations imposables (CGI, art. 231-1).

Toutefois, sont autorisés à retenir le rapport existant **l'année même du paiement** des rémunérations :

- les entreprises **nouvelles**, pour la taxe sur les salaires due au titre de la première année d'activité ;

- les entreprises qui **optent pour la TVA**, pour la taxe sur les salaires due au titre de l'année au cours de laquelle l'option prend effet et pour l'année suivante ;

- les employeurs qui deviennent passibles de la TVA **en cours d'activité**, autrement que sur option, pour le calcul de la taxe due au titre de l'année où ils deviennent redevables de la TVA et l'année suivante ;

- les employeurs qui connaissent une **variation importante** d'une année à l'autre du rapport existant entre le chiffre d'affaires soumis à la TVA et le chiffre d'affaires total, sur demande adressée au directeur des services fiscaux ou à l'administrateur des finances publiques (RES N° 2010/31).

5. Cas où le rapport CA non soumis à TVA et CA total est voisin de 10 %.

809-5 Afin d'éviter un ressaut, un échelonnement est prévu lorsque ce rapport est compris entre 10 % et 20 %. Cet échelonnement est indiqué dans le tableau suivant :

Valeur du rapport en %	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Pourcentage du montant total des rémunérations versées à retenir	0	2	4	6	8	10	12	14	16	18	20

III. EMPLOYEURS BÉNÉFICIAIRES DE LA FRANCHISE EN BASE DE TVA

(CGI, art. 231-1, al. 2)

810 Cf. n° 807-1.

D. LIQUIDATION DE LA TAXE

(CGI, art. 231-2 *bis* et suiv., art. 1679 et 1679 A ; BOI-TPS-TS-30 ; RES N° 2010/31 ; Loi de financement de la Sécurité sociale pour 2013, art. 13)

La taxe sur les salaires est calculée en fonction d'un barème progressif.

Sur la base d'imposition s'appliquent le **taux normal de 4,25 %** qui frappe tous les salaires et, le cas échéant, les **taux majorés**, mentionnés ci-dessous, applicables aux rémunérations dépassant certaines limites.

Les montants obtenus sont arrondis à l'euro le plus proche.

Par ailleurs, des allègements (franchise ou décote) sont institués en faveur des petits redevables (cf. n° 812).

Enfin, l'article 1679 A du CGI prévoit l'application d'un abattement en faveur de certains employeurs (cf. n° 812-1).

I. TAUX

811 **1. France métropolitaine** (Loi de financement de la sécurité sociale pour 2013, art. 13) :

Taux applicables	Année de versement des rémunérations	Rémunérations individuelles annuelles versées
4,25 %	2013	fraction ≤ 7 604 €
8,50 %	2013	7 604 € < fraction ≤ 15 185 €
13,60 %	2013	15 185 € < fraction ≤ 150 000 €
20 %	2013	fraction > 150 000 €

Remarques :

Les limites des tranches du barème sont relevées chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédente. Les montants sont arrondis, s'il y a lieu, à l'euro supérieur.

Pour les limites des tranches du barème antérieures au 1^{er} janvier 2013, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2012, paragraphe 811.

2. Guadeloupe, Martinique, Réunion : 2,95 % sur l'ensemble des rémunérations versées.

3. Guyane : 2,55 % sur l'ensemble des rémunérations versées.

Pour apprécier si les taux majorés sont exigibles, il convient de considérer séparément les rémunérations perçues annuellement par chaque salarié dans l'entreprise, abstraction faite des rétributions que l'intéressé peut recevoir par ailleurs.

Toutefois, lorsqu'un même salarié est rémunéré par plusieurs établissements d'une même entreprise, il convient, pour déterminer si la majoration est applicable, de retenir le montant total des rémunérations ainsi payées.

II. FRANCHISE ET DÉCOTE EN IMPÔT

(CGI, art. 1679, al. 2 ; BOI-TPS-TS-30 ; loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 67)

812 **1. Franchise.**

La taxe sur les salaires **n'est pas exigible, jusqu'au 31 décembre 2013**, lorsque son montant annuel n'excède pas **840 €**.

Pour les rémunérations **versées à compter du 1^{er} janvier 2014**, la taxe sur les salaires **n'est pas exigible** lorsque son montant annuel **n'excède pas 1 200 €** (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 67).

La limite susvisée s'applique quelle que soit la durée d'exercice de l'activité de l'employeur au cours de l'année civile. Les redevables dont le montant annuel de taxe sur les salaires n'excède pas cette même limite sont dispensés du dépôt de la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation de la taxe.

2. Décote.

Jusqu'au 31 décembre 2013, lorsque le montant annuel de la taxe due est supérieur à **840 €** sans excéder **1 680 €**, l'impôt exigible fait l'objet d'une décote égale **aux trois quarts de la différence** entre **1 680 €** et ce montant.

Pour les rémunérations **versées à compter du 1^{er} janvier 2014**, lorsque le montant annuel de la taxe due est supérieur à **1 200 €** sans excéder **2 040 €**, l'impôt exigible fait l'objet d'une décote égale **aux trois quarts de la différence** entre **2 040 €** et ce montant (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 67).

En principe, le redevable n'est pas dispensé des versements mensuels ou trimestriels en cours d'année. La décote est normalement appliquée lors de la régularisation annuelle de la taxe.

III. ABATTEMENT SPÉCIAL

(CGI, art. 1679 A ; BOI-TPS-TS-30 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 67)

812-1 1. Bénéficiaires de l'abattement.

Il s'agit :

- des associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 ;
- des syndicats professionnels et de leurs unions¹ ;

Peuvent également bénéficier de cet abattement, les fondations reconnues comme établissements d'utilité publique², les congrégations, les associations intermédiaires instituées par l'article 19 de la loi n° 87-39 du 27 janvier 1987, ainsi que les maisons ou établissements fondés par une congrégation lorsque ceux-ci jouissent de l'autonomie financière et sont dotés d'une personnalité juridique distincte.

Sont également assimilés à des syndicats professionnels et peuvent donc bénéficier de l'abattement, les comités des pêches maritimes et des élevages marins ainsi que les comités de la conchyliculture.

- des mutuelles régies par le code de la mutualité lorsqu'elles emploient moins de 30 salariés.

812-2 2. Montant et modalités d'application de l'abattement.

Pour la taxe due à raison des rémunérations **versées à compter du 1^{er} janvier 2013**, l'abattement s'élève à **6 002 €** (6 002 € pour 2012 et 2011 ; 5 913 € pour 2010).

Pour la taxe due à raison des rémunérations **versées à compter du 1^{er} janvier 2014**, l'abattement s'élève à **20 000 €** (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 67).

L'abattement s'applique après application de la franchise et de la décote. Toutefois, les plafonds de ces allègements (cf. n° 812) étant inférieurs à celui de l'abattement, ceux-ci n'ont pas d'effet pratique.

Son montant est relevé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu. Le résultat obtenu est arrondi, s'il y a lieu, à l'euro le plus proche.

La date à laquelle le versement de la taxe sur les salaires doit être effectué (cf. Rec. n° 9304), s'apprécie en considération du montant restant dû après imputation de l'abattement.

Si le montant de la taxe due est inférieur à la limite indiquée ci-dessus pour une année donnée, la partie excédentaire de l'abattement ne peut être restituée ou reportée sur les années suivantes.

En cas d'omission de l'abattement, la régularisation peut être demandée par voie de réclamation.

Les organismes susceptibles de bénéficier de l'abattement dont le montant annuel de la taxe sur les salaires n'excède pas celui de l'abattement, sont dispensés du dépôt de la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation de la taxe.

Remarque : le bénéfice de cet abattement peut se cumuler avec l'exonération prévue à l'article 231 *bis* L du CGI (cf. n° 805-1).

1. Les ordres professionnels (avocats, experts-comptables, médecins...) ne bénéficient pas de cet abattement.

2. La « Fondation du Patrimoine » instituée par la loi n° 96-590 du 2 juillet 1996 bénéficie de ce dispositif.

IV. RÉGULARISATION DE LA TAXE SUR LES SALAIRES

(CGI, ann. III, art. 369 ; BOI-TPS-TS-40 ; RES N° 2010/31 ;
Décret n° 2012-1464 du 26 décembre 2012)

813

Bien qu'elle soit acquittée suivant une périodicité **mensuelle** ou **trimestrielle**, la taxe sur les salaires demeure un impôt annuel dont la base d'imposition doit être déterminée d'après l'ensemble des sommes imposables payées au cours de l'année.

Le montant du versement dont l'employeur est en définitive redevable peut donc être différent du total des versements partiels effectués à chaque échéance, même lorsque ceux-ci ont été régulièrement calculés.

La régularisation doit être effectuée dans les conditions prévues plus loin (cf. Rec. n° 9307).

E. OBLIGATIONS DES EMPLOYEURS

(CGI, ann. III, art. 369 ; BOI-TPS-TS-40 ; Décret n° 2012-1464 du 26 décembre 2012)

814

Depuis la taxe due sur les salaires 2004, les employeurs sont tenus de payer **spontanément** la taxe sur les salaires dont ils sont redevables au **service des impôts** dont ils relèvent. La périodicité et les modalités de versement sont commentées plus loin (cf. Rec. n°s 9303 et suiv.).

Chaque paiement doit être accompagné d'un relevé de versement provisionnel n° 2501.

Par ailleurs, les employeurs sont tenus de déposer la déclaration annuelle des données sociales (modèle DADS 1 ou 2460) mentionnant notamment les éléments de calcul de la taxe sur les salaires (CGI, ann. III, art. 39 C ; cf. n°s 900 et suiv.).

Les employeurs qui n'ont pas rempli leurs obligations dans les délais légaux peuvent être taxés d'office.

Pour la télédéclaration et le télérèglement de la taxe sur les salaires, de droit ou sur option, (CGI, art. 1681 *septies*).

titre 2

taxe d'apprentissage

(CGI, art. 224 et suiv. ; BOI-TPS-TA)

815

La taxe d'apprentissage et ses modalités particulières d'acquittement ont pour but de financer le développement des premières formations technologiques et professionnelles.

La taxe due sur les rémunérations versées, dont le produit, net des dépenses admises en exonération, en application des articles 226 *bis*, 227 et 227 *bis* du CGI, favorise l'égal accès à l'apprentissage sur le territoire national et contribue au financement d'actions visant au développement de l'apprentissage dans les conditions prévues à l'article L. 6241-2 du code du travail (CGI, art. 224).

A. CHAMP D'APPLICATION

I. ENTREPRISES IMPOSABLES

(CGI, art. 224-2 ; BOI-TPS-TA-10)

816

La taxe d'apprentissage est due par :

1. Les personnes physiques et les sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes lorsqu'elles exercent une activité commerciale, industrielle ou artisanale ou assimilée, au sens des articles 34 et 35 du CGI (CGI, art. 224-2-1°).

Toutefois, les **sociétés civiles de moyens** ne sont pas redevables de la taxe d'apprentissage lorsque leur activité est conforme à leur objet social et qu'elles ne réalisent avec les tiers aucune opération susceptible de produire des recettes, ni aucun profit sur les remboursements de frais réclamés à leurs membres.

2. Toutes les sociétés, associations et organismes passibles de l'impôt sur les sociétés¹ en vertu de l'article 206 du CGI, quel que soit leur objet, à l'exception des collectivités publiques ou privées sans but lucratif désignées au 5 de cet article (CGI, art. 224-2-2° ; cf. FE n°s 1511 et suiv.).

3. Les sociétés coopératives de production, transformation, conservation et vente de produits agricoles, ainsi que leurs unions fonctionnant conformément aux dispositions légales qui les régissent, quelles que soient les opérations poursuivies par ces sociétés ou unions (CGI, art. 224-2-3°).

1. En leur qualité d'entité passible en France de l'impôt sur les sociétés, les quartiers généraux et les centres de logistique implantés en France par les groupes internationaux sont redevables de la taxe d'apprentissage dans les conditions de droit commun.

4. Les groupements d'intérêt économique fonctionnant conformément aux articles L. 251-1 à L. 251-23 du code de commerce et exerçant une activité de nature commerciale, industrielle ou artisanale ou assimilée, au sens des articles 34 et 35 du CGI (CGI, art. 224-2-4^o).

II. ENTREPRISES EXONÉRÉES

(CGI, art. 224-3 ; BOI-TPS-TA-10)

817 Sont exonérées de la taxe d'apprentissage :

1. Les entreprises (entreprise individuelle ou personne morale) qui occupent un ou plusieurs apprentis avec lesquels un contrat régulier d'apprentissage.

Ce contrat d'apprentissage doit avoir été conclu dans les conditions prévues aux articles L. 6221-1 à L. 6225-8 du code du travail, lorsque la base annuelle d'imposition (cf. n^{os} 818 et 818-1) à la taxe n'excède pas six fois le SMIC annuel.

2. Les sociétés et personnes morales ayant pour objet exclusif les divers ordres d'enseignement.

3. Les groupements d'employeurs composés exclusivement d'agriculteurs ou de sociétés civiles agricoles bénéficiant eux-mêmes de l'exonération.

Ces groupements et sociétés doivent avoir été constitués **exclusivement** d'agriculteurs ou de sociétés civiles agricoles **eux-mêmes exonérés de cette taxe**, selon les modalités prévues au chapitre III du titre V du livre II de la première partie du code du travail.

4. Les autres groupements d'employeurs constitués selon les modalités prévues au chapitre III du titre V du livre II de la première partie du code du travail.

Ils sont exonérés à proportion des rémunérations versées à leur personnel mis à la disposition d'adhérents non assujettis ou bénéficiant d'une exonération.

Il appartient aux groupements d'employeurs concernés de déterminer, sous leur responsabilité, le montant des rémunérations qui, en application de ces dispositions, doivent à contrario être soumises à la taxe d'apprentissage.

À titre de règle pratique, la base de la taxe d'apprentissage pourra être obtenue en appliquant au montant total annuel des rémunérations versées à chaque salarié le rapport suivant :

durée du travail effectué au service d'adhérents soumis à la taxe d'apprentissage/durée totale de travail du salarié concerné

B. ASSIETTE, TAUX ET MONTANT DE LA TAXE

(CGI, art. 225 et 225 A ; BOI-TPS-TA-30)

I. ASSIETTE

818 La base de la taxe d'apprentissage est constituée par les salaires et autres rémunérations déterminés selon les règles d'assiette applicables aux cotisations au régime général de la sécurité sociale et, pour les employeurs de personnel agricole, au régime de la mutualité sociale agricole.

En d'autres termes, la taxe d'apprentissage est calculée sur l'assiette des cotisations sociales telle qu'elle résulte de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale, c'est-à-dire sur l'ensemble des sommes versées aux travailleurs en contrepartie ou à l'occasion du travail, notamment les salaires ou gains, les indemnités de congés payés, le montant des retenues pour cotisations ouvrières, les indemnités, primes, gratifications et tous autres avantages en argent, les avantages en nature, ainsi que les sommes perçues directement ou par l'entremise d'un tiers à titre de pourboire.

818-1 Sont exonérées de la taxe d'apprentissage, les entreprises dont le total des salaires versés, conformément aux dispositions des 225 et 225 A du CGI, n'excède pas six fois le salaire minimum interprofessionnel de croissance annuel (CGI, art. 224-3-1^o).

Pour la taxe due au titre de l'année 2012, le plafond est donc fixé à 101 665 € (BOFiP-Impôts, Actualités du 07/12/2012 : TPS).

818-2 Conformément aux dispositions de l'article 225 A du CGI, **une partie du salaire** versé aux **apprentis, égale à 11 %¹** du salaire minimum de croissance, **est exonérée** de taxe d'apprentissage.

¹ 20 % dans les départements d'outre-mer (cf. n^o 828).

Remarque : lorsqu'ils ne sont que partiellement assujettis à l'impôt sur les sociétés, les centres techniques industriels (CTI) sont redevables de la taxe d'apprentissage sur une base constituée par les rémunérations versées aux salariés dont l'activité se rattache aux opérations qui entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

II. LIQUIDATION

(BOI-TPS-TA-30)

818-3 Dans les départements autres que ceux du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle (cf. n° 827), le taux de la taxe d'apprentissage est de **0,50 %**. Le montant de la taxe est obtenu en appliquant ce taux au total des rémunérations taxables, **versées** depuis le 1^{er} janvier 2009.

C. DÉPENSES OUVRANT DROIT À EXONÉRATION

I. PRINCIPE

(CGI, art. 226 B à 228 et ann. II, art. 140 K *quater* à 140 K *quinquies* ; BOI-TPS-TA-30)

819 La taxe d'apprentissage peut être acquittée par les entreprises sous forme de dépenses libératoires.

1. Nature et forme des dépenses libératoires.

a. Quota réservé à l'apprentissage (CGI, annexe II, art. 140 K *quater* à 140 K *quinquies*).

819-1 Pour la taxe d'apprentissage assise sur les salaires versés depuis le 1^{er} janvier 2005, les entreprises doivent consacrer au développement de l'apprentissage proprement dit une somme égale à **52 %** du montant de la taxe d'apprentissage (dénommée **quota**) comprenant le versement obligatoire prévu à l'article 226 B du CGI et égal à **22 %** du montant de la taxe due en raison des salaires versés pendant l'année précédente.

Ce taux de 52 %, mentionné à l'article D. 6241-8 du code du travail, a été porté par le décret n° 2011-1936 du 23 décembre 2011 à :

- **53 %** pour la taxe d'apprentissage versée en **2012** ;

- **55 %** pour la taxe d'apprentissage versée en **2013** ;

- **57 %** pour la taxe d'apprentissage versée en **2014** ;

- **59 %** pour la taxe d'apprentissage versée en **2015**.

Pour la taxe d'apprentissage assise sur les salaires versés depuis le 1^{er} janvier 2005, les dépenses libératoires du « **quota** » sont notamment les suivantes :

- **concours apportés**, par l'intermédiaire d'un organisme collecteur, **aux CFA, aux sections d'apprentissage et à certaines écoles d'entreprises**, ainsi que les concours financiers consentis, par l'intermédiaire d'un organisme collecteur et sous certaines conditions par les entreprises du secteur des banques et des assurances aux centres de formation qui leur sont propres et qui existaient avant le 1^{er} janvier 1977.

- **versement**, par l'intermédiaire d'un organisme collecteur, **d'une fraction de la taxe au Trésor public**. Ce versement est destiné à alimenter le Fonds national de développement et de modernisation de l'apprentissage (FDNMA). Cette fraction est égale à **22 %** de la taxe due en raison des salaires versés pendant l'année précédente. Ce versement doit être effectué préalablement à toutes les dépenses libératoires (y compris le concours financier obligatoire aux CFA ou sections d'apprentissage).

- à défaut, **versement complémentaire de la taxe au Trésor public**. Si le total des deux dépenses évoquées ci-dessus est inférieur au « **quota** » ou si le versement au titre du FDNMA n'atteint pas le montant susvisé, les entreprises doivent obligatoirement verser au service des impôts une somme au moins égale à la différence, si elles entendent se prévaloir d'une exonération au titre des autres dépenses.

b. Autres dépenses.

819-2 Dès lors que l'obligation au titre du « **quota** » est remplie et que le versement de péréquation atteint le montant susvisé, l'entreprise bénéficie d'une exonération totale ou partielle de la taxe à raison des autres dépenses qu'elle a exposées en vue de favoriser les premières formations technologiques et professionnelles, et les parcours de formation personnalisés mis en œuvre par les écoles de la deuxième chance mentionnées à l'article L. 214-14 du code de l'éducation, dans les limites de la répartition fixée par voie réglementaire, des dépenses en faveur des premières formations technologiques et professionnelles selon le niveau de formation et des parcours de formation personnalisés mis en œuvre par les écoles de la deuxième chance mentionnées à l'article L. 214-14 du code de l'éducation (CGI, art. 228). Sont **exclues** les

dépenses exposées au titre de la formation professionnelle des travailleurs déjà engagés dans la vie active, qui ne peuvent être retenues qu'au titre de la participation des employeurs à la formation professionnelle continue (cf. n^{os} 830 et suiv.).

2. Période de réalisation des dépenses.

819-3

En principe, les dépenses d'exonération de la taxe d'apprentissage sont celles qui ont été effectuées au cours de l'année.

Toutefois, certaines de ces dépenses peuvent être imputées sur la taxe au titre d'une année à condition d'être effectuées **avant le 1^{er} mars** de l'année suivante.

II. DEMANDES D'EXONÉRATION

(CGI, art. 227)

820

Depuis 2006 (rémunérations versées depuis 2005), les entreprises soumises à la taxe d'apprentissage n'ont plus à effectuer de demande d'exonération.

821

D. OBLIGATIONS DES REDEVABLES

I. SUPPRESSION DE LA DÉCLARATION SPÉCIALE

(BOI-TPS-TA-40)

822

Depuis l'année 2008 (rémunérations versées en 2007), la déclaration 2482 de taxe d'apprentissage (et de contribution au développement de l'apprentissage) **est supprimée**.

Désormais, les employeurs assujettis à la taxe d'apprentissage et à la contribution au développement de l'apprentissage mentionnent sur la DADS (régime général) ou sur la déclaration 2460 (régimes spéciaux de sécurité sociale), le montant des rémunérations servant de base à la taxe.

II. PAIEMENT - RÉGULARISATION

(CGI, art. 228 *bis* ; BOI-TPS-TA-40)

823

1. Paiement.

Les entreprises versent la taxe d'apprentissage, auprès d'organismes collecteurs habilités ou agréés, **avant le 1^{er} mars** de l'année suivant celle au titre de laquelle elle est due.

2. Régularisation.

À défaut de versement ou en cas de versement insuffisant de la taxe d'apprentissage aux organismes collecteurs habilités avant le 1^{er} mars de l'année suivant celle du versement des salaires, le montant de la taxe, acquitté selon les modalités définies à l'article 1678 *quinquies*-III du CGI est **majoré de l'insuffisance constatée. L'entreprise paie donc les droits restant dus ainsi qu'une majoration d'un montant égal à ceux-ci.**

Dans ces deux cas, les employeurs doivent effectuer un paiement de régularisation auprès du service des impôts des entreprises (SIE) dont ils relèvent, accompagné d'un bordereau de versement établi selon un modèle fixé par l'administration (bordereau de versement modèle 2485 disponible sur le site www.impots.gouv.fr – rubrique recherche de formulaires).

Ce versement (montant de l'insuffisance x 2) doit intervenir **au plus tard le 30 avril** de l'année qui suit celle du versement des rémunérations.

824

826

E. RÉGIMES PARTICULIERS

I. DÉPARTEMENTS DU BAS-RHIN, DU HAUT-RHIN ET DE LA MOSELLE

(CGI, art. 230 B, et ann. II, art. 140 M)

827

Pour les rémunérations versées dans des établissements situés dans ces départements, le taux de la taxe est égal à **0,26 %**.

Dans ces départements, les employeurs ne bénéficient d'une exonération qu'à raison des dépenses libératoires du « **quota** » (cf. n° 819), donc à l'exclusion des dépenses afférentes aux premières formations technologiques et professionnelles (cf. n° 819-2).

Par ailleurs, dans ces départements, le **taux majoré** pour non-respect du « quota alternance » est fixé à **0,312 %** (pour la non-application du taux majoré aux rémunérations versées aux salariés intérimaires par les ETT, cf. n° 818-3, Remarque).

II. DÉPARTEMENTS D'OUTRE-MER (GUADELOUPE, MARTINIQUE, RÉUNION ET GUYANE), SAINT-BARTHÉLEMY ET SAINT-MARTIN

(CGI, art. 230 C, ann. III, art. 50-0, 50-0 *bis* et 50-0 *ter*)

828

Dans ces départements ou collectivités d'outre-mer, la fraction du salaire versé aux apprentis, exonérée de la taxe d'apprentissage en application de l'article 225 A du CGI, est fixée à **20 %** du salaire minimum de croissance.

Par ailleurs, le versement obligatoire prévu à l'article 226 B du CGI est fixé à **12 %**.

F. CONTRIBUTION AU DÉVELOPPEMENT DE L'APPRENTISSAGE

(CGI, art. 1599 *quinquies* A ; BOI-TPS-TA-50)

829

Il est institué une contribution au développement de l'apprentissage dont le produit est reversé aux fonds régionaux de l'apprentissage et de la formation professionnelle continue mentionnés à l'article L. 4332-1 du code général des collectivités territoriales.

I. ASSIETTE - TAUX - PAIEMENT DE LA CONTRIBUTION

829-1

Cette contribution est due par les personnes ou entreprises redevables de la taxe d'apprentissage en application de l'article 224 du CGI¹.

Elle est assise sur les rémunérations retenues pour l'assiette de la taxe d'apprentissage, en application des articles 225 et 225 A dudit code ;

Le taux de cette contribution est égal à :

- **0,18 %** pour les rémunérations versées depuis le 1^{er} janvier 2006.

Le montant de la contribution est versé aux organismes collecteurs agréés mentionnés aux articles L. 6242-1 et L. 6242-2 du code du travail avant le **1^{er} mars** de l'année suivant celle du versement des salaires.

II. DÉPENSE ADMISE EN EXONÉRATION

829-2

Les dépenses visées aux articles 226 *bis*, 227 et 227 *bis* du CGI **ne sont pas admises** en exonération de cette contribution.

III. OBLIGATIONS DES REDEVABLES

(CGI, art. 230 B al. 1^{er}, 230 C, 230 D, 230 G et 1678 *quinquies*-I et III)

829-3

1. Suppression de la déclaration spéciale.

Depuis l'année 2008, pour les rémunérations versées en 2007, la déclaration de la contribution au développement de l'apprentissage (commune à celle de la déclaration d'apprentissage) est **supprimée**.

Désormais, les employeurs assujettis à la contribution au développement de l'apprentissage mentionnent sur la DADS (régime général) ou sur la déclaration 2460 (régimes spéciaux de sécurité sociale), le montant de la base d'imposition (cf. n° 822).

2. Paiement.

Les entreprises versent la contribution au développement de l'apprentissage, auprès d'organismes collecteurs habilités ou agréés, **avant le 1^{er} mars** de l'année suivant celle au titre de laquelle elle est due.

2. Régularisation.

À défaut de versement ou en cas de **versement insuffisant** de la contribution au développement de l'apprentissage, aux organismes collecteurs habilités, **avant le 1^{er} mars** de l'année

1. Les entreprises exonérées de la taxe d'apprentissage (cf. n° 817) sont donc également exonérées de cette contribution.

suivant celle du versement des salaires, le montant dû de la contribution est **majoré de l'insuffisance constatée. L'entreprise paie donc les droits restant dus ainsi qu'une majoration d'un montant égal à ceux-ci** (CGI, art. 1599 *quinquies* A).

Dans ces deux cas, les employeurs doivent effectuer un paiement de régularisation auprès du service des impôts des entreprises (SIE) dont ils relèvent, accompagné d'un bordereau de versement établi selon un modèle fixé par l'administration (bordereau de versement modèle 2485 disponible sur le site www.impots.gouv.fr – rubrique recherche de formulaires).

Ce versement (montant de l'insuffisance x 2) doit intervenir **au plus tard le 30 avril** de l'année qui suit celle du versement des rémunérations.

2. Régimes particuliers.

Les départements de Bas-Rhin, du Haut-Rhin, de la Moselle et les DOM sont également soumis à cette contribution.

G. CONTRIBUTION SUPPLÉMENTAIRE À L'APPRENTISSAGE

(CGI, art. 230 H ; BOI-TPS-TA-50 ; Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22)

829-4

L'article 27-II de la loi n° 2009-1437 du 24 novembre 2009 relative à l'orientation et à la formation professionnelle tout au long de la vie a institué au profit du Fonds national de développement et de modernisation de l'apprentissage mentionné à l'article L 6241-3 du code du travail a institué une **contribution supplémentaire à l'apprentissage**.

L'article 23 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 apporte des modifications au titre des conditions relatives aux types de contrats, à l'exonération éventuelle de la contribution supplémentaire et à son taux.

Enfin, l'article 22 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 aménage les taux applicables pour la contribution supplémentaire à l'apprentissage.

Remarque.

Cette contribution remplace le taux majoré de taxe d'apprentissage qui était prévu aux troisième et quatrième alinéas de l'article 225 du CGI, pour les rémunérations versées antérieurement au 1^{er} janvier 2009.

I. CHAMP D'APPLICATION DE LA CONTRIBUTION

829-5

Au titre des rémunérations **versées** depuis le 1^{er} janvier 2011 (contribution due en 2012), l'article 23 de la loi n° 2011-900 de finances rectificative pour 2011, modifiant l'article 230 H du CGI, prévoit que la contribution supplémentaire à l'apprentissage est due :

- par les entreprises de 250 salariés et plus ;
- qui sont redevables de la taxe d'apprentissage en application de l'article 224 du CGI ;
- dont l'effectif annuel moyen de l'entreprise, pour l'ensemble des catégories suivantes, est inférieur à un seuil pour :
 - les salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage ;
 - les jeunes accomplissant un volontariat international en entreprise (VIE) régi par la section 1 du chapitre II du titre II du livre I^{er} du code du service national ou bénéficiant d'une convention industrielle de formation par la recherche (CIFRE).

Ce seuil est égal à **4 %** (3 % jusqu'au 31 décembre 2010, 5 % pour les rémunérations versées en 2015 soit à compter de 2016) de l'effectif annuel moyen de l'entreprise, calculé dans les conditions définies à l'article L. 1111-2 du code du travail, au cours de l'année de référence (Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012).

Le respect du seuil est apprécié en calculant un **pourcentage** exprimant le rapport entre :

- les effectifs des salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage et des jeunes accomplissant un volontariat international ou bénéficiant d'une convention industrielle de recherche ;
- et l'effectif annuel moyen de l'entreprise.

1. Condition tenant à l'assujettissement à la taxe d'apprentissage.

La contribution supplémentaire à l'apprentissage est due par les entreprises redevables de la taxe d'apprentissage en application de l'article 224 du CGI.

En revanche, les entreprises affranchies de cette taxe en application de l'article 224-3 dudit code sont donc également exonérées de la contribution supplémentaire à l'apprentissage.

2. Condition tenant à l'effectif annuel moyen de l'entreprise.

La contribution supplémentaire à l'apprentissage est acquittée par les entreprises comptant, l'année au titre de laquelle la contribution est due, au moins 250 salariés.

Pour l'appréciation de ce seuil, il convient de retenir l'effectif annuel moyen de l'entreprise.

Des règles particulières sont prévues pour les entreprises de travail temporaire et les groupements d'employeurs.

a. Salariés comptabilisés dans l'entreprise.

1° Principes.

Les salariés **comptabilisés** dans l'effectif de l'entreprise sont déterminés en application de l'article L. 1111-2 du code du travail. Il s'agit notamment des salariés titulaires d'un contrat à durée déterminée ou indéterminée, etc...).

Les salariés **non-comptabilisés** dans l'effectif de l'entreprise sont mentionnés à l'article L. 1111-3 du code du travail. Il s'agit notamment des apprentis, les titulaires de « contrat aidé » et de contrat de volontariat international en entreprise (VIE).

2° Cas particuliers.

- Entreprises de travail temporaire.

L'effectif annuel moyen de ces entreprises est calculé en prenant **uniquement** en compte leurs **salariés permanents**.

- Groupements d'employeurs.

Les salariés mis à disposition des entreprises adhérentes par les groupements d'employeurs, qui sont présents dans les locaux de l'entreprise adhérente et y travaillent depuis au moins un an, ne sont pas pris en compte dans l'effectif de ces groupements.

b. Modalités de calcul de l'effectif annuel moyen de l'entreprise (BOI-TPS-TA-50).

L'effectif annuel moyen de l'entreprise, tous établissements confondus, est **déterminé par année civile**.

Il est égal à la moyenne des effectifs mensuels. Le cas échéant, le résultat obtenu est arrondi à l'entier inférieur.

1° Nombre mensuels de salariés.

Pour la détermination des effectifs mensuels, il est tenu compte des salariés titulaires d'un contrat de travail (à temps plein ou temps partiel) **le dernier jour du mois**, y compris les salariés absents.

Les modalités de calcul et un exemple sont présentés au BOI-TPS-TA-50.

2° Cas particulier : entreprises nouvelles.

Pour une entreprise créée en cours d'année (année de première embauche et non de démarrage de l'activité), l'effectif est apprécié en fonction de la moyenne de l'effectif au dernier jour des mois au cours desquels l'entreprise comptait au moins un salarié.

3. Condition tenant au nombre de salariés sous « contrat favorisant l'insertion professionnelle ».

Pour les rémunérations **versées** depuis le 1^{er} janvier 2011, la contribution supplémentaire à l'apprentissage est due par les entreprises redevables de la taxe d'apprentissage, d'au moins 250 salariés et dont le **nombre annuel moyen de salariés sous « contrat favorisant l'insertion professionnelle » est inférieur à 4 %** (3 % antérieurement, 5 % à compter des rémunérations versées en 2015) **de l'effectif annuel moyen** de l'entreprise, calculé dans les conditions définies à l'article L. 1111-2 du code du travail au cours de l'année de référence (Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22).

a. Types de contrats pris en compte.

L'expression « contrat favorisant l'insertion professionnelle » désigne les contrats de professionnalisation ou d'apprentissage, ainsi que les jeunes accomplissant un volontariat international en entreprise (VIE) régi par les articles l'article L. 122-1 et suiv. du code du service national, ou bénéficiant d'une convention industrielle de formation par la recherche en entreprise (CIFRE).

1° Principes.

Les différents types de contrats concernés sont mentionnés aux articles L. 6325-1 et suiv. du code du travail [contrats d'apprentissage prévus aux articles L. 6221-1 et suiv. du code du travail, contrats de volontariat international en entreprise (VIE), titulaires de convention industrielle de formation par la recherche en entreprise (CIFRE)].

2° Cas particuliers.

- Pour une entreprise de contrat temporaire, les salariés liés par un contrat de professionnalisation, sont pris en compte dans l'effectif des entreprises utilisatrices au prorata de leur temps de présence.
- Pour un groupement d'employeurs, les salariés sont également pris en compte au prorata de leur temps de présence dans chacune des entreprises auprès desquelles ils sont mis à disposition.

b. **Seuil minimum de personnes titulaires d'un « contrat favorisant l'insertion professionnelle ».**

1° Modalités de calcul.

Le nombre de titulaires d'un « contrat favorisant l'insertion professionnelle » est déterminé **par année civile**. Il est égal à la **moyenne sur l'année du nombre mensuel de ces contrats**, tous établissements confondus.

Pour la détermination du nombre mensuel, il est tenu compte du nombre de contrats **en cours au dernier jour du mois**. Il n'y a pas de condition de durée minimale de présence dans l'entreprise.

2° Seuil.

Au titre des rémunérations **versées** depuis le 1^{er} janvier 2011 (contribution due en **2012**), le seuil est égal à **4 %** (5 % pour les salaires versées en 2015) de l'effectif annuel moyen de l'entreprise, calculé dans les conditions définies à l'article L. 1111-2 du code du travail, au cours de l'année de référence (Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22).

Remarque :

Pour les rémunérations versées jusqu'au 31 décembre 2010, ce seuil était fixé à 3 % de l'effectif annuel moyen de l'entreprise concernée calculé conformément aux dispositions des articles L. 1111-2 et L. 1111-3 du code du travail. Le cas échéant, le résultat obtenu est arrondi à l'entier inférieur.

3° Exemples.

Il convient de se reporter au BOI-TPS-TA-50.

4. **Exonération des entreprises tenant à la progression de l'effectif annuel moyen des salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage.**

Au titre des rémunérations **versées** depuis le 1^{er} janvier 2011, les entreprises dont l'effectif annuel moyen des **salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage est supérieur ou égal à 3 %** de l'effectif annuel moyen de l'entreprise **peuvent, à compter de l'année 2012, être exonérées** de la contribution supplémentaire à l'apprentissage au titre de l'année considérée si elles remplissent l'une des conditions suivantes (Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22) :

- l'entreprise justifie d'une progression de l'effectif annuel moyen des **salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage d'au moins 10 %** par rapport à l'année précédente ;
- l'entreprise a connu une progression de l'effectif annuel moyen des **salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage** et relève d'une branche couverte par un accord prévoyant au titre de l'année une progression **d'au moins 10 %** du nombre des **salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage** dans les entreprises de deux cent cinquante salariés et plus et justifiant, par rapport à l'année précédente, que la progression est atteinte dans les proportions prévues par l'accord au titre de l'année considérée.

II. CALCUL DE LA CONTRIBUTION

829-6 1. Rémunérations passibles de la contribution.

a. **Principe.**

Conformément à l'article 230 H-II du CGI, la contribution supplémentaire à l'apprentissage est assise sur les rémunérations retenues pour l'assiette de la taxe d'apprentissage en application des articles 225 et 225 A dudit code (cf. n^{os} 818 à 818-2).

Une partie du salaire versé aux apprentis, égale à **11 %** du salaire minimum de croissance est exonérée (Code du travail, art. L. 6243-2 et D. 6243-5).

Les dépenses libératoires visées aux articles 226 *bis*, 227 et 227 *bis* du CGI ne sont pas admises en exonération de la contribution supplémentaire à l'apprentissage (CGI, art. 230 H-IV).

b. Cas particuliers.

Pour les entreprises de travail temporaire, la contribution est assise sur les seules rémunérations versées aux salariés permanents.

Pour les groupements d'employeurs, la contribution est due à proportion des rémunérations versées dans le cadre de la mise à disposition de personnel aux entreprises adhérentes assujetties à ladite contribution.

2. Taux.

La contribution supplémentaire à l'apprentissage la contribution **due en 2013** sur les rémunérations versées en **2012**, est calculée de manière à rendre les taux progressifs. Ainsi, les taux sont fixés à (Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22) :

- **0,25 %**, lorsque le pourcentage de l'effectif annuel moyen de personnes titulaires d'un contrat favorisant l'insertion professionnelle par rapport à l'effectif annuel moyen de l'entreprise est inférieur à 1 %. Ce taux est porté à **0,3 %** à compter de la contribution due au titre des **rémunérations versées en 2013** et à **0,4 %** à compter de celle due au titre des **rémunérations versées en 2014**.

Lorsque l'effectif annuel moyen de l'entreprise **excède deux mille salariés**, le taux de la contribution est égal à **0,4 %** ; ce taux est porté à **0,5 %** à compter de la contribution due au titre des **rémunérations versées en 2013** et à **0,6 %** à compter de **celles versées en 2014** ;

- **0,1 %**, lorsque ce pourcentage est au moins égal à 1 % et inférieur à 3 %. À compter de la contribution due au titre des **rémunérations versées en 2015**, ce taux est porté à **0,2 %** lorsque le pourcentage est au moins égal à 1 % et inférieur à 2 % ;

- **0,05 %**, lorsque ce pourcentage est au moins égal à 3 % et inférieur à 4 % et, à compter de la contribution due au titre des **rémunérations versées en 2015**, au moins égal à 3 % et inférieur à 5 %.

Remarque :

Pour les rémunérations versées jusqu'au 31 décembre 2010, le taux de la contribution supplémentaire à l'apprentissage était fixé à 0,1 %, quel que soit le pourcentage.

Toutefois, dans les départements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle, les taux de la contribution supplémentaire à l'apprentissage **sont réduits à 52 % de leur montant** (CGI, art. 230 H-IV).

Le montant de la contribution supplémentaire est déterminé en appliquant ce taux à l'assiette déterminée ci-dessus. Le résultat ainsi obtenu est arrondi à l'euro le plus proche (CGI, art. 1724).

III. DÉCLARATION ET RECOUVREMENT DE LA CONTRIBUTION

829-7

1. Obligations de paiement auprès des organismes collecteurs.

La contribution supplémentaire à l'apprentissage doit être réglée auprès d'organismes collecteurs habilités ou agréés, de la même manière que la taxe d'apprentissage, **avant le 1^{er} mars de l'année suivant** celle au titre de laquelle elle est due.

2. Déclaration.

À compter des déclarations DADS et 2460 déposées en 2011 au titre des rémunérations versées en 2010, les entreprises doivent mentionner leur assujettissement ou non à la contribution supplémentaire à l'apprentissage.

En raison de l'obligation légale de dépôt de ces déclarations selon un procédé informatique au delà de deux cents bénéficiaires (CGI, art. 89 A), seules les procédures déclaratives, indiquées ci-après, comportent une zone permettant de déclarer la donnée relative à la cotisation supplémentaire à l'apprentissage :

- dépôt de fichier au format TD Bilatéral (sur www.impots.gouv.fr via le service Télé-TD, ou par envoi de CD/ DVD) ;

- procédure DADS-U, déclaration automatisée des données sociales unifiée.

En conséquence, les formulaires papier des imprimés DADS et 2460, de même que le formulaire en ligne de Télé-TD (procédure EFi), ne sont pas concernés par la déclaration de l'assujettissement à la cotisation supplémentaire à l'apprentissage.

Rappel :

En ce qui concerne la déclaration annuelle que devaient souscrire en 2010 les entreprises au titre des rémunérations versées au cours de l'année 2009, en application de l'article 87 du CGI, aucune mention particulière relative à l'assujettissement à la contribution supplémentaire à l'apprentissage n'était exigée.

3. Paiement auprès du service des impôts des entreprises (SIE).

Les entreprises redevables de la contribution supplémentaire à l'apprentissage **qui ne se sont pas libérées auprès de l'organisme collecteur agréé** de la totalité du montant de contribution à leur charge avant le 1^{er} mars de l'année suivant celle au titre de laquelle la contribution est due **effectuent**, auprès du service des impôts des entreprises compétent, au plus tard **avant le 30 avril de la même année, un versement de régularisation** (CGI , art. 1678 *quinquies*-III).

Ce paiement fait l'objet d'une **majoration égale** au montant de l'insuffisance constatée. L'entreprise paie donc les droits restants dus ainsi qu'une majoration d'un montant égal à ceux-ci.

Remarque.

La contribution supplémentaire à l'apprentissage est recouvrée selon les mêmes modalités ainsi que sous les mêmes garanties et sanctions que les taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, art. 230 H-IV et 1678 *quinquies*-I).

IV. ENTRÉE EN VIGUEUR

829-8

La contribution supplémentaire à l'apprentissage prévue par l'article 230 H est applicable depuis 2010 à raison des rémunérations versées en 2009 et **des années suivantes**.

titre 3

participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue

(CGI, art. 235 *ter* C et suiv. ; BOI-TPS-FPC)

830 Tout employeur doit concourir au développement de la formation professionnelle continue en participant, chaque année, au financement des actions de formation de son personnel ou de demandeurs d'emploi conformément aux dispositions de l'article L. 6331-1 du code du travail (CGI, art. 235 *ter* C).

L'obligation de participation des employeurs concerne, outre les entreprises de dix salariés et plus (cf. n° 834), celles de moins de dix salariés (cf. n° 845) ainsi que les membres des professions non salariées qui doivent participer au financement de leur propre formation par le versement d'une contribution à l'URSSAF. Il en est de même pour les chefs d'entreprise individuelle exerçant une activité artisanale bénéficiant du régime micro-social (CGI, art. 1609 *quater* B).

831 En outre, l'article L. 6322-37 du code du travail prévoit une cotisation spécifique due au titre des contrats à durée déterminée pour financer le congé individuel formation (CGI, art. 235 *ter* KI à 235 *ter* KM ; cf. n° 848).

831-1 L'assiette de la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue est alignée sur celle des cotisations de sécurité sociale (cf. n° 835).

831-2 Enfin, l'ordonnance n° 2005-895 du 2 août 2005 prévoit, pour la participation due au titre des rémunérations versées depuis le 1^{er} janvier 2005, une réduction du taux de la participation en faveur des entreprises occupant de dix à moins de vingt salariés ainsi que des mesures de lissage en cas de franchissement des seuils de **10** ou **20 salariés** (CGI, art. 235 *ter* DA).

832 **Employeurs soumis à l'obligation de participer** (CGI, art. 235 *ter* C, 235 *ter* D et 235 *ter* KA ; ann. II, art. 163 *nonies* et 163 *duodecies* ; Loi n° 2004-391 du 4 mai 2004). L'obligation de participer incombe aux employeurs établis ou domiciliés en France, quelles que soient la nature de leur activité et la forme de leur exploitation.

Toutefois, l'État, les collectivités locales et leurs établissements publics à caractère administratif **sont exonérés** de la participation. En revanche, les établissements publics à caractère industriel ou commercial et les établissements à caractère administratif qui ne dépendent pas d'une collectivité publique sont tenus de participer au financement de la formation professionnelle.

Les particuliers qui emploient des assistantes maternelles ou des employés de maison ainsi que les employeurs qui occupent des concierges ou des employés d'immeubles, qui s'acquit-

tent de la contribution au financement de la formation professionnelle continue de leurs salariés, selon des modalités particulières, ne sont pas tenus de souscrire la déclaration prévue au n° 845-3.

833

Les employeurs se libèrent de l'obligation de participer en effectuant des dépenses de formation dont la nature est déterminée par la loi et le contrôle assuré par les services préfectoraux spécialisés. À défaut, ils effectuent un versement au Trésor public.

A. PARTICIPATION DES EMPLOYEURS OCCUPANT DIX SALARIÉS ET PLUS

(CGI, art. 235 *ter* D à 235 *ter* K)

I. APPRÉCIATION DE L'FFECTIF

(CGI, art. 235 *ter* D et 235 *ter* E, CGI, ann. II, art. 163 *nonies* et 163 *sexdecies* ; BOI-TPS-FPC-20)

834

Pour l'application des dispositions des articles L. 6331-9 (participation des employeurs occupant 10 salariés et plus) et L. 6331-2 du code du travail (participation des employeurs occupant moins de 10 salariés), le nombre de salariés est égal au nombre mensuel moyen de salariés occupés et rémunérés par l'employeur pendant l'année ou la fraction d'année où l'activité est exercée.

Ce nombre mensuel moyen est calculé conformément aux dispositions prévues aux articles L. 1111-2, L. 1111-3 et L. 1251-54 du code du travail.

Ne sont notamment pas pris en compte dans le calcul des effectifs de l'entreprise :

- les apprentis ;
- les titulaires d'un contrat initiative-emploi, pendant la durée de la convention prévue à l'article L. 5134-66 du code du travail ;
- les titulaires des contrats insertion-revenu minimum d'activité pendant la durée de la convention prévue à l'article L. 5134-75 du code du travail ;
- les titulaires d'un contrat d'accompagnement dans l'emploi ;
- les titulaires d'un contrat d'avenir ;
- les titulaires d'un contrat de professionnalisation jusqu'au terme prévu par le contrat lorsque celui-ci est à durée déterminée ou jusqu'à la fin de l'action de professionnalisation lorsque le contrat est à durée indéterminée.

Pour le calcul des effectifs d'une **entreprise de travail temporaire**, il est tenu compte des salariés permanents de cette entreprise, déterminés comme indiqués ci-dessus et des salariés temporaires qui ont été liés à cette entreprise par des contrats de mission pendant une durée totale d'au moins trois mois au cours de la dernière année civile.

II. BASE DE LA PARTICIPATION

(CGI, art. 235 *ter* D ; BOI-TPS-FPC-20)

835

Pour les rémunérations versées depuis le 1^{er} janvier 2004, la base de la participation est constituée par le montant des rémunérations versées par les employeurs pendant l'année en cours, entendues au sens des règles prévues aux chapitres I et II du titre IV du livre II du code de la sécurité sociale ou au chapitre II du titre II et au chapitre 1^{er} du titre IV du livre VII du code rural et de la pêche maritime pour les employeurs de salariés visés à l'article L. 722-20 dudit code.

En d'autres termes, les rémunérations versées sont soumises à la participation, selon les règles d'assiette applicables aux cotisations au régime général de la sécurité sociale et, pour les employeurs de personnel agricole, au régime de la mutualité sociale agricole (cf. n° 818).

III. MONTANT DE LA PARTICIPATION

(CGI, art. 235 *ter* D et 235 *ter* DA ; BOI-TPS-FPC-30)

836

1. Principe (CGI, art. 235 *ter* D ; Loi n° 2004-391 du 4 mai 2004, art. 18).

Le taux de la participation des employeurs est fixé à **1,60 %**.

Pour les entreprises de travail temporaire, le taux est fixé à **2 %**.

2. Entreprises occupant de dix à moins de vingt salariés (CGI, art. 235 *ter* DA).

Le taux de la participation des employeurs occupant de **dix à moins de vingt** salariés est ramenée à **1,05 %** pour la généralité des entreprises et à **1,35 %** pour les entreprises de travail temporaire pour les rémunérations versées depuis le 1^{er} janvier 2005.

836-1

3. Entreprises atteignant ou franchissant le seuil de dix salariés (CGI, art. 235 *ter* EB).

Les entreprises atteignant ou dépassant, pour la première fois, l'effectif de **dix** salariés restent soumises pour **l'année du franchissement** de ce seuil et les **deux années suivantes** à l'obligation de participation due par les entreprises de moins de dix salariés (cf. n^{os} 845 et suiv.).

Le taux minimal de leur participation est ramené à **0,75 % (0,85 %** pour les entreprises de travail temporaire) la **quatrième** année de franchissement et à **0,95 % (1,15 %** pour les entreprises de travail temporaire) la **cinquième** année de franchissement.

Remarque :

Par **dérogation** à cette règle, les entreprises qui avaient atteint ou dépassé pour la première fois l'effectif de dix salariés au titre des années 2008, 2009 et 2010, le taux minimal de participation a été ramené à 0,70 % (0,75 % pour les entreprises de travail temporaire) la quatrième année de franchissement, 0,85 % (0,95 % pour les entreprises de travail temporaire) la cinquième année de franchissement et à 0,95 % (1,15 % pour les entreprises de travail temporaire) la sixième année de franchissement (décret n^o 2009-818 du 1^{er} juillet 2009).

836-2

4. Entreprises atteignant ou franchissant le seuil de vingt salariés (CGI, art. 235 *ter* EB).

Pour les entreprises atteignant ou dépassant, pour la **première** fois, l'effectif de **vingt** salariés le taux minimal de leur participation est ramené à **1,20 % (1,50 %** pour les entreprises de travail temporaire) **l'année** où le **seuil** de **vingt** salariés est atteint et à **1,40 % (1,70 %** pour les entreprises de travail temporaire) la deuxième année de franchissement.

836-3

Par exception au n^o 836-2 et conformément aux dispositions de l'article 48 de la loi n^o 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, les entreprises qui, au titre des années 2008, 2009 et 2010, avaient atteint ou dépassé l'effectif de vingt salariés :

- restaient soumises, pour l'année au titre de laquelle cet effectif était atteint ou dépassé ainsi que pour les deux années suivantes, au versement de la part minimale due par les employeurs au titre du financement de la formation professionnelle continue mentionnée au 1^o de l'article L. 6331-14 du code du travail (1,05 % ou 1,35 % comme indiqué au § 2 du n^o 836) ;

- étaient assujetties, pour les quatrième, cinquième et sixième années, aux versements mentionnés aux 2^o et 3^o de l'article L. 6331-14 du code du travail (versement au titre du congé individuel de formation et versement effectué au titre des contrats et périodes de professionnalisation et du droit individuel à la formation par les employeurs de dix à moins de 20 salariés), minorés d'un pourcentage dégressif fixé par le décret n^o 2009-816 du 1^{er} juillet 2009.

5. Précisions.

836-4

Les dispositifs visés aux n^{os} 836-1 et 836-2 **ne s'appliquent pas** lorsque l'accroissement de l'effectif résulte de la **reprise** ou de l'**absorption** d'une entreprise ayant employé dix salariés ou plus au cours de l'une des trois années précédentes. Dans ce cas, l'obligation incombant aux entreprises occupant dix ou vingt salariés est due dans les conditions de droit commun (cf. n^o 836) dès l'année au cours de laquelle l'effectif de dix ou vingt salariés est atteint ou dépassé.

836-5

Les employeurs dont l'effectif atteint ou dépasse l'effectif de **vingt** salariés pendant la période durant laquelle ils bénéficient des dispositions visées au n^o 836-1 ainsi que les employeurs qui atteignent ou dépassent au titre de la même année le seuil de dix salariés et celui de vingt salariés bénéficient successivement des dispositions visées au n^o 836-1 et au n^o 836-2.

Conformément aux dispositions de l'article 48 de la loi de modernisation de l'économie n^o 2008-776 du 4 août 2008, les employeurs dont l'effectif avait atteint ou dépassé l'effectif de **vingt** salariés pendant la période durant laquelle ils bénéficient des dispositions visées au n^o 836-1 au titre d'un franchissement du seuil de dix salariés en 2008, 2009 et 2010 se voyaient appliquer les dispositions visées au n^o 836-3 à compter de l'année où ils atteignaient ou dépassaient ce seuil. Les employeurs qui atteignaient ou dépassaient au titre de la même année le seuil de dix salariés et celui de vingt salariés se voyaient appliquer les dispositions visées au n^o 836-3.

IV. DÉPENSES LIBÉRATOIRES

Les employeurs occupant dix salariés et plus peuvent s'acquitter de l'obligation de participer qui leur incombe en application de l'article 235 *ter* D du CGI en effectuant des dépenses en faveur de la formation professionnelle de leur personnel.

1. Affectations obligatoires.

La participation à la formation professionnelle continue comporte deux affectations obligatoires :

- 837** a. **Cotisation de 0,50 % ou de 0,15 % pour les entreprises de dix à moins de vingt salariés au titre des contrats ou périodes de professionnalisation et du droit individuel à la formation.**

Cf. § C ci-après (cf. n^{os} 846 et suiv.).

- 837-1** b. **Financement des congés individuels de formation.**

Les employeurs doivent verser à un organisme paritaire agréé par l'État, une fraction de la participation au moins égale à **0,20 %**.

Pour les **entreprises de travail temporaire**, le taux est fixé à **0,30 %** et l'organisme paritaire agréé est celui de la branche professionnelle.

Ces taux sont ramenés à **0 %** pour les entreprises occupant de dix à moins de vingt salariés et sont temporairement réduits l'année où l'entreprise atteint vingt salariés et l'année suivante.

Les dépenses effectivement supportées par l'employeur au titre du congé individuel de formation, en sus de ce versement obligatoire, sont imputables sur le montant de la participation.

- 837-2** **2. Affectations facultatives.**

Les dépenses admises en l'acquit de l'obligation de participer, en sus des affectations obligatoires, peuvent notamment revêtir les formes suivantes :

- Financement des actions de formation mentionnées aux articles L. 6313-1 à L. 6314-1 du code du travail au bénéfice du personnel des actions menées au titre du droit individuel à la formation, des actions menées dans le cadre du congé formation, de bilans de compétences et de validation des acquis de l'expérience ;
- Versement à des organismes paritaires collecteurs agréés ;
- Financement des actions de formation au bénéfice de travailleurs privés d'emploi, organisées dans des centres de formation conventionnés par l'État ou par les régions ;
- Versements effectués au titre d'une taxe affectée à un organisme formateur ;
- Financement des actions de formation prévues à l'article L. 1225-68 du code du travail.

V. PÉRIODE DE RÉALISATION DES DÉPENSES

- 838** Les dépenses libératoires de l'obligation de participer sont, en règle générale, celles qui sont acquittées au cours de **l'année de paiement des rémunérations** servant de base au calcul de la participation ou dues au titre de cette même année. Toutefois, les versements effectués au titre d'une taxe affectée à la formation professionnelle ne peuvent être pris en compte pour le calcul de la participation que l'année de leur paiement effectif.

En outre, certaines dépenses de formation peuvent être retenues au titre d'une année à la condition d'avoir été engagées ou payées **avant le 1^{er} mars** de l'année suivante.

Il s'agit, notamment :

- de la cotisation de **0,50 %** ou de **0,15 %** (cf. n° 837) ;
- du versement destiné au financement du congé individuel de formation (cf. n° 837-1).

VI. CONTRÔLE DES DÉPENSES

- 839** Le contrôle de la réalité et de la validité des dépenses effectuées par les employeurs en faveur de la formation professionnelle continue relève de la compétence de l'autorité administrative chargée du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle (code du travail, art. L. 6361-1 à L. 6361-8).

VII. VERSEMENT AU TRÉSOR PUBLIC

(CGI, art. 235 *ter* G, 235 *ter* GA-0 *bis*, 1679 *bis* B et ann. II, art. 163 *undecies* ; BOI-TPS-FPC-40 n° 100)

1. Éléments à retenir.

- 840** La participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue peut donner lieu à un versement au Trésor public. Les éléments susceptibles d'intervenir en la matière sont les suivants :

a. Insuffisance du montant des dépenses consenties en faveur de la formation professionnelle.

L'employeur qui n'a pas consenti en faveur de la formation professionnelle des dépenses d'un montant au moins égal à celui de la participation lui incombant doit verser la différence au Trésor public.

b. Absence ou insuffisance du versement dû au titre du congé individuel de formation.

Lorsque l'employeur n'a pas effectué le versement au titre du congé individuel de formation (cf. n° 837-1) ou a effectué un versement insuffisant, le montant de sa participation est majoré de l'insuffisance constatée¹. Cette insuffisance ne peut être compensée avec les excédents éventuellement constatés sur d'autres dépenses libératoires de la participation.

c. Possibilité de report des excédents de dépenses sur les trois années suivantes.

Lorsqu'un employeur a effectué au cours d'une année des dépenses de formation pour un montant supérieur à celui auquel il était légalement tenu, il est autorisé à reporter l'excédent de dépenses sur les trois années suivantes (CGI, art. 235 *ter* GA-0 *bis*).

Toutefois, ces excédents ne peuvent s'imputer ni sur la majoration pour défaut ou insuffisance du versement au titre du congé individuel de formation (cf. ci-dessus, § b) ni sur le versement spécial pour défaut de consultation du comité d'entreprise (cf. ci-dessous, § d).

Les sommes ouvrant droit au crédit d'impôt pour dépenses de formation professionnelle ne peuvent donner lieu à ce report.

Les personnes qui cèdent leur fonds, ou les sociétés qui fusionnent ou qui réalisent un apport partiel d'actif ne peuvent transférer l'excédent de leurs dépenses de formation.

d. Versement spécial à la charge des employeurs n'ayant pas consulté leur comité d'entreprise.

Les entreprises qui emploient au moins **50 salariés** doivent justifier que le comité d'entreprise, ou la commission spéciale qui en tient lieu, a délibéré sur les problèmes relatifs à la formation professionnelle continue. À cet effet, les employeurs attestent sur l'honneur qu'ils ont satisfait à cette obligation. À la demande de l'administration ils doivent produire les procès-verbaux justifiant du respect de cette obligation (CGI, art. 235 *ter* F).

À défaut, l'employeur doit acquitter au Trésor un versement spécial d'un montant égal à **50 %** de la participation due par l'entreprise pour l'année considérée (CGI, art. 235 *ter* H *ter*), même s'il a satisfait totalement à son obligation de participer.

Dans la mesure où l'employeur n'a que partiellement satisfait à son obligation de participer, il doit, en sus de la majoration susvisée, acquitter le versement prévu en cas d'insuffisance du montant des dépenses de formation.

L'excédent de dépenses reportable dont peut disposer l'employeur ne peut venir en déduction du versement spécial.

2. Montant du versement au Trésor public.

841

La somme totale à verser au Trésor est égale, suivant le cas :

- **soit au versement normal**, constitué par la différence entre le montant de la participation et le montant des dépenses réellement exposées, diminué de l'excédent de dépenses constaté au titre des années antérieures, augmenté du versement spécial dû par l'employeur n'ayant pas consulté le comité d'entreprise et, le cas échéant, du versement de régularisation et de la majoration pour défaut ou insuffisance du versement au titre du congé individuel de formation ;
- **soit à l'un de ces éléments seulement.**

VIII. OBLIGATIONS DES REDEVABLES

(CGI, art. 235 *ter* J et ann. II, art. 163 *duodecies*, 163 *quaterdecies* et 163 *quaterdecies* A ; BOI-TPS-FPC-40)

842

1. Dépôt d'une déclaration spéciale.

Les employeurs assujettis doivent souscrire, chaque année, une déclaration 2483, retraçant leur action en matière de formation professionnelle, qu'ils aient ou non à acquitter un versement au Trésor.

La déclaration doit être produite en double exemplaire au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année suivant celle au cours de laquelle les dépenses de formation ont été effectuées, soit en **2013**, le **3 mai 2013** (Décret n° 2009-315 du 20 mars 2009). En cas de

1. Le versement au Trésor à raison de cette insuffisance doit être opéré en même temps que le dépôt de la déclaration 2483 (cf. n° 842-1).

cession, cessation, redressement ou liquidation judiciaires, la déclaration afférente à l'année en cours et, le cas échéant, celle afférente à l'année précédente, doivent être déposées dans les **soixante jours** de la cession, de la cessation ou du jugement. En cas de décès de l'employeur, ces déclarations sont déposées dans les **6 mois** qui suivent la date du décès.

La déclaration doit être adressée au **service des impôts** :

- du lieu de souscription de la déclaration des résultats pour les sociétés, les entreprises industrielles, commerciales ou artisanales ainsi que pour les employeurs exerçant une activité non commerciale ;
- du lieu de l'exploitation ou du siège de la direction, en cas de pluralité d'exploitations, pour les exploitants agricoles ;
- du lieu du domicile ou du siège social pour les autres employeurs.

Remarques :

1. L'administration autorise les employeurs redevables de la participation au développement de la formation professionnelle à déposer leurs déclarations sur des imprimés édités au moyen de procédés informatiques (imprimantes laser notamment). Cette faculté est subordonnée à l'obtention d'un agrément accordé par l'administration fiscale au concepteur du logiciel d'édition dans les conditions prévues.

La liste des organismes ayant bénéficié de cet agrément, complétée des imprimés agréés à déposer est publiée chaque année.

2. En ce qui concerne les entreprises relevant de la Direction des grandes entreprises (DGE).

842-1 2. Versement de la participation.

Le versement du montant éventuellement dû au Trésor accompagne le dépôt de la déclaration. Pour les conditions et modalités de ce versement, cf. REC. n° 9205.

IX. CONTRÔLE, PÉNALITÉS, CONTENTIEUX

(BOI-TPS-FPC-40 n° 220)

843 1. Lorsque le contrôle de la déclaration fait apparaître des insuffisances, omissions ou inexactitudes, la régularisation de la situation des employeurs est opérée selon la procédure de rectification contradictoire (cf. RC n°s 7108 et suiv.).

Les insuffisances, omissions ou inexactitudes affectant la déclaration 2483 sont sanctionnées par l'intérêt de retard et par la majoration de **40 %** en cas de manquement délibéré, ou de **80 %** si le contribuable s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF (cf. RC, n° 7271).

Lorsque l'insuffisance est relevée au cours d'opérations de contrôle des dépenses de formation menées conformément à l'article L. 991-8 du code du travail (cf. n° 839), les résultats du contrôle sont notifiés aux employeurs par l'autorité administrative chargée de la formation professionnelle. Ces résultats sont également transmis à l'administration fiscale qui met en recouvrement les suppléments de droits et les pénalités correspondants.

2. Le défaut de déclaration ou la production tardive de la déclaration 2483 peut entraîner une taxation d'office, sous réserve de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 68 du LPF (cf. RC, n° 7184-2). En outre, l'intérêt de retard et les majorations de **10 %** ou **40 %** sont applicables (cf. RC, n°s 7270 et suiv.).

3. Le défaut, le retard ou l'insuffisance de paiement des droits sont sanctionnés par l'intérêt de retard et la majoration de **5 %** (cf. RC, n°s 7260 et 7275).

4. Le contrôle et le contentieux de la participation des employeurs, conformément aux dispositions de l'article L. 6331-33 du code du travail, sont réalisés selon les règles applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

Toutefois, **ces dispositions ne s'appliquent pas** aux litiges relatifs à la réalité et à la validité des versements faits auprès des organismes collecteurs paritaires agréés au titre de la participation des employeurs de moins de dix salariés (CGI, art. 235 *ter* JA).

Les services chargés du contrôle de la formation professionnelle suivent le contentieux des contrôles qu'ils ont effectués.

844

B. PARTICIPATION DES EMPLOYEURS OCCUPANT MOINS DE DIX SALARIÉS

(CGI, art. 235 *ter* KA à 235 *ter* KD *bis*)

Depuis le 1^{er} janvier 1992, les employeurs occupant moins de dix salariés, sont redevables d'une participation à la formation professionnelle, sous réserve des exonérations visées au n° 832.

845 I. APPRÉCIATION DE L'EFFECTIF
(cf. n° 834)**845-1 II. BASE DE LA PARTICIPATION**
(CGI, art. 235 *ter* KA ; cf. n° 835)**III. MONTANT DE LA PARTICIPATION**
(CGI, art. 235 *ter* KA et ann. II., art. 163 *quindecies* C)**845-2 1. Taux de droit commun**

Le taux de la participation est fixé à **0,55 %** depuis le 1^{er} janvier 2005.

2. Taux spécifiques

Les particuliers employeurs occupant un ou plusieurs employés de maison, assistantes maternelles ou salariés visés au 2° et 3° de l'article L 722-20 du code rural et de la pêche maritime sont redevables d'une contribution égale à **0,15 %**. Un accord de branche conclu avant le 31 décembre 2006 pourra prévoir une contribution complémentaire de **0,10 %**.

Pour les professions agricoles définies aux 1° à 4° de l'article L 722-1 du code rural et de la pêche maritime ainsi que pour les CUMA, le taux s'établit à **0,25 %**. Toutefois, des accords de branche étendus, conclu avant le 30 juin 2004, pouvaient prévoir les modalités d'évolution de ce taux minimal qui ne devait pas être inférieur à **0,55 %** depuis le 1^{er} janvier 2008.

3. Précisions

En ce qui concerne les entreprises atteignant ou franchissant le seuil de dix salariés, cf. n°s 836-1 et 836-3.

4. Affectation

La participation à la formation professionnelle continue comporte deux affectations :

- un versement au moins égal à **0,15 %** des rémunérations versées à un organisme paritaire agréé au titre des contrats ou des périodes de professionnalisation et du droit individuel à la formation (cf. n° 846) ;
- un versement à concurrence du **solde** de la participation due à un organisme paritaire collecteur agréé à ce titre par l'État.

IV. MODALITÉS DE DÉCLARATION ET DE RECOUVREMENT

(CGI, art. 235 *ter* KC, ann. II, art. 163 *quindecies* C)

845-3 Le versement de la contribution s'effectue obligatoirement auprès d'un seul et même organisme collecteur agréé désigné par l'accord de branche dont il relève ou, à défaut, à un organisme collecteur agréé au niveau interprofessionnel, **avant le 1^{er} mars** de l'année suivant celle au cours de laquelle les rémunérations ont été versées. S'agissant des entreprises de pêches maritimes et de cultures marines, l'employeur reverse le montant de cette contribution à l'organisme collecteur paritaire agréé mentionné au troisième alinéa de l'article L. 953-4 du code du travail.

Depuis l'année 2008, pour les rémunérations versées depuis 2007, la déclaration de la participation à la formation professionnelle continue 2486 est **supprimée**.

Désormais, les employeurs, **occupants moins de dix salariés**, assujettis à la participation à la formation professionnelle continue mentionnent sur la DADS (régime général) ou sur la déclaration 2460 (régimes spéciaux de sécurité sociale), le montant des rémunérations servant de base à la taxe ainsi que, le cas échéant, celui des rémunérations versées aux titulaires d'un contrat à durée déterminée défini au 1^{er} alinéa de l'article L. 931-20 du code du travail.

V. SANCTIONS

845-4 À défaut de versement ou en cas de **versement insuffisant** de la participation à la formation professionnelle continue des employeurs de moins de dix salariés, à l'organisme collecteur habilité, **avant le 1^{er} mars** de l'année suivant celle du versement des salaires, le montant dû de la participation est **majoré de l'insuffisance constatée** (CGI, art. 235 *ter* KC). **L'entreprise paie donc les droits restant dus ainsi qu'une majoration d'un montant égal à ceux-ci.**

Dans ces deux cas, les employeurs doivent effectuer un paiement de régularisation auprès du service des impôts des entreprises (SIE) dont ils relèvent, accompagné d'un bordereau de

versement établi selon un modèle fixé par l'administration (bordereau de versement modèle 2485 disponible sur le site www.impots.gouv.fr – rubrique recherche de formulaires).

Ce versement (montant de l'insuffisance x 2) doit intervenir **au plus tard le 30 avril** de l'année qui suit celle du versement des rémunérations.

C. DISPOSITIF DE FINANCEMENT DES CONTRATS OU PÉRIODES DE PROFESSIONNALISATION ET DU DROIT INDIVIDUEL À LA FORMATION

I. ENTREPRISES OCCUPANT MOINS DE 10 SALARIÉS

846 Depuis 2004, pour la mise en œuvre de l'obligation définie aux n^{os} 845 et suiv., l'employeur effectue **avant le 1^{er} mars** de l'année suivant celle au titre de laquelle la participation est due un versement au moins égal à **0,15 %** des rémunérations de l'année de référence à un organisme paritaire agréé au titre des contrats ou des périodes de professionnalisation et du droit individuel à la formation.

II. ENTREPRISES OCCUPANT DIX SALARIÉS ET PLUS

847 Depuis 2004, dans le cadre de l'obligation définie aux n^{os} 834 et suiv., les employeurs effectuent **avant le 1^{er} mars** de l'année suivant celle au titre de laquelle est due la participation un versement au moins égal à **0,50 % ou à 0,15 %** des rémunérations de l'année de référence à un organisme paritaire agréé au titre des contrats ou des périodes de professionnalisation et du droit individuel à la formation.

Le taux de **0,50 %** est temporairement réduit l'année où les entreprises atteignent ou dépassent le seuil de **vingt** salariés et les trois années suivantes (Décret n^o 2009-816 du 1^{er} juillet 2009).

847-1

Remarque :

L'article 18 de la loi n^o 2009-1437 du 24 novembre 2009 relative à l'orientation et à la formation professionnelle tout au long de la vie, a instauré un fonds paritaire de sécurisation des parcours professionnels.

Ce fonds a pour objet de garantir des parcours des formations dues au titre du congé individuel de formation, du plan de formation et de la professionnalisation. Le financement de ce fonds n'entraînera aucune dépense nouvelle pour les entreprises. Pour l'employeur, elles seront déduites de leur participation engagée pour la professionnalisation des salariés ou de celle du droit individuel à la formation citées ci-dessus (Code du travail, art. L. 6332-18 à L. 6332-22-1).

D. CONTRIBUTION SPÉCIFIQUE DUE AU TITRE DES CONTRATS À DURÉE DÉTERMINÉE

(CGI, art. 235 *ter* KI à 235 *ter* KM)

848 L'article L. 6322-37 du code du travail, fait obligation à l'ensemble des entreprises, quel que soit leur effectif, de s'acquitter d'une cotisation de **1 %** sur les rémunérations versées aux titulaires de contrats à durée déterminée¹ (« 1 % CDD »).

Cette cotisation qui est due indépendamment de l'ensemble des autres obligations auxquelles peuvent être soumis par ailleurs les redevables en matière de formation professionnelle, est destinée au financement des congés individuels de formation. Elle est versée à un organisme collecteur au plus tard le **1^{er} mars** de l'année suivant celle du versement des rémunérations et son contrôle incombe aux services chargés de la formation professionnelle.

Les employeurs sont tenus de mentionner dans la déclaration 2483 (cf. n^o 842-1) le montant des salaires versés aux titulaires de ces contrats, le montant de la contribution due ainsi que celui des versements effectués auprès de l'organisme collecteur.

En l'absence de tels versements ou en cas de versements insuffisants, l'employeur doit s'acquitter auprès du service des impôts d'un versement égal à la différence entre le montant de son obligation majorée de l'insuffisance constatée et le montant des versements effectués auprès de l'organisme collecteur. Ce versement est contrôlé et recouvré selon les règles applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

Remarque :

L'article L. 222-4 du code du sport exonère du « 1 % CDD » les rémunérations versées dans le cadre de contrats à durée déterminée conclus, en application de l'article L. 1242-2 du code du travail, dans le secteur d'activité du sport professionnel.

1. À l'exception des titulaires de contrat de type particulier (apprentissage, insertion en alternance, contrat emploi solidarité, contrat local d'orientation).

Cette exonération concerne les rémunérations versées à raison d'emplois occupés sous contrat à durée déterminée pour lesquels il est effectivement d'**usage constant** dans le secteur d'activité du sport professionnel de ne pas recourir à un contrat à durée indéterminée.

Il s'agit principalement des contrats conclus par les clubs avec des joueurs et entraîneurs professionnels, mais pas ceux qui, le cas échéant, sont conclus avec des sportifs amateurs.

E. CONTRIBUTION À LA FORMATION PROFESSIONNELLE DES CHEFS D'ENTREPRISE INDIVIDUELLE EXERÇANT UNE ACTIVITÉ ARTISANALE BÉNÉFICIAIRE DU RÉGIME MICRO-SOCIAL

(CGI, art. 1609 *quater* viciés B)

849

Le législateur prévoit une contribution pour les actions de formation professionnelle des chefs d'entreprise exerçant une activité artisanale ayant opté pour le régime micro-social

Ainsi les chefs d'entreprise exerçant une activité artisanale ayant opté pour le régime prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale consacrent chaque année au financement de leurs actions de formation, au sens des articles L. 6313-1 à L. 6313-11 et L. 6353-1 du code du travail, une contribution fixée à **0,3 %** du montant annuel de leur chiffre d'affaires.

Une partie de cette contribution, fixée à un taux de **0,124 %** du chiffre d'affaires annuel, est affectée par les chambres régionales de métiers et de l'artisanat, les chambres de métiers et de l'artisanat de région et la chambre de métiers et de l'artisanat de Mayotte, au financement d'actions de formation, au sens des mêmes articles L. 6313-1 à L. 6313-11 et L. 6353-1, des chefs d'entreprises artisanales dans la gestion et le développement de celles-ci et gérée sur un compte annexe. Cette partie de la contribution n'est pas appelée pour les ressortissants du Bas-Rhin et du Haut-Rhin.

L'autre partie de cette contribution, fixée à un taux de **0,176 %** du chiffre d'affaires annuel, correspond à la contribution visée au quatrième alinéa du 1° du II de l'article 8 de l'ordonnance n° 2003-1213 du 18 décembre 2003 relative aux mesures de simplification des formalités concernant les entreprises, les travailleurs indépendants, les associations et les particuliers employeurs qui est affectée au fonds d'assurance formation des chefs d'entreprise exerçant une activité artisanale visé au III de ce même article 8.

Cette contribution est recouvrée par les organismes mentionnés aux articles L. 213-1 et L. 752-4 du code de la sécurité sociale selon les règles et sous les garanties et sanctions applicables au recouvrement des cotisations et contributions de sécurité sociale visées à l'article L. 133-6-8 du même code. Un arrêté conjoint du ministre chargé de la sécurité sociale et du ministre chargé de la formation professionnelle prévoit les modalités de la rémunération du service rendu par les organismes chargés du recouvrement de la contribution.

titre 4

participation des employeurs à l'effort de construction

(CGI, art. 235 *bis* et ann. II, art. 161 à 163 ; BOI-TPS-PEEC)

850

Les employeurs occupant au minimum **vingt salariés** doivent, chaque année, consacrer au financement d'actions dans le domaine du logement, en particulier du logement des salariés une quote-part des rémunérations versées par eux au cours de **l'année civile précédente** (code de la construction et de l'habitation, art. L. 313-1).

Ils disposent, à cet effet, d'un délai qui expire le **31 décembre** de l'année suivant celle du versement des rémunérations. Ceux qui n'ont pas procédé, en temps utile, aux investissements auxquels ils étaient tenus, sont assujettis à une cotisation de **2 %** (CGI, art. 235 *bis* ; cf. n° 859).

L'article 29 de la loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 d'orientation agricole complété par l'article 103 de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement institue une obligation de participation des **employeurs occupant au moins cinquante salariés agricoles** à l'effort de construction, appelée « 1 % logement agricole » ou « PEEC agricole » ou encore participation des employeurs agricoles à l'effort de construction (« PEAEC »), et codifiée aux articles L. 716-2 à L. 716-5 du code rural et de la pêche maritime. La « **PEEC agricole** » a vocation à **compléter** la participation des employeurs à l'effort de construction (PEEC) prévue à l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation.

A. CHAMP D'APPLICATION

I. EMPLOYEURS SOUMIS À L'OBLIGATION DE PARTICIPER

(BOI-TPS-PEEC-10)

851

1. Principe.

Dès lors qu'ils n'entrent pas dans les cas d'exonération expressément prévus par la loi (cf. n° 853), tous les employeurs occupant au minimum **vingt salariés** sont soumis à l'obligation de participer à l'effort de construction soit en effectuant un versement à un organisme agréé, dans des conditions définies par décret en Conseil d'État, par le ministre chargé du logement aux fins de collecter la participation des employeurs à l'effort de construction, soit en se libérant de cette obligation en investissant directement en faveur du logement de ses salariés, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État (Décret n° 2012721 du 9 mai 2012).

Cette obligation leur incombe quels que soient la nature de l'activité exercée, la forme juridique de leur entreprise, le régime d'imposition de leur bénéfice et les résultats de leur exploitation.

852 2. Nombre minimum de salariés.

Après la publication de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion, la condition relative au nombre minimum de salariés s'apprécie suivant des règles définies à l'article L. 1111-2 du code du travail.

Les **effectifs de l'entreprise sont calculés** de la façon suivante :

- les salariés titulaires d'un contrat de travail à durée indéterminée à temps plein et les travailleurs à domicile sont pris intégralement en compte dans l'effectif de l'entreprise ;
- les salariés titulaires d'un contrat de travail à durée déterminée, les salariés titulaires d'un contrat de travail intermittent, les salariés mis à la disposition de l'entreprise par une entreprise extérieure qui sont présents dans les locaux de l'entreprise utilisatrice et y travaillent depuis au moins un an, ainsi que les salariés temporaires, sont pris en compte dans l'effectif de l'entreprise à due proportion de leur temps de présence au cours des douze mois précédents. Toutefois, les salariés titulaires d'un contrat de travail à durée déterminée et les salariés mis à disposition par une entreprise extérieure, y compris les salariés temporaires, sont exclus du décompte des effectifs lorsqu'ils remplacent un salarié absent ou dont le contrat de travail est suspendu, notamment du fait d'un congé de maternité, d'un congé d'adoption ou d'un congé parental d'éducation ;
- les salariés à temps partiel, quelle que soit la nature de leur contrat de travail, sont pris en compte en divisant la somme totale des horaires inscrits dans leurs contrats de travail par la durée légale ou la durée conventionnelle du travail.

852-1 3. Cas particulier : Employeurs qui occupent au moins cinquante salariés agricoles (« PEEC agricole »).

Depuis le 1^{er} janvier 2007, l'article L. 716-2 du code rural et de la pêche maritime soumet certains employeurs de salariés agricoles à l'obligation de participer à l'effort de construction « 1 % logement agricole » ou « PEEC agricole ».

Ainsi, sous certaines conditions, et sous réserve des dispositions conventionnelles applicables, les employeurs, occupant **au minimum cinquante salariés agricoles** définis par l'article L. 722-20 du code rural et de la pêche maritime, doivent consacrer au financement de la construction de logements ou d'opérations assimilées une quote-part (**0,45 %** au moins) des rémunérations qu'ils ont versées au cours de l'année précédente à leurs **salariés sous contrat à durée indéterminée**.

II. EXONÉRATIONS

(BOI-TPS-PEEC-10 n° 250)

853 Ne sont pas soumis à l'obligation d'investir, d'une part, l'**État**, les **collectivités locales** et leurs **établissements publics à caractère administratif**¹.

Conformément à l'article L. 716-2 du code rural et de la pêche maritime, l'État, les collectivités territoriales (régions, départements, communes, y compris les sections et secteurs de communes) et leurs établissements publics (à caractère administratif ou industriel ou commercial) sont exonérés de la « PEC agricole » **cinquante salariés agricoles**.

Remarque :

Jusqu'au 31 décembre 2006, tous les employeurs agricoles étaient également exonérés, qu'ils entraînent ou non dans le champ d'application de la taxe sur les salaires (cf. n° 803 et n° 852-1).

B. BASE DE LA PARTICIPATION

(BOI-TPS-PEEC-20)

854 La base de la participation, qu'il s'agisse de la « PEEC » ou de la « PEEC agricole », est calculée selon les règles prévues aux chapitres I et II du titre IV du livre II du code de la sécurité sociale.

En d'autres termes, la base de la participation à l'effort de construction est identique à celle fixée pour le calcul des cotisations de sécurité sociale (cf. n° 818).

1. Les chambres de métiers et de l'artisanat sont, à ce titre, exonérées.

C. MONTANT DE LA PARTICIPATION

I. PRINCIPE

(BOI-TPS-PEEC-20 n° 0)

Le montant de l'investissement à effectuer par l'employeur au titre d'une année déterminée est obtenu en appliquant aux rémunérations versées par lui durant l'**année précédente** un taux fixé à **0,45 %**.

855 II. RÉGIME APPLICABLE AUX ENTREPRISES DONT L'EFFECTIF ATTEINT OU DÉPASSE LE SEUIL DE VINGT SALARIÉS OU CELUI DE CINQUANTE SALARIÉS AGRICOLES

855-1 1. Entreprises autres qu'agricoles qui atteignent le seuil de vingt salariés.

Les employeurs qui, en raison de l'accroissement de leur effectif, atteignent ou dépassent l'effectif de **vingt salariés** sont **dispensés pendant trois ans du versement** de la participation prévue à l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation.

En outre, le montant de ce versement est réduit respectivement de **75 %, 50 % et 25 %**, les première, deuxième et troisième années suivant la dernière année de dispense.

Les employeurs ayant dépassé l'effectif de vingt salariés avant le 1^{er} septembre 2005 et qui, en 2005, bénéficiaient d'une dispense ou d'une réduction du montant de leur participation continuent à bénéficier de cette dispense ou de cette réduction dans les conditions antérieures.

Le dispositif visé ci-dessus ne s'applique pas lorsque l'accroissement de l'effectif résulte de la reprise ou de l'absorption d'une entreprise ayant employé **vingt salariés** ou plus au cours de l'une des trois années précédentes.

Dans ce cas, le versement est dû dans les conditions de droit commun dès l'année au cours de laquelle l'effectif de **vingt salariés** est atteint ou dépassé.

855-2 2. Entreprises qui atteignent le seuil de cinquante salariés agricoles (« PEEC agricole » ; BOI-TPS-PEEC-60).

Les employeurs qui, en raison de l'accroissement de leur effectif, atteignent ou dépassent l'effectif de **cinquante salariés agricoles**, bénéficient du même dispositif de lissage que celui décrit au n° 855-1 ci-dessus.

D. RÉALISATION DE LA PARTICIPATION

(BOI-TPS-PEEC-30)

856 Les règles gouvernant la réalisation de la participation sont différentes selon que l'on se place avant ou après l'intervention de la loi de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion.

857 I. RÈGLES APPLICABLES JUSQU'À L'INTERVENTION DE LA LOI DE MOBILISATION POUR LE LOGEMENT ET LA LUTTE CONTRE L'EXCLUSION

Un neuvième de la somme à investir doit être affecté par priorité, chaque année, au financement du logement des travailleurs immigrés.

Ainsi, alors même que le taux de la participation reste unique (**0,45 %**), tout se passe comme si l'employeur était redevable de deux contributions distinctes et indépendantes l'une de l'autre :

- la première est destinée au financement du logement des travailleurs immigrés ;
- la seconde est destinée au financement du logement des salariés autres que les travailleurs immigrés.

857-1 1. Investissement au titre du financement du logement des travailleurs immigrés.

Ce versement représente un **neuvième** des sommes à investir. L'investissement prend obligatoirement la forme d'une **subvention à des organismes collecteurs**.

L'investissement est annuel et ne peut être réalisé par compensation avec un excédent d'investissements effectués au titre de la participation au financement du logement des salariés autres que les travailleurs immigrés.

Pour la « PEEC agricole », voir BOI-TPS-PEEC-60.

857-2 2. Investissement en faveur du logement des salariés autres que les travailleurs immigrés.

Cet investissement, dont le montant doit atteindre **huit neuvièmes** des sommes à investir, appelle les commentaires ci-après :

a. La participation peut revêtir, notamment, l'une des formes suivantes :

- **prêts aux salariés** de l'employeur pour faciliter la construction de leur propre logement, l'achat d'un logement neuf ou l'acquisition sans amélioration du logement qu'ils occupent ;
- **versements**, soit à titre de prêts sans intérêt, soit à titre de subventions, soit en vue d'être affectés à la souscription de parts ou d'actions, **à des associations ou organismes** habilités à recueillir des fonds destinés à l'effort de construction (code de la construction et de l'habitation, art. R*313-9-2°) ;
- à titre exceptionnel, et sur autorisation du préfet, **investissements dans la construction** de logements ou dans des **travaux d'amélioration d'immeubles anciens** appartenant à l'employeur et loués ou destinés à être loués à ses salariés.

b. Les logements financés à l'aide de la participation des employeurs doivent respecter certaines normes et constituer la résidence principale de leurs occupants.

Ces logements ne peuvent être :

- transformés en locaux industriels, commerciaux, artisanaux ou professionnels, ni avoir un accès dépendant uniquement des locaux de cette nature ;
- affectés à la location saisonnière ou en meublé, à l'exception de certains logements-foyers ou centres d'hébergement ;
- occupés à titre d'accessoire d'un contrat de travail.

Les dirigeants, au sens des articles 39-3 et 211 *bis* du CGI, de l'entreprise exploitée en société ainsi que leur conjoint et leurs enfants non émancipés ne peuvent bénéficier directement ou indirectement, à quelque titre que ce soit, de la participation des employeurs. Il en est de même de l'exploitant individuel, de son conjoint et de leurs enfants non émancipés. Toutefois, le conjoint du dirigeant de société ou de l'exploitant individuel et leurs enfants non émancipés, salariés d'une autre entreprise, peuvent bénéficier d'un prêt au titre de la participation des employeurs de cette entreprise.

c. La participation réalisée sous une forme autre que celle de subvention doit faire l'objet d'investissements pour une durée de 20 ans.

En cas de remboursement anticipé avant l'expiration d'un délai de 20 ans, les sommes remboursées doivent être réinvesties sous l'une des formes prévues (cf. ci-dessus § 1) dans un délai de trois mois. Ces dispositions sont applicables aux sommes provenant de la cession par des employeurs, avant l'expiration du même délai, d'éléments d'actif constitués en exécution de l'obligation de participer. Elles ne sont pas applicables à l'employeur qui cesse d'être assujéti à la participation ou en cas de décès ou de liquidation.

d. Les employeurs qui, au moyen de leurs ressources propres, ont participé au cours d'une année pour une somme supérieure au montant qu'ils sont tenus d'investir.

Ils peuvent **reporter l'excédent** sur les années postérieures sans limitation de durée. Cf. également n° 857-1.

e. Lorsque les sommes versées par les employeurs à leurs salariés ou les investissements réalisés dans la construction de logements ne sont pas utilisés conformément à la réglementation relative à la participation, l'investissement n'est pas libératoire.**f. Pour la « PEEC agricole ».**

Cf. BOI-TPS-PEEC-60.

858

II. RÈGLES APPLICABLES DEPUIS L'INTERVENTION DE LA LOI DE MOBILISATION POUR LE LOGEMENT ET LA LUTTE CONTRE L'EXCLUSION

Conformément à l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation, le versement de la participation (**0,45 %** des rémunérations) doit être effectué au profit d'un organisme agréé par le ministre chargé du logement aux fins de collecter la participation des employeurs à l'effort de construction, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État.

Toutefois, un employeur peut se libérer de ses obligations en investissant directement en faveur du logement de ses salariés, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État.

Les employeurs qui, au moyen de leurs ressources propres, ont investi au cours d'un exercice une somme supérieure au montant qu'ils sont tenus d'investir, peuvent reporter l'excédent sur les exercices postérieurs.

La nature et les règles d'utilisation **des emplois** de la participation des employeurs à l'effort de construction mentionnés à l'article L. 313-3 du code de la construction et de l'habitation sont définies à la section II du chapitre III du titre 1^{er} du livre III du code de la construction et de l'habitation dans sa rédaction prévue par le décret n° 2009-746 du 22 juin 2009 publié au JO du 23 juin 2009.

Pour la « PEEC agricole » voir BOI-TPS-PEEC-60.

E. COTISATION DE 2 %

(CGI, art. 235 *bis* et 1679 *bis* A ; BOI-TPS-PEEC-40 n° 110)

859

Les employeurs qui n'ont pas procédé, en temps utile, aux investissements auxquels ils étaient tenus, sont assujettis à une cotisation égale à **2 %** du montant des rémunérations à raison desquels l'investissement n'a pas été effectué (par exemple, **2 %** des rémunérations de l'année **2011** pour un défaut d'investissement en **2012**).

Il en est de même pour les employeurs qui, compte tenu des investissements excédentaires effectués au titre des années précédentes et des remboursements et aliénations d'investissements antérieurs qu'ils doivent réinvestir (cf. n° 858, § 3), ont insuffisamment participé à l'effort de construction. La cotisation de **2 %** est alors calculée sur la partie des rémunérations correspondant aux sommes non investies.

Cette cotisation de 2 % est recouvrée selon les modalités et sous les sûretés, garanties et sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, art. 1679 *bis* A). En d'autres termes, elle est liquidée et versée directement par le contribuable lui-même au service des impôts, sans émission de rôle préalable.

Les insuffisances reconnues dans la participation de l'employeur, soit du fait du caractère non libératoire des investissements - dont le contrôle incombe aux services du ministère chargé de l'équipement et du logement - soit pour toute autre cause (erreur dans l'imputation des excédents provenant d'années précédentes, erreur dans la base de la participation, non réinvestissement de remboursements et aliénations d'investissements antérieurs, par exemple) sont également assujettis à la cotisation de **2 %**.

Pour la « PEEC agricole » voir BOI-TPS-PEEC-60.

F. DÉLAI ET LIEU DE SOUSCRIPTION DE LA DÉCLARATION

(CGI, ann. II, art. 161 ; BOI-TPS-PEEC-40)

I. PRINCIPE

860

La déclaration doit être souscrite **au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai** de l'année suivant celle au cours de laquelle les investissements ont dû être réalisés (Décret n° 2009-315 du 20 mars 2009 ; par exemple, au plus tard le **3 mai 2013**, pour les investissements réalisés en 2012 à raison des rémunérations versées en 2011). Elle doit être adressée, en double exemplaire, au service des impôts du lieu de souscription de la déclaration de résultats du siège social ou du principal établissement, accompagnée, le cas échéant, du paiement correspondant à la cotisation de **2 %**.

Pour la « PEEC agricole », les dispositions applicables sont identiques.

Remarques :

1. L'administration autorise les employeurs redevables de la participation à l'effort de construction à déposer leurs déclarations sur des imprimés édités au moyen de procédés informatiques (imprimantes laser notamment). Cette faculté est subordonnée à l'obtention préalable d'un agrément donné par l'administration au concepteur du logiciel d'édition dans les conditions prévues.
2. En ce qui concerne les employeurs relevant de la Direction des grandes entreprises (DGE).

II. CAS PARTICULIER DES CESSION, CESSATION, DÉCÈS

(CGI, ann. II, art. 163 ; BOI-TPS-PEEC-40 n° 190)

861

En cas de cession, de cessation, de procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire de l'entreprise, la déclaration 2080, afférente à l'année en cours et celle de l'année précédente, doit être souscrite dans les **soixante jours** de la cession, de la cessation ou du jugement.

Dans les deux cas, le nouvel exploitant peut prendre à sa charge l'obligation incombant à l'ancien exploitant. L'engagement du nouvel exploitant doit être annexé à la déclaration 2080.
Pour la « PEEC agricole », voir BOI-TPS-PEEC-60.

G. SANCTIONS. CONTENTIEUX

861-1

Les pénalités édictées par les articles 1727 et suivants du CGI restent applicables.

Toutefois, la cotisation de **2 %** étant désormais établie et recouvrée sous les sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires, son paiement tardif donne lieu au versement de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du même code et d'une majoration de 5 % prévue par l'article 1731 du CGI.

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

Pour la « PEEC agricole », voir au BOI-TPS-PEEC-60.

titre 5

contribution annuelle sur les revenus locatifs

(CGI, art. 234 *nonies* à 234 *quindecies* ;
ann. III, art. 58 A et 375 à 381 *quater*)

865 La **contribution annuelle sur les revenus locatifs** s'applique aux revenus locatifs perçus depuis le 1^{er} janvier 2001 Elle **a été supprimée** pour les **personnes physiques** et certaines sociétés de personnes depuis l'imposition des revenus de 2006.

chapitre premier

Champ d'application, assiette, territorialité et taux

(CGI, art. 234 *nonies* et 234 *duodecies* à 234 *quindecies*)

A. CHAMP D'APPLICATION

(CGI, art. 234 *nonies*)

I. PERSONNES IMPOSABLES

866 Lors de sa mise en place, la contribution annuelle sur les revenus locatifs (CRL) était due par les bailleurs, qu'il s'agisse de personnes physiques ou de personnes morales.

Dans le cadre de la mise en place de la réforme de l'impôt sur le revenu applicable depuis l'imposition des revenus de 2006, l'article 76 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 a **supprimé** la CRL dont étaient redevables les **personnes physiques** ainsi que la CRL due par les **sociétés ou groupements** relevant du régime fiscal de l'article 8 du CGI, **lorsqu'aucun des associés n'est soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun** (cette dernière condition s'apprécie à la date de clôture de l'exercice).

II. LOCATIONS IMPOSABLES

867 La contribution annuelle sur les revenus locatifs s'applique aux revenus de locations de locaux dont la durée est limitée, même si la location résulte d'un contrat n'ayant pas le caractère juridique d'un bail. Il en est ainsi :

- des locations de locaux nus et des locations de locaux meublés ou équipés ;
- des baux proprement dits et des locations verbales ;

- des prorogations légales ou conventionnelles de baux écrits ou de locations verbales dont la durée est expirée ;
- des locations renouvelées par tacite reconduction ;
- des réquisitions ;
- des baux emphytéotiques.

868

Cas particuliers :

1. Sous-locations : la contribution n'est pas applicable aux revenus retirés de la sous-location consentie par le locataire principal.
2. Prestations de nature hôtelière.

III. LOCAUX IMPOSABLES

869

La contribution est applicable aux revenus retirés de la location de locaux situés dans des immeubles **bâti**s achevés depuis **quinze ans au moins au 1^{er} janvier de l'année d'imposition**.

La contribution est applicable indépendamment de l'affectation des locaux loués (cf. toutefois n° 878).

870

La contribution n'est pas due en cas de location débutant en cours d'année d'imposition si l'immeuble dans lequel se trouvent les locaux loués est achevé depuis plus de quinze ans au moment de la location, mais ne l'était pas au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

871

B. EXONÉRATIONS ET RÉGIMES SPÉCIAUX(CGI, art. 234 *nonies*)**I. EXONÉRATIONS RÉSULTANT DU III DE L'ARTICLE 234 NONIES DU CGI**

872

• Revenus des locations dont le montant annuel n'excède pas 1 830 €.

La limite d'exonération s'apprécie par local et prend en compte l'ensemble des sommes encaissées pour un même local :

- au cours de l'année civile pour les contribuables dont la période d'imposition à la contribution est constituée par l'année civile (cf. n° 891) ;
- au cours de l'exercice ou de la période d'imposition définie au 2^e alinéa de l'article 37 du CGI pour les contribuables dont la période d'imposition à la contribution est constituée par l'exercice ou la période définie précédemment (cf. n° 891-1).

Lorsqu'un immeuble comporte plusieurs locaux, **l'exonération s'applique, pour chacune** des locations dont le revenu encaissé au cours de la période d'imposition **n'excède pas la limite de 1 830 €, local par local**.

La partie du loyer afférente aux locaux accessoires (caves, garages, etc.) est couverte par la même limite d'exonération et fait normalement l'objet d'une même convention conclue entre le propriétaire et le preneur. Le fait que certaines locations fassent l'objet de conventions distinctes pour le logement et le garage est sans incidence sur la limite d'exonération qui s'apprécie de façon globale pour les conventions conclues entre le même bailleur et le même preneur, dès lors que la location d'un local annexe est étroitement liée à celle du logement principal, et ce quelle que soit la durée des locations en cause.

Lorsque l'immeuble **loué** est la propriété **d'une indivision**, la limite s'apprécie non pas en fonction de la part de revenu de chaque indivisaire en proportion de ses droits dans l'indivision, mais du revenu produit par **la location de chaque local** ou appartement.

Lorsque la période d'imposition à la contribution est constituée par l'exercice ou la période définie au 2^e alinéa de l'article 37 du CGI, la limite doit être ajustée en fonction de la durée de cette période d'imposition.

Il **n'y a pas lieu** de procéder à un **ajustement « prorata temporis »** de la limite pour les locations d'une durée inférieure à la période d'imposition.

873

• Locations donnant lieu au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

874

• Locations consenties à l'État ou aux établissements publics nationaux scientifiques, d'enseignement, d'assistance ou de bienfaisance.

- 875 • Locations consenties en vertu des livres I et II du code de l'action sociale et des familles et exclusivement relatives au service de l'aide sociale.
- 876 • Locations à vie ou à durée illimitée.
- 877 • Locations d'immeubles appartenant à l'État ou, conformément aux dispositions de l'article 39 de la loi n° 2008-735 du 28 juillet 2008, destinés à appartenir, dans le cadre des contrats énumérés à l'article 1048 *ter* du CGI, aux collectivités territoriales (régions, départements et communes), aux établissements publics qui en dépendent et aux organismes d'habitations à loyer modéré.
- 878 • Locations d'habitation qui font partie d'une exploitation agricole ou sont annexés à celle-ci (bâtiments ruraux).
- 878-1 • Locations dont les propriétaires ont procédé au rachat du prélèvement sur les loyers, prévu par l'article 11 de la loi de finances rectificative pour 1964.
- 878-2 • Locations d'immeubles faisant partie de villages de vacances ou de maisons familiales de vacances agréés.
- 878-3 • Locations d'immeubles appartenant aux sociétés d'économie mixte de construction ou ayant pour objet la rénovation urbaine ou la restauration immobilière dans le cadre d'opérations confiées par les collectivités publiques, ou d'immeubles ayant appartenu aux houillères de bassin ou aux Charbonnages de France.
- 878-4 • Locations des logements appartenant aux organismes sans but lucratif et pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2004 aux unions d'économie sociale réalisant les activités mentionnées à l'article L. 365-1 du code de la construction et de l'habitation, et dont les dirigeants de droit ou de fait ne sont pas rémunérés. Les modalités de l'agrément de ces organismes sont fixées par l'article 58-0 A de l'annexe III au CGI.
- 878-5 • Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, les logements qui ont fait l'objet de travaux de réhabilitation définis par le décret n° 2005-1252 du 3 octobre 2005, lorsque ces travaux ont été financés à hauteur d'au moins 15 % de leur montant par une subvention versée par l'Agence nationale de l'habitat (ex. ANAH), pour les quinze années suivant celle de l'achèvement des travaux (CGI, ann. III, art. 58-0 A *bis*).
- 878-6 • Logements qui ont fait l'objet, après une vacance continue de plus de douze mois, d'une mise en location assortie d'une convention conclue depuis le 1^{er} juillet 2004 en application du 4^e de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation, le bénéficiaire de l'exonération s'appliquant jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle de la conclusion du bail.

II. AUTRES EXONÉRATIONS

1. Immeubles considérés comme des constructions nouvelles.

- 879 La contribution annuelle sur les revenus locatifs cesse d'être exigible sur les locations d'immeubles bâtis qui ont subi des transformations susceptibles de les faire considérer comme des constructions nouvelles.

2. Exonérations diverses.

- 880 Sont exonérés de contribution sur les revenus locatifs les revenus provenant :
- des locations de locaux abritant les ambassades et consulats généraux étrangers en France ;
 - des locations de locaux par les États étrangers qui ont conclu avec la France des accords particuliers permettant une exonération en la matière ;
 - des locations conclues par des associations participant à l'exécution du service de l'aide sociale à l'enfance prévu au livre II du code de l'action sociale et des familles ;
 - des occupations temporaires du domaine public.

- 881 Par ailleurs, sont applicables à la contribution annuelle sur les revenus locatifs, les exonérations relatives à l'ancienne contribution additionnelle à la contribution annuelle représentative du droit de bail prévues.

III. RÉGIMES SPÉCIAUX

- 882 1. Prestations de logement accessoires à un contrat de travail.
2. Locations de logements consenties à des gendarmes.

C. ASSIETTE DE LA CONTRIBUTION

(CGI, art. 29, 234 *duodecies* et 234 *quaterdecies*)

- 883 La contribution annuelle sur les revenus locatifs est assise sur le montant des recettes nettes perçues au cours de l'année civile, ou de l'exercice ou de la période d'imposition définie au deuxième alinéa de l'article 37 du CGI.

Depuis le 1^{er} janvier 2004, les recettes nettes s'entendent de celles définies à l'article 29 du CGI.

884

887

D. TERRITORIALITÉ DE LA CONTRIBUTION

- 888 Sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales destinées à éviter les doubles impositions, la contribution annuelle sur les revenus locatifs est **due par les bailleurs personnes morales**, qu'ils soient ou non domiciliés en France, à raison des recettes nettes perçues provenant des immeubles et biens situés en France.

E. TAUX DE LA CONTRIBUTION

(CGI, art. 234 *quindecies*)

- 889 Le taux de la contribution est fixé à **2,50 %**.

chapitre 2

Dispositions applicables aux personnes morales

(CGI, art. 234 *duodecies* à 234 *quindecies* ;
ann. III, art. 58 A et 375 à 381 *decies*)

- 890 En application de l'article 234 *duodecies* du CGI, lorsque la location est consentie par une personne morale ou un organisme devant souscrire la déclaration 2065, la **contribution est assise** sur les **recettes nettes** qui ont été **perçues** au cours de l'**exercice** ou de la **période d'imposition** définie au deuxième alinéa de l'article 37 du même code. Elle est alors déclarée, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière d'IS et donne lieu à un paiement spontané et à un acompte unique.

En application de l'article 234 *terdecies* du CGI, lorsque la **location est consentie** par une **société** ou un **groupement soumis au régime fiscal des sociétés de personnes** dont l'un au moins des membres est soumis, à la clôture de l'exercice, à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, la contribution est acquittée par cette société ou ce groupement. Elle est assise sur les recettes nettes qui ont été perçues au cours de l'exercice ou de la période d'imposition définie au deuxième alinéa de l'article 37 du CGI. Elle est alors déclarée, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière d'IS et donne lieu à un paiement spontané et à un acompte unique lorsque son montant excède **100 €**.

En application de l'article 234 *quaterdecies* du CGI, lorsque la **location est consentie** par une **personne morale** ou un **organisme de droit public ou privé** non soumis à l'IS et ne relevant pas du régime fiscal des sociétés de personnes, la contribution est assise sur les recettes nettes qui ont été perçues au cours de l'année civile au titre de la location. L'impôt est acquitté au plus tard le 15 octobre de l'année qui suit celle de la perception des revenus soumis à la contribution. Un acompte est également dû à la même date. Ces paiements sont accompagnés du dépôt de la déclaration 2073.

En application du dernier alinéa de l'article 234 *quaterdecies* du CGI, lorsque la **location est consentie** par une **personne morale** ou un **organisme imposé au taux réduit de l'IS** prévu à l'article 219 *bis* du CGI (organismes sans but lucratif notamment), la contribution annuelle sur les

revenus locatifs est déclarée, recouvrée et contrôlée comme l'IS dont ces personnes ou organismes sont redevables.

Pour la télédéclaration et le télèrèglement de la contribution annuelle sur les revenus locatifs, de droit ou sur option.

Enfin, la contribution sur les revenus locatifs est à la charge du bailleur. Toutefois, lorsqu'elle est due au titre de locaux loués à usage commercial situés dans des immeubles comportant, à concurrence de la moitié au moins de leur superficie totale, des locaux loués affectés à usage d'habitation ou à l'exercice d'une profession, elle est, sauf convention contraire, supportée à concurrence de la moitié par le locataire.

titre 6

contribution exceptionnelle sur les hauts revenus

(CGI, art. 223 *sexies* ; BOI-IR-CHR)

891

Dans un contexte de réduction des déficits publics et de redressement des finances publiques, le législateur souhaite demander un effort exceptionnel aux contribuables les plus aisés qui prendrait la forme d'un prélèvement assis sur le revenu fiscal de référence.

Pour ce faire, l'article 223 *sexes* nouveau du CGI institue une contribution exceptionnelle sur les hauts revenus.

chapitre premier

Champ d'application

891-1

Il est institué à la charge des contribuables passibles de l'impôt sur le revenu une **contribution sur le revenu fiscal de référence** du foyer fiscal, tel que défini à l'article 1417-IV-1° du CGI sans qu'il soit fait application des règles de quotient définies à l'article 163-0 A dudit code.

La contribution est calculée en appliquant un taux de :

- **3 %** à la fraction de revenu fiscal de référence **supérieure à 250 000 € et inférieure ou égale à 500 000 €** pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés et à la fraction de revenu fiscal de référence **supérieure à 500 000 € et inférieure ou égale à 1 000 000 €** pour les contribuables soumis à imposition commune ;

- **4 %** à la fraction de revenu fiscal de référence **supérieure à 500 000 €** pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés et à la fraction de revenu fiscal de référence **supérieure à 1 000 000 €** pour les contribuables soumis à imposition commune.

chapitre 2

Conditions d'application

891-2

Toutefois si, au titre de l'année d'imposition à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, le revenu fiscal de référence du contribuable est **supérieur ou égal à une fois et demie la moyenne des revenus fiscaux de référence des deux années précédentes**, la

fraction du revenu fiscal de l'année d'imposition supérieure à cette moyenne **est divisée par deux**, puis le montant ainsi obtenu **est ajouté** à cette même moyenne. La cotisation supplémentaire ainsi obtenue est alors **multipliée par deux**.

Cette disposition est applicable aux contribuables dont le revenu fiscal de référence au titre de l'année précédant celle de l'imposition **n'a pas excédé 250 000 €** pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés **et 500 000 €** pour les contribuables soumis à imposition commune.

Elle est applicable aux contribuables qui ont été passibles de l'impôt sur le revenu au titre des deux années précédant celle de l'imposition pour plus de la moitié de leurs revenus de source française ou étrangère de même nature que ceux entrant dans la composition du revenu fiscal de référence.

chapitre 3

Modalités d'application en cas de modification de la situation de famille

891-3 **En cas de modification de la situation de famille** du contribuable au cours de l'année d'imposition ou des deux années précédentes, les revenus fiscaux de référence concernés sont ceux :

- du couple et des foyers fiscaux auxquels les conjoints ou les partenaires ont appartenu au cours des années mentionnées ci-dessus en cas d'union. Toutefois, en cas d'option au titre de l'année d'établissement de la contribution pour l'imposition séparée définie à l'article 6-5, al. 2 du CGI, les dispositions mentionnées au deuxième tiret ci-dessous s'applique ;

- du contribuable et des foyers fiscaux auxquels le contribuable passible de la contribution a appartenu au cours des années susmentionnées en cas de divorce, séparation ou décès.

Ce dispositif est subordonné au dépôt d'une réclamation comprenant les informations nécessaires au calcul de la moyenne calculée selon les modalités ainsi précisées.

chapitre 4

Détermination du revenu fiscal de référence

891-4 Pour le calcul de la moyenne, le revenu fiscal de référence déterminé au titre des années 2009 et 2010 s'entend de celui défini à l'article 1417-V-1° du CGI. Il s'entend de celui défini ci-dessus pour les revenus fiscaux de référence déterminés à compter de 2011.

chapitre 5

Déclaration, contrôle, contentieux

891-5 La contribution est déclarée, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu.

Les réclamations sont adressées au service des impôts dans le délai prévu aux articles R. 196-1 et R. 196-3 du LPF.

Elles sont présentées, instruites et jugées selon les règles de procédure applicables en matière d'impôt sur le revenu.

Remarque

Pour l'établissement de la contribution due au titre des revenus de 2011, les contribuables peuvent demander auprès de leur service des impôts, par voie de réclamation, le dégrèvement de la fraction de contribution qui a été calculée sans tenir compte de l'incidence des conventions internationales destinées à éliminer les doubles impositions et/ou sans exclusion du montant du revenu fiscal de référence le montant de l'abattement pour durée de détention des dirigeants partant à la retraite prévu à l'article 150-0 D ter du CGI (BOFIP-impôts, Actualités du 27/11/2012 : IR).

chapitre 6

Entrée en vigueur de la contribution

891-6 Ces dispositions sont applicables depuis l'imposition des revenus de l'année 2011.

titre 7

taxe sur les loyers élevés des logements de petite surface

(CGI, art. 234 ; ann. III, art. 58 P)

892

Le législateur a souhaité réguler la pratique de loyers manifestement abusifs sur des logements de très petite surface, notamment dans les communes classées dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre particulièrement important entre l'offre et la demande de logements.

Pour ce faire, l'article 234 nouveau du CGI institue une taxe annuelle due sur les loyers élevés, **perçus à compter du 1^{er} janvier 2012**, des logements de petite surface.

chapitre premier

Champ d'application

892-1

La taxe annuelle est due à raison des loyers perçus :

- au titre de **logements, situés dans des communes classées** dans des zones géographiques se caractérisant par un **déséquilibre particulièrement important** entre l'offre et la demande de logements ;
- donnés en **location nue ou meublée** pour une durée de **neuf mois minimale** et dont la surface habitable, au sens du code de la construction et de l'habitation, est **inférieure ou égale à 14 m²** ;
- lorsque le **loyer mensuel** charges non comprises des logements concernés excède un montant, fixé par décret, compris entre **30 et 45 €** par mètre carré de surface habitable.

chapitre 2

Conditions d'application

892-2

Le montant mentionné ci-dessus **peut être majoré** par décret au maximum de 10 % pour les locations meublées. Il peut, par ce même décret, être modulé selon la tension du marché locatif au sein des zones géographiques concernées.

Ce montant, éventuellement majoré ou modulé, ainsi que les limites de 30 et 45 € **sont révisés au 1^{er} janvier de chaque année** selon les modalités prévues au premier alinéa de

l'article L. 353-9-2 du code de la construction et de l'habitation, et arrondis au centime d'euro le plus proche.

Pour l'année 2012, le montant du loyer mensuel, charges non comprises, au-delà duquel les logements sont soumis à raison des loyers perçus à la taxe est fixé à **40 € par mètre carré habitable** pour les logements donnés en location nue ou meublée (CGI, ann. III, art. 58 P instauré par le décret n° 2011-2060 du 30 décembre 2011).

Un arrêté des ministres chargés du budget et du logement, révisé au moins tous les trois ans, établit le classement des communes par zone.

La taxe s'applique exclusivement aux loyers perçus au titre des logements donnés en location nue ou meublée et exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée conformément aux 2° et 4° de l'article 261 D du CGI.

chapitre 3

Modalités d'application

A. ASSIETTE DE LA TAXE

892-3 La taxe, due par le bailleur, est assise sur le montant des loyers perçus au cours de l'année civile considérée au titre des logements imposables concernés.

B. TAUX DE LA TAXE

892-4 Le taux de la taxe est fixé à :

- **10 %** si l'écart entre le montant du loyer mensuel charges non comprises et la valeur du loyer mensuel de référence est inférieur à 15 % de cette valeur ;
- **18 %** si l'écart entre le montant du loyer mensuel charges non comprises et la valeur du loyer mensuel de référence est supérieur ou égal à 15 % et inférieur à 30 % de cette valeur ;
- **25 %** si l'écart entre le montant du loyer mensuel charges non comprises et la valeur du loyer mensuel de référence est supérieur ou égal à 30 % et inférieur à 55 % de cette valeur ;
- **33 %** si l'écart entre le montant du loyer mensuel charges non comprises et la valeur du loyer mensuel de référence est supérieur ou égal à 55 % et inférieur à 90 % de cette valeur ;
- **40 %** si l'écart entre le montant du loyer mensuel charges non comprises et la valeur du loyer mensuel de référence est supérieur ou égal à 90 % de la valeur du loyer mensuel de référence.

chapitre 4

Déclaration, contrôle, recouvrement et sanctions

892-5 Pour les **personnes physiques**, la taxe est établie, contrôlée et recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu et sous les mêmes garanties et sanctions. Le seuil de mise en recouvrement mentionné à l'article 1657-1 *bis* du CGI s'applique à la somme de la taxe et de la cotisation initiale d'impôt sur le revenu.

Pour les **personnes soumises à l'impôt sur les sociétés**, la taxe est déclarée, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles d'assiette, d'exigibilité, de liquidation, de recouvrement et de contrôle que l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

Pour les **personnes relevant du régime défini à l'article 8 du CGI**, la taxe est déclarée, contrôlée et recouvrée, respectivement, selon les mêmes règles d'assiette, d'exigibilité, de liquidation, de recouvrement et de contrôle et sous les mêmes garanties et sanctions que l'impôt sur le revenu au prorata des droits des associés personnes physiques, et selon les mêmes règles d'assiette, d'exigibilité, de liquidation, de recouvrement et de contrôle et sous les mêmes garanties et sanctions que l'impôt sur les sociétés au prorata des droits des associés soumis à cet impôt.

chapitre 5

Non-déduction de la taxe

892-6 La taxe n'est pas déductible des revenus soumis à l'impôt sur le revenu ou du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés.

chapitre 6

Entrée en vigueur de la taxe

892-7 L'article 234 du CGI s'applique aux loyers **perçus à compter du 1^{er} janvier 2012**.

893

899

DIXIÈME PARTIE

dispositions communes

L'objet de la présente partie est d'examiner les déclarations ou relevés que doivent produire certaines personnes en vue de permettre, essentiellement, la vérification des déclarations souscrites par d'autres contribuables.

chapitre premier

déclaration annuelle des traitements et salaires

(CGI, art. 87, 87 A, 89, 89 A et ann. III, art. 39, 39-0 A, 39 B à 39 E ;
BOI-CF-CPF)

A. PERSONNES TENUES DE SOUSCRIRE LA DÉCLARATION

900

L'obligation de fournir la déclaration est générale et incombe à **toute personne physique ou morale qui paye des sommes entrant, par leur nature, dans la catégorie des traitements et salaires**¹ quel qu'en soit leur montant. Il en est ainsi même si les bénéficiaires ne font pas partie du personnel salarié occupé par le débiteur. La déclaration doit être produite notamment par les organismes, tels les caisses de congés payés ou l'organisme gestionnaire du régime d'assurance chômage (ASSEDIC), pour les sommes qu'ils peuvent être appelés à verser à des salariés qui ne sont pas leurs propres employés.

En ce qui concerne certaines situations particulières (cas des artistes et organisateurs de spectacles, sociétés immobilières de copropriété, etc.).

B. CONTENU DE LA DÉCLARATION

901

En application de l'article 39 de l'annexe III au CGI, la déclaration doit comporter par établissement, notamment, les indications suivantes :

1. Concernant le déclarant :

- les nom et prénoms ou raison sociale, adresse, numéro SIRET et code APE (Activité principale exercée) ;
- l'effectif au dernier jour ouvrable de l'année précédente ;
- le montant de la taxe sur les salaires.

Remarques :

1. Une entreprise peut être constituée de plusieurs établissements qui, pour une implantation géographique, reçoivent l'attribution d'un numéro SIRET.

1. Toutefois, les personnes employant du personnel de maison ou une seule assistante maternelle peuvent s'abstenir de produire la déclaration des salaires à raison desquels elles sont exonérées de taxe sur les salaires (cf. n° 802).

2. D'une manière générale, le déclarant est l'établissement ayant payé le revenu déclaré. Une même déclaration ne peut concerner des entreprises juridiquement distinctes.

2. Concernant chaque salarié rétribué l'année précédente :

- son identification (dont son numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques pour les seules déclarations des personnes ou organismes mentionnés au I de l'article R* 81 A-1 du LPF) et son adresse au 31 décembre de l'année du revenu ;
- la nature, la période et les conditions d'exercice de l'emploi ainsi que le code emploi PCS (nomenclature des professions et catégories socioprofessionnelles) ;
- le montant des sommes payées pendant l'année, en distinguant :
 - le montant brut des rémunérations entendu au sens des articles 231 et suiv. du CGI (cf. n^{os} 804 et suiv.) ;
 - le montant des salaires et éléments de rémunération afférent aux heures supplémentaires et complémentaires exonérées en application de l'article 81 *quater* du CGI ;
 - le total des versements en argent et en nature après déduction des cotisations ouvrières aux assurances sociales et au chômage et des retenues pour la retraite ;
 - le montant net des rémunérations ainsi déterminé, après déduction des allocations chômage et de préretraite, ainsi que des indemnités et rémunérations mentionnées au 3^o du II de l'article L. 136-2 du code de la sécurité sociale ;
 - la valeur et le type des avantages en nature¹ ;
 - le montant des indemnités pour frais d'emploi et des remboursements de frais, avec indication de leur caractère forfaitaire ou réel ou de leur prise en charge directe par l'employeur ;
 - le montant des sommes versées au titre des chèques vacances ;
- le montant des cotisations ou primes versées par le salarié et l'employeur à un régime de retraite d'entreprise et déductibles de la rémunération imposable ou non rapportées à cette rémunération, selon qu'il s'agit de cotisations salariales ou patronales, en application du 2^o de l'article 83 du CGI ou, au titre de la retraite supplémentaire, du 2^{o-0 bis} (dispositions transitoires), et au titre de la retraite, du 2^{o-0 ter} du même article (salariés « impatriés »). Sont comprises dans ce total, les cotisations versées à un PERE pour leur partie obligatoire² ;
- le montant des sommes versées par l'employeur à un PERCO, exonérées en application du 18^o de l'article 81 du CGI² ;
- le taux de la déduction supplémentaire à laquelle la profession exercée ouvre droit, le cas échéant, ainsi que l'option choisie par l'entreprise pour l'assiette des taxes assises sur les salaires ;
- le montant de la retenue effectuée au titre de l'impôt sur le revenu en application de l'article 182 A du CGI (cf. n^{os} 713 et suiv.) ;
- les éléments de calcul de la taxe sur les salaires ;
- pour les salariés, à l'exception de ceux qui ne sont pas rémunérés en fonction d'un horaire de travail, exerçant à temps partiel ou sur une partie seulement de l'année civile, le nombre d'heures effectivement rémunérées au cours de l'année civile ;
- pour les agents de l'État et de ses établissements publics, des collectivités territoriales et de leurs établissements publics et les agents des établissements mentionnés à l'article 2 de la loi n^o 86-33 du 9 janvier 1986 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique hospitalière, travaillant à temps partiel ou non complet et non soumis à une durée du travail résultant d'une convention collective, la quotité du temps de travail, convertie en cas de variation en cours d'année en nombre d'heures rémunérées.

3. Le total pour l'ensemble des salariés de l'établissement des sommes mentionnées au 2.

Ces éléments appellent les précisions suivantes.

I. RÉMUNÉRATIONS À DÉCLARER

1. Principe.

Les rémunérations à déclarer concernent les salaires **imposables** (cf. n^{os} 400 et suiv.).

1. Pour l'estimation des avantages en nature (cf. n^{os} 459 et suiv.).

2. Selon les dispositions de l'article 39-0 A de l'annexe III au CGI, les employeurs doivent communiquer le même montant aux salariés concernés dans le même délai.

C'est ainsi que les employeurs établis en France doivent déclarer les salaires payés à des salariés domiciliés en France, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité rémunérée, ou à des salariés domiciliés hors de France, lorsque l'activité rémunérée est exercée sur le territoire français.

903 2. Cas particuliers.

- **Pourboires** : ils doivent être déclarés pour leur montant réel remis aux salariés, dès lors que l'employeur tient un registre de répartition entre lesdits salariés. À défaut, la déclaration doit faire état du forfait égal au salaire minimum garanti fixé par la convention collective se rapportant à la profession considérée.

Bien entendu, le salarié doit déclarer l'intégralité des sommes perçues par lui pour l'assiette de l'impôt sur le revenu dont il est redevable.

- **Indemnités pour frais d'emploi et remboursements de frais professionnels** : ces sommes doivent, en vertu d'une disposition expresse de l'article 39 de l'annexe III au CGI, figurer séparément dans la déclaration, lorsqu'elles remplissent les conditions prévues par l'article 81-1° du même code pour être exonérées d'impôt sur le revenu.

Cette obligation concerne toutes les indemnités pour frais d'emploi et remboursements de frais professionnels perçus par tous les bénéficiaires, quelles que soient la fonction exercée et la nature des frais couverts.

À cet égard, il est toutefois rappelé que :

- pour les dirigeants de société (cf. n° 427-8 et 9), seuls sont à déclarer à ce titre les remboursements de frais réels¹ ;
- les indemnités et remboursements correspondant à des frais couverts par la déduction forfaitaire normale de 10 % sont à comprendre dans la rémunération.

- **Compléments de salaires** : les excédents dégagés par l'application des limites de déduction prévues par l'article 83-2° du CGI et qui présentent le caractère de compléments de salaires (cf. nos 462-2 et suiv.) doivent être déclarés.

- **Frais de transport** : les sommes correspondant à la prise en charge par l'employeur d'une partie des frais de transport des salariés de la région parisienne, ainsi que les primes de transport versées à tous les autres salariés doivent être déclarées (cf. n° 421).

Remarque : dans le cas exceptionnel où le salarié a réglé directement des dépenses qui, eu égard à leur objet et aux circonstances dans lesquelles elles sont exposées, se rattachent à un acte de gestion de l'entreprise et incombent normalement à celle-ci, le montant des remboursements de frais opérés par l'entreprise n'a pas à être déclaré, mais l'employeur doit alors indiquer explicitement la nature des dépenses dans la déclaration des salaires.

II. PERSONNEL TRAVAILLANT À L'ÉTRANGER

904 Les employeurs établis en France doivent déclarer, par ailleurs, les salaires versés à leur personnel travaillant à l'étranger quel que soit le lieu de leur domicile. Ces salaires servent en effet de base à la taxe sur les salaires, pour leur montant brut, même s'ils ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu (cf. n° 800).

III. CAS DES EMPLOYEURS REDEVABLES DE LA TAXE SUR LES SALAIRES

905 Les employeurs totalement ou partiellement redevables de la taxe sur les salaires (cf. n° 809) sont tenus de mentionner, sur la déclaration annuelle de salaires, le montant brut servant de base à la taxe, l'assiette des taux majorés et les renseignements utiles à la liquidation de la taxe lorsque le salarié a été payé par plusieurs établissements dépendant d'une même entreprise.

Ainsi, les employeurs doivent mentionner dans la rubrique prévue à cet effet de la DADS les rémunérations brutes telles qu'elles sont définies en matière sociale, au sens de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale ou de l'article L. 741-10 du code rural et de la pêche maritime auquel renvoie l'article 231 du CGI, sous réserve des rémunérations dont l'exonération est maintenue pour la taxe sur les salaires (Disposition applicable depuis la déclaration relative aux salaires versés en 2002 ; cf. n° 805-1).

1. Les allocations forfaitaires dont, le cas échéant, ils bénéficient, sont assimilées à des rémunérations imposables en vertu des dispositions de l'article 80 *ter* du CGI (cf. n° 427-8).

C. OBLIGATIONS DES PERSONNES TENUES DE SOUSCRIRE LA DÉCLARATION

I. FORME DE LA DÉCLARATION

1. Déclaration sur support papier.

906

La déclaration doit être établie sur des formules fournies par l'administration :

- l'imprimé DADS 1, formulaire unique destiné à l'administration fiscale et aux organismes de sécurité sociale, pour le personnel non agricole (**procédure TDS — Saisie Unique**) ;
- l'imprimé 2460 pour le personnel agricole ou forestier.

Pour leur personnel titulaire, depuis l'année 2008, les **administrations publiques** peuvent soit déposer un imprimé 2460, soit accomplir leur obligation, par procédé informatique, y compris sous format DADS-U auprès du Centre national de transfert des données sociales si ce dernier l'accepte. Elles ne sont plus contraintes de déposer un bulletin individuel en complément des déclarations précitées.

Remarque :

L'administration autorise les déclarants, employeurs de salariés relevant de régimes particuliers ou spéciaux de sécurité sociale, à déposer les déclarations 2460 T, 2460-I et 2460-2 sur des formulaires édités au moyen de procédés informatiques (imprimante laser notamment). Cette faculté est subordonnée à l'obtention d'un agrément accordé aux déclarants et aux concepteurs de logiciels d'édition (cf. RC n° 7060 et suiv.).

La liste des organismes ayant bénéficié de cet agrément, complétée des imprimés agréés à déposer est publiée chaque année.

2. Déclaration sur support magnétique.

906-1

Aux termes de l'article 39 D de l'annexe III au CGI, la déclaration annuelle de données sociales peut être faite par un procédé informatique si le déclarant le demande et s'engage à se conformer aux prescriptions d'un cahier des charges. Ainsi :

- les entreprises dont les salariés relèvent du régime général de sécurité sociale peuvent, pour la déclaration des salaires, demander à adhérer à la **procédure TDS-Normes** ;
- lorsque les rémunérations versées ne relèvent pas du régime général, les entreprises peuvent demander aux services fiscaux à déclarer les salaires selon une **procédure bilatérale** qui ne s'applique qu'aux seules obligations fiscales.

Dans le cadre des procédures TDS-Normes et TD-bilatérale, les entreprises doivent faire une déclaration unique regroupant l'ensemble des établissements.

906-2

3. Déclaration transmise par réseau.

4. Remarques.

906-3

Lorsque la déclaration concerne plusieurs établissements, les salariés doivent être regroupés par établissement ayant une implantation géographique distincte et ayant donné lieu à une identification sous un numéro SIRET spécifique. Les salariés occupés dans les établissements dont l'effectif n'est pas supérieur à cinq peuvent être regroupés par département.

Par établissement, on désigne l'unité géographique où s'exerce une activité quelconque : bureau, magasin, dépôt, garage, usine, atelier, etc..., l'entreprise étant l'unité juridique qui comprend un ou plusieurs établissements.

Au titre des sommes versées depuis le 1^{er} janvier 2005, la déclaration doit être transmise selon un procédé informatique par le déclarant qui a souscrit au cours de l'année précédente une déclaration comportant **au moins deux cents bénéficiaires** (CGI, art. 89 A).

Depuis le 1^{er} janvier 2008, les employeurs doivent mentionner sur la DADS ou sur la déclaration 2460 d'une part, s'ils sont assujettis à la taxe d'apprentissage, à la contribution au développement de l'apprentissage et/ou à la participation à la formation professionnelle continue pour les entreprises de moins de dix salariés et, dans le cas où ils y sont assujettis, les bases d'imposition correspondantes.

II. DÉLAIS ET LIEUX DE DÉPÔT DE LA DÉCLARATION

1. Délais de dépôt de la déclaration.

907

La déclaration doit être souscrite **avant le 1^{er} février** de chaque année, pour les salaires **versés l'année précédente**.

La déclaration reçue par un centre de transfert des données sociales ou par la Caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés est réputée remise, à la date de cette réception, à tous les services destinataires. Le déclarant ne pourra pas être tenu pour responsable d'un retard ultérieur dans la retransmission des informations fournies aux organismes intéressés.

Dans le cadre des déclarations sur support papier, les employeurs qui fournissent à l'administration fiscale, en sus de la déclaration, les bulletins individuels, peuvent demander un délai supplémentaire allant jusqu'au 15 février.

Dans le cas de **cession** ou de **cessation**, en totalité ou en partie, de l'entreprise ou de cessation de l'exercice de la profession, **la déclaration des salaires** versés du 1^{er} janvier de l'année à la date de la cession ou cessation doit **être souscrite** dans un délai de **soixante jours** (CGI, art. 89). Il en est de même de la déclaration concernant les rémunérations versées l'année précédente si elle n'a pas encore été produite.

En cas de **décès** de l'employeur, la déclaration des rémunérations payées par le défunt pendant l'année au cours de laquelle il est décédé doit être souscrite par les héritiers dans les **six mois** du décès. Ce délai ne peut, toutefois, s'étendre au-delà du 31 janvier de l'année suivante.

2. Lieux de dépôt de la déclaration.

907-1

Selon les cas, les lieux de dépôt de la déclaration sont les suivants :

- **Procédure TDS-Normes** : la déclaration est déposée auprès du centre de transfert des données sociales précisé dans le cahier des charges.
- **Procédure TDS-Saisie Unique** : la déclaration est déposée auprès de l'URSSAF dont dépend l'établissement déclarant.
- **Procédure TD-Bilatérale** : la déclaration est transmise au centre de services informatiques de Nevers.
- **DAS 2, 2466** : la déclaration est transmise au centre départemental d'assiette dont dépend le déclarant.

Les déclarants sont encouragés également à utiliser le service en ligne de déclaration des tiers déclarants (Télé-TD) qui offre aux usagers un moyen supplémentaire d'accomplir leurs obligations de manière simple, gratuite et sécurisée. Deux modes distincts de transmission des données à la DGFIP sont disponibles, le dépôt de fichier en ligne et la saisie de formulaire en ligne depuis l'accès « www.impots.gouv.fr ».

D. SANCTIONS

908

Pour les sommes versées depuis le 1^{er} janvier 2000, les personnes qui ne se conforment pas aux obligations prévues par les articles 87 et 87 A du CGI sont redevables d'une **amende fiscale** égale à **5 %** du montant des **sommes non déclarées** (CGI, art. 1736-III).

chapitre 2

déclaration annuelle des pensions et rentes viagères

(CGI, art. 88 et ann. III, art. 39 A)

A. PERSONNES TENUES DE SOUSCRIRE LA DÉCLARATION

909

Toute personne physique ou morale payant des pensions ou rentes viagères est tenue de fournir des indications relatives aux titulaires de ces pensions ou rentes.

Les administrations et services publics, ainsi que les collectivités locales, sont tenus à la même obligation.

Toutefois, depuis les revenus 2007 déclarés en 2008, toute **personne physique** payant des **pensions alimentaires** est **dispensée** de souscrire la déclaration 2466.

B. CONTENU DE LA DÉCLARATION

910

La déclaration, qui doit être souscrite par les personnes payant des pensions ou rentes viagères, comporte les mêmes indications que celles prévues en matière de traitements et salaires et notamment :

1. Concernant le déclarant, ses nom, prénoms ou raison sociale, adresse et, pour les entreprises, le numéro SIRET ;

2. Concernant chaque bénéficiaire :

- son identification (dont son numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques pour les seules déclarations des personnes ou organismes mentionnés au I de l'article R* 81 A-1 du LPF) et son adresse au 31 décembre de l'année du revenu ;
- la nature des sommes versées et l'année normale d'échéance si elle diffère de celle du paiement ;
- le montant versé après déduction des cotisations aux assurances sociales ou, pour les contribuables pensionnés au 31 décembre 1986 ou au 31 décembre 2003 dont la pension avait fait l'objet d'un premier versement mensuel en 1987 ou en 2004, le montant des arrérages défini à l'article 158-5-e du CGI, sous réserve des dispositions de l'article 204-1 du même code (cf. n° 484) ;
- le montant de la retenue effectuée au titre de l'impôt sur le revenu, en application de l'article 182 A du CGI (cf. nos 713 et suiv.) ;
- le cas échéant, la date du décès.

3. Le total pour l'ensemble des allocataires des sommes mentionnées au 2.**C. FORME, DÉLAIS ET LIEU DE DÉPÔT DE LA DÉCLARATION -
SANCTIONS**

911

La déclaration doit être produite sur un imprimé de déclaration modèle 2466 (ou sur un support magnétique) dans les mêmes délais que la déclaration des traitements et salaires, c'est-à-dire dans la généralité des cas, avant le 1^{er} février de l'année suivant celle du versement des arrérages (cf. n° 907).

Le regroupement des établissements payeurs peut être effectué ; il est obligatoire pour la procédure TD-Bilatérale.

Les pensions et rentes viagères servies par les administrations, établissements et offices publics, ainsi que par les collectivités locales doivent être déclarées à l'aide de bulletins 2472.

S'agissant du lieu de dépôt de la déclaration, cf. n° 907-1.

Le non-respect des obligations prévues par l'article 88 du CGI entraîne l'application d'une amende fiscale dans les conditions visées au n° 908.

Au titre des sommes versées depuis le 1^{er} janvier 2005, la déclaration doit être transmise selon un procédé informatique par le déclarant qui a souscrit au cours de l'année précédente une déclaration comportant **au moins deux cents bénéficiaires** (CGI, art. 89 A).

chapitre 3

déclaration des commissions, courtages, ristournes, honoraires, droits d'auteur et d'inventeur (BOI-CF-CPF)

**A. DÉCLARATION DES COMMISSIONS, HONORAIRES ET AUTRES
RÉMUNÉRATIONS**

(CGI, art. 240 ; ann. III, art. 47 et 47 A)

I. PERSONNES TENUES DE SOUSCRIRE LA DÉCLARATION

912

L'obligation de déclarer incombe à toutes les **personnes physiques ou morales ou organismes**, quel que soit leur objet ou leur activité (associations régies par la loi de 1901¹, sociétés immobilières, syndicats professionnels, etc.), y compris les administrations de l'État, des départements et des communes et tous les organismes placés sous le contrôle de l'autorité

1. Toutefois, les associations à but non lucratif (et notamment sportives) sont dispensées de déclarer les remboursements de frais servis à leurs collaborateurs bénévoles, à l'occasion, par exemple, de déplacements dès lors que leur montant correspond à des dépenses dont le service peut vérifier, auprès des associations, le caractère normal.

administrative, dès lors que les intéressés, **à l'occasion de l'exercice de leur profession**, versent à des **tiers faisant ou non partie de leur personnel salarié** des sommes expressément désignées par le texte légal (cf. ci-après n° 913).

L'obligation de déclarer ne concerne donc pas les simples particuliers qui versent des honoraires à raison d'événements de leur vie privée. Par contre, elle incombe aux salariés qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent de telles rémunérations.

II. SOMMES À DÉCLARER

Pour qu'elles soient susceptibles d'être déclarées, les sommes versées à des tiers par les personnes désignées ci-dessus doivent répondre aux conditions suivantes :

913

Il doit s'agir de commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations, honoraires occasionnels ou non, gratifications et autres rémunérations versés à l'occasion d'actes ou de prestations qui ne revêtent pas, par leur nature même, le caractère d'actes de commerce.

Toutefois, il n'y a pas lieu de déclarer les remises s'analysant en de véritables diminutions de prix consenties par les entreprises à leurs clients en fonction du chiffre d'affaires réalisé avec ces derniers.

La déclaration doit mentionner la somme totale versée à chaque bénéficiaire durant l'année civile au titre de laquelle elle est souscrite, qu'il s'agisse de versements en espèces ou en nature (rémunérations toujours déclarées pour leur valeur réelle dans ce dernier cas). Lorsque les bénéficiaires sont assujettis à la TVA, les sommes sont déclarées **toutes taxes comprises**.

D'autre part, la déclaration doit faire ressortir, **distinctement** pour chacun des bénéficiaires, le **montant des indemnités ou des remboursements pour frais** qui lui ont été alloués. Peu importe, à cet égard, qu'il s'agisse d'indemnités forfaitaires pour frais, de remboursements forfaitaires de frais ou de remboursements de frais réels au vu de pièces justificatives ou que ces allocations ne s'accompagnent pas du versement d'une rémunération proprement dite.

Il est admis que n'ont pas à être compris dans la déclaration les remboursements qui correspondent à des frais dont la charge incombe au déclarant lui-même et qui ont été acquittés pour son compte par les personnes qui perçoivent les remboursements (frais d'enregistrement d'un acte, frais d'insertion, etc.), ou encore les provisions pour frais s'il est dûment établi qu'elles ont, à titre exclusif, le même objet (sommes versées pour le règlement des impôts ou taxes exigibles qui seront acquittées par le mandataire pour le compte du déclarant, par exemple).

Enfin, **doivent également être portés sur la déclaration :**

- les **jetons de présence** attribués ès qualités aux administrateurs de sociétés anonymes, aux membres du comité consultatif, aux membres du conseil de surveillance des sociétés anonymes, en commandite par actions et des sociétés à responsabilité limitée, ainsi que les autres rémunérations perçues ès qualités par les membres du conseil de surveillance des sociétés en commandite par actions et des sociétés à responsabilité limitée ;

- le **montant des revenus non salariaux payés** à des particuliers, sociétés ou associations non domiciliés en France ou n'y possédant pas d'installation professionnelle permanente ainsi que la retenue à la source opérée sur ces revenus (cf. n° 729) ;

- les **sommes versées** par les employeurs **aux organismes de formation** en exécution de conventions de formation professionnelle passées avec ces organismes.

Remarque.

Depuis les revenus 2007, **seules** les sommes versées **supérieures à 600 € par an pour un même bénéficiaire** doivent être portées sur la déclaration.

914

III. FORME, DÉLAIS ET LIEU DE DÉPÔT DE LA DÉCLARATION. SANCTIONS

915

1. Établissement de la déclaration.

La déclaration doit être établie :

- sur un imprimé DADS 1 ou 2460 (employeurs agricoles) lorsque la partie versante occupe, par ailleurs, des salariés (cf. n° 906) ;

- sur un imprimé DAS 2 si le déclarant n'a aucun salarié ou si le nombre des bénéficiaires de revenus est supérieur à la capacité de la DADS 1, ou encore si le déclarant a obtenu l'autorisation de produire des bulletins individuels, en même temps que la déclaration de résultats de l'entreprise.

Les déclarants qui utilisent des procédés informatiques (imprimante laser notamment) sont autorisés à produire leur déclaration sur des formules adaptées à ces procédés. Pour les

déclarations DAS2-T et DAS2-I, cette faculté est subordonnée à l'obtention d'un agrément accordé aux déclarants et aux concepteurs de logiciels d'édition (cf. RC n^{os} 7060 et suiv.).

Au titre des déclarations souscrites depuis le 1^{er} janvier 2010, la déclaration doit être transmise selon un procédé informatique par le déclarant qui a souscrit au cours de l'année précédente une déclaration comportant **au moins deux cents bénéficiaires** (CGI art. 89 A).

Remarque :

Le regroupement des établissements payeurs peut être effectué ; il est obligatoire pour TDS-Normes et la procédure TD-Bilatérale.

915-1 2. Délai de souscription de la déclaration (CGI, art. 87)

En principe, la déclaration des commissions, courtages, honoraires et autres rémunérations doit être souscrite dans le courant du mois de janvier de l'année suivant celle où les rémunérations ont été payées aux bénéficiaires.

Par dérogation, cette déclaration peut être souscrite en même temps que la déclaration de résultats.

La date de dépôt de la déclaration des commissions, ristournes, honoraires, courtages des tiers déclarants non tenus à souscrire une déclaration de résultat est alignée sur celle des tiers déclarants déposant une déclaration de résultat non soumis à l'impôt sur le revenu jusqu'à une date fixée par décret **et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai** (depuis l'année 2009).

Dans le cas de cession ou cessation de l'exercice de la profession ou de l'activité, la déclaration doit être produite dans les mêmes délais que ceux prévus pour les déclarations de salaires (cf. n^o 907).

915-2 3. S'agissant du lieu de dépôt de la déclaration.

Cf. n^o 907-1.

Les déclarants sont encouragés également à utiliser le service en ligne de déclaration des tiers déclarants (Télé-TD) qui offre aux usagers un moyen supplémentaire d'accomplir leurs obligations de manière simple, gratuite et sécurisée. Deux modes distincts de transmission des données à la DGFIP sont disponibles, le dépôt de fichier en ligne et la saisie de formulaire en ligne depuis l'accès « www.impots.gouv.fr ».

916 4. Sanctions applicables (CGI, art. 1736-I).

Le fait de ne pas se conformer aux obligations prévues à l'article 240 du CGI entraîne l'application d'une amende égale à **50 %** des sommes non déclarées.

L'amende **n'est pas applicable**, en cas de **première infraction** commise au cours de **l'année civile** en cours et des **trois années précédentes**, lorsque les intéressés ont réparé leur omission, soit spontanément, soit à la première demande de l'administration, avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite.

B. DÉCLARATION DES DROITS D'AUTEUR ET D'INVENTEUR

(CGI, art. 241 et ann. III, art. 47, 47 bis et 47 A)

917 Les entreprises, sociétés ou associations qui procèdent à l'encaissement et au versement de droits d'auteur ou d'inventeur sont tenues de déclarer le montant des sommes qu'elles versent à leurs membres ou à leurs mandants.

La déclaration est souscrite dans les mêmes conditions que celles relatives aux commissions, honoraires et autres rémunérations (cf. n^{os} 915 à 915-2).

Conformément aux dispositions de l'article 241 du CGI, les sociétés de perception et de répartition de droits ainsi que les producteurs doivent déclarer, sur l'imprimé DADS1 ou DAS2, le montant brut des droits d'auteur qui ont été répartis par leurs soins au cours de l'année précédente.

Lorsque les droits d'auteur sont soumis à la TVA dans les conditions de droit commun ou par application de la retenue, la déclaration porte sur le montant TVA comprise des droits versés, quel que soit le régime d'imposition (règles des bénéficiaires non commerciaux ou des traitements et salaires) du bénéficiaire des droits ou l'option exercée pour la prise en compte des frais (déduction forfaitaire ou des frais réels).

Pour les auteurs soumis au régime de la retenue de TVA, les parties versantes doivent indiquer également le montant de la TVA nette versée au Trésor pour le compte de l'auteur qui est compris dans le montant des droits déclarés.

Le non-respect des obligations prévues par l'article 241 du CGI entraîne l'application d'une amende fiscale dans les conditions exposées cf. n^o 908.

chapitre 4

déclaration des rémunérations d'associés et des parts de bénéficiaires

A. DÉCLARATION DES RÉMUNÉRATIONS D'ASSOCIÉS

(CGI, art. 242-2 ; ann. III, art. 48)

918

Les personnes morales, sociétés et entreprises **passibles de l'impôt sur les sociétés** sont tenues de fournir à l'administration dans les trois premiers mois de chaque année un état indiquant, notamment, le montant des sommes versées à chacun des associés pendant la période retenue pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés à titre de traitements, émoluments et indemnités, remboursements forfaitaires de frais ou autres rémunérations de leurs fonctions ou de leurs apports dans la société, et l'année au cours de laquelle ces versements ont été effectués.

Ces dispositions s'appliquent :

- aux sociétés à responsabilité limitée ;
- aux sociétés en commandite par actions ;
- aux sociétés en nom collectif, en commandite simple ou en participation ainsi qu'aux sociétés de copropriétaires de navires ayant **opté** pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

Dans la pratique, les renseignements doivent figurer dans le cadre approprié de la déclaration annuelle des résultats qui doit être souscrite par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

Toute infraction relative à ces obligations est sanctionnée par une amende fiscale prévue par l'article 1729-B du CGI (cf. RC n° 7285).

B. DÉCLARATION DES PARTS DE BÉNÉFICIAIRES

(CGI, art. 242-1 ; ann. III, art. 48)

919

Les sociétés en nom collectif, en commandite simple ou en participation ainsi que les sociétés de copropriétaires de navires qui **n'ont pas** opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux et les sociétés ou groupements exerçant une activité libérale non passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenues de fournir à l'administration, en même temps que la déclaration annuelle de leurs résultats, un état indiquant :

- les nom, prénoms et domicile des associés, gérants ou co-participants ;
- la part de bénéfice ou de déficit de l'exercice ou des exercices clos au cours de l'année précédente correspondant aux droits de chacun des associés en nom ou commandités ou revenant à chaque associé, gérant ou co-participant ;
- dans les sociétés en commandite simple, le montant des bénéfices distribués aux commanditaires au cours de l'année précédente.

Ces dispositions s'appliquent dans les mêmes conditions à toutes les personnes morales qui relèvent à des titres divers du régime fiscal des sociétés de personnes, notamment aux groupements d'intérêt économique et aux sociétés à responsabilité limitée ayant opté pour ce régime. Les renseignements visés ci-dessus doivent figurer dans les cadres, spécialement aménagés à cet effet, des déclarations annuelles des résultats ou de leurs annexes.

Toute infraction relative à ces obligations est sanctionnée par une amende fiscale prévue par l'article 1729-B du CGI (RC n° 7285).

chapitre 5

déclaration des revenus de valeurs mobilières

(CGI, art. 242 *ter*-1 ; ann. II, art. 75 et ann. III, art. 49 D à 49 I *sexies* ;
BOI-RPPM-PVBMI-40-30 ; Loi de finances pour 2013, art. 9-I-K)

920

Conformément à l'article 242 *ter*-1 du CGI, les opérations sur valeurs mobilières et les revenus de capitaux mobiliers font l'objet d'une déclaration récapitulative annuelle dénommée **Imprimé Fiscal Unique** (IFU). Les articles 49 D à 49 I *sexies* de l'annexe III au CGI fixent le contenu de cette déclaration.

Depuis l'année 2006, doit être joint à cette déclaration, le cas échéant, un état des intérêts de créances de toute nature et produits assimilés dénommé état « directive ».

A. DÉFINITION DES DÉCLARANTS (BOI-RPPM-PVBMI-40-30-10)

920-1

Est tenu de souscrire la déclaration l'établissement payeur qui est, selon le cas, le débiteur des revenus ou toute personne ou organisme assurant le paiement ou tenant le compte de personnes réalisant des opérations à déclarer portant sur des produits, gains ou valeurs visés¹ aux articles 108 à 125-0 A et 125 A-III *bis* du CGI ainsi que sur les profits réalisés sur les marchés à terme d'instruments financiers (MATIF), les marchés d'options négociables (MONEP), les bons d'options et les parts de fonds communs d'intervention sur les marchés à terme (FCIMT) en application des articles 150 *octies*, 150 *nonies*, 150 *decies* et 150 *undecies* du CGI.

Sont également tenus de souscrire la déclaration, l'organisme auprès duquel est ouvert un plan d'épargne populaire (PEP) ou un plan d'épargne en actions (PEA) ou un plan d'épargne retraite populaire (PERP), ainsi que toute personne ayant encaissé des revenus pour le compte de tiers sans révéler au payeur l'identité du bénéficiaire réel des produits.

Remarques :

1. Obligations déclaratives particulières relatives aux revenus distribués payés depuis le 1^{er} janvier 2005.

Les établissements payeurs, qui assurent le paiement des revenus distribués par les sociétés distribuées mentionnées à l'article 158-3-2° du CGI et par les organismes mentionnés à l'article 158-3-4° dudit code (OPCVM ou sociétés assimilées) doivent individualiser ces revenus au regard de leur éligibilité à l'abattement en base de 40 % (CGI, art. 242 *ter*).

De même, les établissements payeurs soumis aux obligations déclaratives de l'article 242 *ter* du CGI qui paient des revenus de capitaux mobiliers à des établissements payeurs soumis aux mêmes obligations déclaratives, ainsi qu'à des OPCVM ou sociétés assimilées mentionnées à l'article 158-3-4° du CGI, identifient lors de leur paiement la part de ces revenus éligible à l'abattement en base de 40 % (CGI, art. 243 *ter*).

2. Obligations liées à la transposition de la directive « épargne ».

Conformément aux dispositions de l'article 242 *ter*-3 du CGI issu de la transposition en droit français de la directive « épargne » 2003/48/CE du 3 juin 2003, les établissements payeurs doivent, en leur qualité d'agents payeurs, joindre à la déclaration annuelle des opérations sur valeurs mobilières, un état des intérêts de créances de toute nature et produits assimilés :

- payés au cours de l'année précédente à un bénéficiaire effectif (CGI, ann. III, art. 49-1 *ter*-I, al. 1) ;
- ou, s'agissant d'une entité n'ayant pas formulé l'option, reçus au cours de l'année précédente pour la quote-part revenant à un bénéficiaire effectif (CGI, ann. III, art. 49-1 *ter*-I, al. 2).

Cet état comprend, outre la reprise des éléments d'identification du déclarant, de la référence aux comptes concernés et des éléments d'identification du bénéficiaire effectif mentionnés sur l'IFU (CGI, ann. III, art. 49-1 *ter*-IV) :

- dans certains cas, le numéro d'identification fiscale (NIF) du bénéficiaire effectif ;
- et le montant des intérêts de créances de toute nature et les produits assimilés.

Cet état des intérêts est obligatoire pour les intérêts payés depuis le 1^{er} juillet 2005.

Par ailleurs, les revenus provenant de la cession, du remboursement ou du rachat de parts ou actions d'OPCVM et d'entités assimilées investis à plus de 40 % jusqu'au 31 décembre 2010 ou 25 % depuis le 1^{er} janvier 2011, en créances et produits assimilés entrant dans le champ d'application de la directive « épargne », ces organismes ou entités ont des obligations spécifiques prévues aux 7^{ème} et 8^{ème} alinéas de l'article 242 *ter*-1 du CGI. Des obligations spécifiques ainsi que des sanctions encourues en cas de manquement à celles-ci sont prévues.

3. Obligations déclaratives des fonds de placement immobilier (CGI, art. 242 *ter* B).

Les obligations particulières des personnes qui assurent la mise en paiement des revenus, plus-values ou profits distribués par les fonds de placement immobilier (FPI), visés à l'article 239 *nonies* du CGI, ont été fixées par l'article 28 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 et par l'article 27 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

4. Obligations déclaratives des sociétés de capital-risque, des sociétés de gestion de fonds communs de placements à risques ou de sociétés de capital-risque et de certaines entités (CGI, art. 242 *ter* C).

Les sociétés de capital-risque, les sociétés de gestion de fonds communs de placement à risques ou de sociétés de capital-risque et les entités mentionnées au dernier alinéa du 8 du II de l'article 150-0 A du CGI, ou les sociétés qui réalisent des prestations de services liées à la gestion des fonds communs de placement à risques, des sociétés de capital-risque ou des entités précitées sont tenues de mentionner, sur la déclaration prévue à l'article 242 *ter* dudit code, l'identité et l'adresse de leurs salariés ou dirigeants qui ont bénéficié de gains nets et distributions mentionnés au 8 du II de l'article 150-0 A du CGI, aux deuxième à huitième alinéas du 1 du II de l'article 163 *quinquies* C dudit code et à l'article 80 *quindécies* du CGI ainsi que, par bénéficiaire, le détail du montant de ces gains et distributions.

La société de gestion ou, le cas échéant, le dépositaire des actifs des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques et des entités mentionnées au dernier alinéa du 8 du II de l'article 150-0 A du CGI fournit aux personnes mentionnées ci-dessus les informations nécessaires en vue de leur permettre de s'acquitter de l'obligation déclarative correspondante.

Ces dispositions s'appliquent aux déclarations déposées depuis le 1^{er} janvier 2010 (CGI, art. 242 *ter* C).

1. À l'exception des jetons de présence déclarés, en application de l'article 240 du CGI, sur les déclarations DADS 1, DAS 2, ou 2460.

B. PRÉSENTATION DE LA DÉCLARATION

921 Les déclarants doivent **impérativement** se conformer à la déclaration normalisée « IFU » et à l'état « directive ».

Ce formulaire administratif comporte plusieurs feuillets :

- un premier feuillet 2561 qui comprend les opérations ou les produits les plus courants (PEA, PEP, PERP, cessions de valeurs mobilières...);
- un deuxième feuillet 2561 *bis* qui comprend les opérations ou produits suivants : les sociétés de capital-risque, les fonds communs de placement à risques, les marchés à terme, les bons d'option et les marchés d'options négociables, les fonds communs d'intervention sur les marchés à terme, les fonds de placement immobilier ;
- un troisième feuillet 2561 *quater* qui correspond à l'état « directive » et qui comprend les intérêts de créances de toute nature et produits assimilés lorsque leur bénéficiaire a son domicile fiscal dans un État membre de l'Union européenne autre que la France, ou à Aruba, aux Antilles néerlandaises, à Guernesey, à Jersey, à l'île Man, aux îles Vierges britanniques et à Montserrat.

922 Toutefois, sont dispensés de déclaration, notamment :

- les intérêts des livrets A (CGI, art. 157-7°) ;
- les intérêts du livret bleu du Crédit mutuel (CGI, art. 157-7°) ;
- les intérêts des livrets d'épargne populaire (livrets roses ; CGI, art. 157-7° *ter*) ;
- les intérêts des livrets jeunes (CGI, art. 157-7° *quater*) ;
- les intérêts et la prime d'épargne versés sur les comptes d'épargne logement. Il en est de même pour les intérêts et la prime d'épargne exonérés d'impôt sur le revenu versés sur les plans d'épargne logement au cours de douze premières années du plan ou pour les plans ouverts avant le 1^{er} avril 1992 jusqu'à leur date d'échéance (CGI, art. 157-9° *bis*) ;
- les intérêts versés aux titulaires de livrets d'épargne des travailleurs manuels (CGI, art. 157-9° *ter*) ;
- le produit des dépôts effectués sur un **livret de développement durable** (ex CODEVI) ouvert et fonctionnant dans les conditions et limites prévues par le code monétaire et financier (CGI, art. 157-9° *quater*) ;
- les intérêts des bons et titres placés sous le régime fiscal de l'anonymat (CGI, art. 242 *ter*-1-3°) ;
- les intérêts des livrets d'épargne d'entreprise (LEE ; CGI, art. 157-9° *quinquies*) ;
- les produits d'épargne salariale exonérés d'impôt sur le revenu.

C. MODALITÉS GÉNÉRALES DE SOUSCRIPTION

I. PRINCIPE D'UNE DÉCLARATION PAR BÉNÉFICIAIRE

923 En application des dispositions combinées des articles 49 D à 49 G et 49 I *ter* de l'annexe III au CGI, la déclaration unique doit regrouper l'ensemble des opérations effectuées chez un même établissement payeur pour le compte d'un même client.

Il est donc établi pour chaque bénéficiaire :

- un feuillet 2561, si celui-ci a réalisé des opérations ou est uniquement titulaire de revenus les plus courants ;
- un feuillet 2561 *bis*, si celui-ci a réalisé uniquement des opérations sur les produits dérivés ou à risque, sur des fonds de placement immobilier ;
- le cas échéant, un feuillet 2561 *quater* (état « directive »), si celui-ci a effectué des opérations sur les créances de toute nature et produits assimilés entrant dans le champ de la directive « épargne » ou a son domicile fiscal dans un État membre de l'Union européenne autre que la France ;
- une déclaration comportant les feuillets 2561 et 2561 *bis* si celui-ci est titulaire de revenus ou a réalisé des opérations qui figurent sur chacun de ces feuillets, accompagnée le cas échéant, d'un feuillet 2561 *quater*, si celui-ci a son domicile fiscal dans un État membre de l'Union européenne autre que la France.

II. PÉRIODE COUVERTE PAR LA DÉCLARATION

- 923-1** Conformément aux dispositions des articles 49 D et 49 I *ter* de l'annexe III au CGI, la déclaration et l'état « directive » doivent regrouper l'ensemble des opérations effectuées au cours de l'**année civile** précédant l'année de déclaration des opérations.

III. FORME DE LA DÉCLARATION

- 923-2** Il est satisfait aux obligations résultant des articles 49 D à 49 G et 49 I *ter* de l'annexe III au CGI soit par la **communication d'un support informatique**, soit par l'**envoi de formulaires papier normalisés**. L'exemplaire à remettre au bénéficiaire porte le n° 2561 *ter*.

L'administration autorise les déclarants à déposer les feuillets 2561 et/ou 2561 *bis* et/ou 2561 *quater* sur des formulaires édités au moyen de procédés informatiques (imprimantes laser notamment). L'utilisation de ces procédés est subordonnée à l'obtention d'un agrément.

La déclaration doit **obligatoirement** être transmise à l'administration fiscale selon un procédé informatique par :

- le déclarant qui a souscrit au moins **100 déclarations** sur support papier au cours de l'année précédente (CGI, art. 242 *ter-1*).

- par le déclarant qui a souscrit, au titre de l'année précédente, une ou plusieurs déclarations pour un montant global de revenus, **égal ou supérieur à 15 000 €**. Cette modalité obligatoire de déclaration s'applique depuis le 1^{er} janvier 2010 (CGI art. 242 *ter-1*).

Un nouveau service de déclaration en ligne est proposé aux usagers professionnels sur le site www.impots.gouv.fr, soit par dépôt de fichier, soit par complètement d'un formulaire.

IV. DATE ET LIEU DE DÉPÔT DE LA DÉCLARATION

- 923-3** **1. La déclaration IFU et l'état « directive » des opérations réalisées au cours d'une année civile doivent être produits au plus tard le 15 février de l'année suivante.**

Tout retard par rapport à l'échéance légale doit être porté à la connaissance de l'administration fiscale, y compris en cas de force majeure.

- 923-4** **2. Les déclarants « papier » doivent adresser la déclaration et l'état « directive » au service des tiers déclarants désigné dont dépend le domicile ou le principal établissement du déclarant.**

Les déclarants adhérents à la procédure TD-RCM doivent adresser les supports magnétiques des déclarations de revenus de capitaux mobiliers (CD-ROM ou DVD) et des états « directive » (CD-ROM ou DVD) regroupant toutes les opérations réalisées au cours de l'année civile précédente au Centre de Services Informatiques de Nevers. Les modalités d'envoi sont précisées dans les cahiers des charges des procédures TD-RCM et TD-DE.

Depuis la déclaration des revenus versés en 2009, les fichiers TD-RCM peuvent être adressées par réseau au centre de services informatiques de Nevers via l'application TELE-TD (Arrêté du 19 février 2010, publié au *JO* du 17 mars, et modifié par l'arrêté du 9 mars 2011, publié au *JO* du 7 avril). Ce service permet d'envoyer par Internet les données fiscales requises, de sécuriser par chiffrement l'acheminement des ces données et de se voir délivrer un accusé de réception immédiatement après envoi.

Les déclarants qui n'utilisent pas la procédure TD-RCM peuvent saisir leur déclaration en ligne via l'application TELE-TD (25 bénéficiaires maximum) ou sur support papier, formulaires normalisés.

L'accès à TELE-TD est disponible sur le site impots.gouv.fr (professionnels/accès spécialisés/tiers déclarants/Services en ligne > Accès à la transmission par l'Internet des fichiers TD-Bilatéral).

- 3. Quelle que soit la procédure de dépôt (papier ou magnétique) adoptée par le déclarant.**

Les déclarations sont **accompagnées** d'un bordereau d'envoi, prévu par l'article 49 H de l'annexe III au CGI (arrêté du 6 mai 2009 publié au *JO* du 25 juin 2009).

V. SANCTIONS

- 923-5** Les infractions aux obligations déclaratives entraînent l'application, selon le cas, des amendes prévues à l'article 1736-I du CGI (pour défaut de déclaration, omissions, inexactitudes) et/ou de celle prévue par l'article 1729-B du même code (pour déclaration tardive) [cf. RC n^{os} 7285 et 7290].

chapitre 6

déclaration des contrats de prêts

(CGI, art. 242 *ter*-3 ; ann. III, art. 49 B)

A. PERSONNES TENUES DE SOUSCRIRE UNE DÉCLARATION

924

La déclaration de contrat de prêt doit être souscrite soit par **l'intermédiaire** qui intervient dans la conclusion du contrat ou la rédaction de l'acte, soit en l'absence d'intermédiaire, par le **débiteur** ou, le cas échéant, par le **créancier** (cf. n° 925, situation envisagée au 1').

B. CONTRATS DE PRÊTS SOUMIS À DÉCLARATION

925

Il s'agit de tous les contrats de prêts, verbaux ou écrits, productifs ou non d'intérêts, que l'acte qui les constate ait été enregistré ou non, et sans qu'il y ait lieu de rechercher si les produits versés seront ou non soumis au prélèvement.

En revanche, **sont dispensés de déclaration** (CGI, ann. IV, art. 23-L) :

1. Les contrats de prêts dont le montant en principal n'excède pas 760 €.

Cependant, si une même personne obtient ou consent au cours d'une année civile plusieurs prêts d'un montant unitaire inférieur à **760 €** mais dont le total en principal excède cette somme, cette personne est tenue de déclarer tous les prêts inférieurs à ce seuil auxquels elle est ainsi partie en qualité de débiteur ou de créancier.

2. Les contrats de prêts conclus par l'État, les établissements publics, les collectivités locales.

3. Les contrats de prêts dans la conclusion desquels les établissements de crédit enregistrés par le Comité des établissements de crédit et des entreprises d'investissement interviennent comme prêteurs ou emprunteurs.

4. Les contrats de prêts réalisés sous forme d'émissions publiques d'obligations ou de bons de caisse par les banques.

Toutefois, cette dispense de déclaration ne s'applique pas lorsque le détenteur des bons et titres mentionnés à l'article 125 A-III *bis*-2° du CGI renonce à l'anonymat. Dans ce cas, les opérations réalisées sur ces produits doivent être portées sur la déclaration mentionnée au n° 920.

C. CONTENU DE LA DÉCLARATION

(CGI, ann. III, art. 49 B et 49 D)

926

Les personnes qui interviennent à un titre quelconque dans la conclusion des contrats de prêts soumis à déclaration sont tenues de déclarer les noms et adresses du prêteur et de l'emprunteur, la date, le montant et les conditions du prêt, notamment sa durée, le taux et la périodicité des intérêts ainsi que les modalités de remboursement du principal.

D. FORME, DÉLAI ET LIEU DE DÉPÔT DE LA DÉCLARATION - SANCTIONS

927

La déclaration doit mentionner les contrats de prêts **conclus** au cours de **la précédente année**. Elle est établie sur un imprimé 2062.

Lorsqu'elle est souscrite par l'intermédiaire, elle est adressée dans le premier mois de chaque année à la direction des services fiscaux, ou direction des finances publiques, du lieu du domicile réel ou du principal établissement de la personne physique ou morale déclarante.

Lorsqu'elle est souscrite par le débiteur ou le créancier (cf. n° 924), elle est adressée au service des impôts dont celui-ci dépend en même temps que la déclaration de ses revenus ou que la déclaration de ses résultats.

Conformément aux dispositions de l'article 1783 B du CGI, les infractions à l'article 242 *ter*-3 dudit code donnent lieu, le cas échéant, aux sanctions pénales qui frappent les personnes visées à l'article 1743-2° du même code ou celles, à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-525, visées à l'article 1741 du CGI.

Chapitre 7

déclaration du quota d'investissement des fonds communs de placement à risque (FCPR) et des sociétés de capital-risque (SCR)

(CGI, art. 242 *quinquies* ; ann. II, art. 171 AS *bis* et 171 AW)

927-1

L'article 242 *quinquies* du CGI a instauré, depuis le 1^{er} janvier 2007, des obligations déclaratives à l'égard des sociétés de gestion des FCPR et des SCR.

Conformément aux termes de l'article 242 *quinquies* du CGI, **la société de gestion d'un fonds commun de placement à risques** dont le règlement prévoit que les porteurs de parts pourront bénéficier des avantages fiscaux prévus aux articles 38-5-2°, 163 *quinquies* B, 150-0 A, 209-0 A et 219 du CGI est tenue de souscrire et de faire parvenir au service des impôts auprès duquel elle souscrit sa déclaration de résultats une **déclaration annuelle** détaillée permettant d'apprécier :

- à la fin de chaque semestre de l'exercice, le quota d'investissement prévu à l'article 163 *quinquies* B-II-1° du CGI et la limite prévue à l'article L. 214-28-III du code monétaire et financier, ou le quota d'investissement et la limite prévus par les dispositions de l'article L. 214-3-I et II du même code (Ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs) ;
- pour chaque répartition, les conditions d'application de l'article 38-5-2° du CGI et de l'article 219-I-a *sexies* dudit code.

Ces obligations déclaratives sont précisées.

Les sociétés de capital-risque joignent à leur déclaration de résultats un **état** :

- permettant d'apprécier, à la fin de chaque semestre de l'exercice, le quota d'investissement et la limite prévus respectivement au troisième alinéa et au quatrième alinéa du 1° de l'article 1^{er}-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier ;

- pour chaque distribution, les conditions d'application de l'article 39 *terdecies*-5 du CGI et de l'article 219-I-a *sexies* dudit code.

Ces obligations déclaratives sont précisées.

Les sanctions applicables pour non-respect des obligations sont prévues notamment par l'article 1763 B du CGI (cf. RC n°s 7311, 7312 et 7313).

chapitre 8

déclaration des personnes morales réalisant des investissements outre-mer

(CGI, art. 242 *sexies* ; CGI, ann. II, art. 171 AX ; ann. III, art 46 *quaterdecies* Y)

927-2

Les personnes morales qui réalisent, en vue de les donner en location, des investissements outre-mer bénéficiant des dispositions prévues aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 199 *undecies* C ou 217 *undecies* du CGI **doivent déclarer** à l'administration fiscale la nature, le lieu de situation, les modalités de financement et les conditions d'exploitation de ces investissements.

Lorsque les investissements sont réalisés par des personnes morales **en vue d'être donnés en location**, la déclaration indique l'identité du locataire et, dans les cas prévus par la loi, le montant de la fraction de l'aide fiscale rétrocédée à ce dernier.

La déclaration donne lieu à la délivrance d'un récépissé.

Ces informations sont transmises, sur un support électronique dans le même délai que celui prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice au cours duquel les investissements en cause sont réalisés ou achevés lorsqu'il s'agit d'immeubles suivant des modalités fixées par le décret n° 2010-136 du 10 février 2010 (CGI, ann. III, art. 46 *quaterdecies* Y).

Le non-respect de ces obligations déclaratives est sanctionné par des amendes fiscales prévues à l'article 1729 B du CGI et, pour les investissements réalisés à compter du premier jour

du sixième mois suivant le 29 mai 2009 (date d'entrée en vigueur de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009), à l'amende prévue à l'article 1740-0 A du CGI (cf. RC n° 7285).

chapitre 9

Obligations des entreprises obtenant pour autrui les avantages fiscaux liés aux investissements outre-mer

(CGI, art. 242 *septies*)

927-3

L'activité professionnelle consistant à obtenir pour autrui les avantages fiscaux prévus aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 199 *undecies* C, 217 *undecies* et 217 *duodecies* du CGI ne peut être exercée que par les entreprises inscrites sur un registre tenu par le représentant de l'État dans le département ou la collectivité dans lequel ces entreprises ont leur siège social.

Ne peuvent être inscrites sur ce registre que les entreprises qui satisfont aux conditions suivantes :

- justifier de l'aptitude professionnelle des dirigeants et associés ;
- être à jour de leurs obligations fiscales et sociales ;
- contracter une assurance contre les conséquences pécuniaires de leur responsabilité civile professionnelle ;
- présenter, pour chacun des dirigeants et associés, un bulletin n° 3 du casier judiciaire vierge de toute condamnation ;
- justifier d'une certification annuelle de leurs comptes par un commissaire aux comptes ;
- avoir signé une charte de déontologie.

Les opérations réalisées par ces entreprises sont déclarées annuellement à l'administration fiscale, quel que soit le montant de l'investissement ouvrant droit aux avantages fiscaux susmentionnés. Pour chaque opération sont précisés la nature et le montant de l'investissement, son lieu de situation, les conditions de son exploitation, l'identité de l'exploitant, le montant de la base éligible à l'avantage en impôt, la part de l'avantage en impôt rétrocédée, le cas échéant, à l'exploitant ainsi que le montant de la commission d'acquisition et de tout honoraire demandés aux clients.

Lorsque l'investissement est exploité dans une collectivité d'outre-mer ou en Nouvelle-Calédonie, l'administration fiscale transmet au représentant de l'État les informations mentionnées ci-dessus.

Lorsque le montant de l'investissement dépasse le seuil au-delà duquel l'avantage fiscal est conditionné à l'agrément préalable du ministre chargé du budget, dans les conditions définies aux articles susmentionnés, et qu'il est exploité par une société dont plus de 50 % du capital sont détenus par une ou plusieurs personnes publiques, l'intervention éventuelle des entreprises concernées est subordonnée à leur mise en concurrence, dans des conditions fixées par décret. Cette mise en concurrence conditionne le bénéfice de l'avantage en impôt.

Les conditions d'application de ce dispositif sont fixées par décret en Conseil d'État.

Ce dispositif n'est pas applicable aux investissements réalisés avant la date de promulgation de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, ni aux opérations pour lesquelles la délivrance d'un agrément a été sollicitée avant cette date. Ces obligations déclaratives ne s'appliquent pas aux opérations pour lesquelles les entreprises ont été missionnées avant la date de promulgation de la même loi.

Le non-respect des obligations mentionnées à l'article 242 *septies* nouveau du CGI entraîne le paiement d'une **amende égale à 50 %** du montant des avantages fiscaux indûment obtenus en application des articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 199 *undecies* C, 217 *undecies* et 217 *duodecies* dudit code (CGI, art. 1740-00 AB).

chapitre 10

déclaration des comptes financiers

A. OUVERTURE ET CLÔTURE DES COMPTES EN FRANCE

(CGI, art. 1649 A, al. 1 ; ann. IV art. 164 FB à 164 FF ; BOI-CF-CPF)

I. CHAMP D'APPLICATION

1. Personnes tenues par l'obligation.

928

Les dispositions du premier alinéa de l'article 1649 A du CGI s'appliquent à toutes les personnes physiques ou morales qui reçoivent en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces.

Sont notamment visés :

- la Banque de France ;
- les comptables publics ;
- les services financiers de la Poste ;
- l'ensemble des établissements visés par la loi bancaire du 24 janvier 1984 modifiée ;
- la caisse des dépôts et consignations ;
- les prestataires de services d'investissement.

2. Opérations soumises à déclaration.

928-1

Doivent être déclarées les ouvertures et les clôtures de comptes, ainsi que les modifications portant sur les éléments essentiels d'identification du compte et de son ou ses titulaire(s).

3. Comptes soumis à déclaration.

928-2

La déclaration des ouvertures, des modifications et des clôtures concerne tous les comptes ouverts au nom de leurs clients par les personnes ou organismes visés par le premier alinéa de l'article 1649 A du CGI, quels que soient la nationalité ou le domicile du titulaire, ou la nature ou la dénomination du compte.

Toutefois, en vertu de tolérances administratives, les déclarations ne sont pas exigées pour certains comptes.

4. Informations obligatoires.

928-3

- Les avis devront comporter les rubriques suivantes :
- l'identification de l'établissement gestionnaire du compte ;
 - les caractéristiques du compte ;
 - la nature et la date de l'opération déclarée ;
 - les renseignements relatifs aux titulaires des comptes.

II. MODALITÉS DE SOUSCRIPTION

1. Formalités d'immatriculation.

928-4

Préalablement à toute opération d'ouverture, de clôture ou de modification de compte, les déclarants visés au premier alinéa de l'article 1649 A du CGI doivent être répertoriés au centre de services informatiques de Nemours.

2. Forme de la déclaration.

928-5

a. Chaque déclarant doit normalement fournir à l'administration une bande magnétique ou une cartouche comportant, pour la période de référence, l'ensemble des ouvertures, modifications et clôtures de compte.

b. Les établissements qui ne sont pas dotés d'une procédure informatique permettant la transmission des renseignements utilisent un lot d'avis papier établis selon le modèle normalisé.

3. Modalités de déclaration.

928-6

La déclaration des ouvertures, des modifications et des clôtures de comptes est mensuelle.

L'ensemble des déclarations souscrites en application de l'article 1649 A du CGI doit être adressé au service FICOBA, centre de services informatiques de Nemours, 22 avenue J.-F. Kennedy, 77796 Nemours Cedex.

III. SERVICE FICOBA

- 928-7
- Travaux effectués.
 - Modalités de consultation par les personnes, organismes et autorités extérieurs à la DGFIP.

IV. SANCTIONS

- 928-8
- L'absence de déclaration dans les délais requis est passible d'une amende fiscale prévue par l'article 1736-IV du CGI (cf. RC n° 7290-2).

B. COMPTES OUVERTS, UTILISÉS OU CLOS HORS DE FRANCE

(CGI, art. 1649 A, al. 2 et ann. III, art. 344 A et 344 B)

- 929
- Les personnes physiques, les associations, les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France (cf. n^{os} 1 et suiv.), sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger (CGI, art. 1649 A, al. 2).

Les modalités d'application de cette disposition sont fixées par les articles 344 A et 344 B de l'annexe III au CGI.

Sont également soumises à cette obligation, les personnes de nationalité française qui ont établi à Monaco leur résidence habituelle depuis le 14 octobre 1957.

Pour la sanction de cette obligation, cf. n° 51 et RC n^{os} 7290-2 et 7301.

I. CONTENU DE LA DÉCLARATION

- 930
- Les comptes à déclarer sont ceux ouverts hors de France auprès de toute personne de droit privé ou public qui reçoit habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces.

II. MODALITÉS DE DÉCLARATION

- 931
- Il doit être procédé au titre de chaque année (ou exercice) à une déclaration par compte ouvert, utilisé ou clos à l'étranger.

La déclaration est effectuée sur un imprimé 3916 ou sur papier libre reprenant les mentions de cet imprimé. Elle est jointe à la déclaration de revenus ou de résultats.

chapitre 11

titulaires de contrats de publicité ou d'affichage

(CGI, art. 1649 B et ann. III, art. 344 GA à 344 GC)

- 932
- Les personnes effectuant des versements de toute nature au titre des contrats visés à l'article L. 581-25 du Code de l'environnement, sont tenues de déclarer les noms et adresses des bénéficiaires ainsi que le montant des sommes versées lorsque celles-ci dépassent **76 €** par an pour un même bénéficiaire.

La même obligation s'impose au syndic de copropriété en cas de mise à la disposition des copropriétaires de leur quote-part des sommes perçues par le syndicat au titre de ces mêmes contrats.

Toutefois, ne sont pas à déclarer une nouvelle fois les sommes déjà portées sur les déclarations 2071 et 2072 (cf. FI n^{os} 3713 et 3717).

La déclaration doit être produite sur un imprimé 2061 avant le 1^{er} mars de l'année qui suit celle du paiement de la publicité par le loueur. Elle doit être adressée à la direction des finances publiques, du domicile ou du principal établissement du déclarant.

Il est précisé que les sommes versées à des **intermédiaires** en publicité n'ont pas à être déclarées sur l'imprimé 2061 mais doivent figurer dans les déclarations des salaires, honoraires et autres rémunérations (cf. n^{os} 906 et suiv. et 915).

chapitre 12

déclaration des avances remboursables ne portant pas intérêt

(CGI, art. 1649 A *bis* et ann. III, art. 344 G *quater* et 344 G *quinquies*)

A. DÉFINITION DES DÉCLARANTS

933

La déclaration mentionnée à l'article 1649 A *bis* du CGI doit être souscrite par les administrations, établissements ou organismes soumis au contrôle de l'autorité administrative et toutes personnes qui reçoivent habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces lorsque ceux-ci octroient ou gèrent des avances remboursables ne portant pas intérêt prévues par l'article 244 *quater* J du CGI.

La déclaration a pour fait générateur l'acceptation définitive du prêt par le bénéficiaire.

B. CONTENU DE LA DÉCLARATION

934

La déclaration prévue aux articles 344 G *quater* et 344 G *quinquies* de l'annexe III au CGI doit comprendre :

- l'identification du déclarant : dénomination sociale, adresse complète et numéro SIRET lorsqu'il a été attribué par l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE) ;
- l'identification du bénéficiaire de l'avance remboursable ne portant pas intérêt et, le cas échéant, de son cocontractant : nom de famille, nom marital, prénoms, date et lieu de naissance, adresse du dernier domicile connu au 1^{er} janvier de l'année de souscription de la déclaration ;
- les caractéristiques de l'avance consentie : numéro et date du contrat, montant de l'avance, durée du remboursement.

Cette déclaration peut être souscrite soit par la communication d'un support informatique, soit par l'envoi de formulaires normalisés, dont les caractéristiques et le modèle sont fixés par l'administration.

C. MODALITÉS DE SOUSCRIPTION

I. DATE ET LIEU DE DÉPÔT DE LA DÉCLARATION

935

La déclaration des avances remboursables ne portant pas intérêt consenties au cours de l'année précédente doit être déposée **au plus tard le 31 mars** de chaque année au service des grandes entreprises ou à la direction des services fiscaux, ou direction des finances publiques, du lieu de résidence ou du principal établissement du déclarant lorsque ce dernier ne relève pas de la compétence de ce service.

II. FORME DE LA DÉCLARATION

935-1

Le formulaire utilisé doit être conforme au modèle fixé par l'administration fiscale.

La transmission des informations à l'administration fiscale peut être effectuée sur support informatique selon des normes définies par un cahier des charges spécifique.

III. SANCTIONS

935-2

Les infractions aux dispositions de l'article 1649 A *bis* du CGI sont passibles de l'amende prévue à l'article 1736-IV du CGI (cf. RC n° 7290-3).

chapitre 13

déclaration de l'achat au détail de métaux ferreux et non ferreux

(CGI, art. 1649 *bis* résultant du transfert des dispositions de l'article 88 A par le décret n° 2012-653 du 4 mai 2012 ; CGI, ann. III, art. 344 GE instauré par le décret n° 2012-1322 du 28 novembre 2012)

936

Toute personne physique ou morale **se livrant à titre habituel à l'achat au détail de métaux ferreux et non ferreux** est tenue de remettre, avant le 31 janvier de chaque année, à la direction des finances publiques (ou des services fiscaux) du lieu de son domicile ou du siège de l'établissement une déclaration, dont le contenu est fixé **à compter du 1^{er} janvier 2013** par l'article 344 GE de l'annexe III au CGI, qui fait notamment apparaître l'identité et l'adresse des vendeurs et le cumul annuel des achats effectués auprès de chacun de ces derniers.

La déclaration est transmise à l'administration selon un procédé informatique par le déclarant qui a souscrit au cours de l'année précédente une déclaration comportant au moins deux cents bénéficiaires (CGI, art. 89 A).

Ces dispositions entrent en vigueur **le 1^{er} janvier 2012**.

Par mesure de tolérance, compte tenu de la date de publication du décret précité, celle de l'échéance de l'obligation déclarative d'achat au détail de métaux ferreux et non ferreux au titre de la seule année 2012 est reportée au 30 avril 2013 (BOFIP-Impôts, Actualités du 30/01/2013 : CF).

chapitre 14

demande de dispense des prélèvements sur certains revenus distribués

(CGI, art. 242 *quater* institué par l'article 9-I-L de la loi de finances pour 2013)

937

A. PRINCIPE DE LA DEMANDE DE DISPENSE.

Les personnes physiques mentionnées à l'article 117 *quater*-I-1, al. 3 du CGI et à l'article 125 A-I, dernier alinéa, dudit code formulent, sous leur responsabilité, leur demande de dispense des prélèvements prévus aux mêmes I au plus tard le 30 novembre de l'année précédant celle du paiement des revenus concernés, en produisant, auprès des personnes qui en assurent le paiement, une attestation sur l'honneur indiquant que leur revenu fiscal de référence figurant sur l'avis d'imposition établi au titre des revenus de l'avant-dernière année précédant le paiement des revenus déjà cités est inférieur aux montants de 25 000 € pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et de 50 000 € pour les contribuables soumis à une imposition commune.

Les personnes qui assurent le paiement desdits revenus sont tenues de produire cette attestation sur demande de l'administration (CGI, art. 242 *quater* nouveau instauré par l'article 9-I-L de la loi de finances pour 2013).

Précision :

Pour les revenus **perçus en 2013**, la demande de dispense mentionnée à l'article 242 *quater* du CGI peut être formulée **au plus tard le 31 mars 2013** et prend effet pour les revenus versés à compter de la date à laquelle elle est formulée (Loi de finances pour 2013, art. 9-V).

B. SANCTIONS.

Le défaut de production, sur demande de l'administration, de l'attestation mentionnée à l'article 242 *quater* du CGI par les personnes qui assurent le paiement des revenus mentionnés à l'article 117 *quater*-I-1, al. 1^{er} dudit code et à l'article 125 A-I, al. 1^{er} du même code entraîne l'application d'une amende de **150 €** (CGI, art. 1736 complété par l'article 9-I-R de la loi de finances pour 2013).

La présentation d'une attestation sur l'honneur par une personne physique ne remplissant pas la condition prévue à l'article 117 *quater*-I-1, al. 3 du CGI et à l'article 125 A-I, dernier alinéa, dudit code pour bénéficier d'une dispense des prélèvements prévus aux mêmes I entraîne l'application d'une amende égale à **10 %** du montant de ces prélèvements ayant fait l'objet de la demande de dispense à tort (CGI, art. 1740-0 B nouveau instauré par l'article 9-I-S de la loi de finances pour 2013).

Plus-values de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux

(CGI, art. 150-0 A à 150-0 E)

938

- Imposition selon un régime unique de taxation - Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012.

Jusqu'au 31 décembre 2012, conformément aux dispositions des articles 150-0 A à 150-0 E du CGI, les plus-values de cession à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisées par les particuliers sont soumises à l'impôt sur le revenu (IR) selon un régime unique de taxation.

Il s'agit :

- pour les cessions **réalisées** depuis le 1^{er} janvier 2011, de l'imposition des plus-values à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel fixé à **19 %** (hors prélèvements sociaux) **dès le premier euro** ;

Remarques :

• Auparavant jusqu'au 31 décembre 2010, les plus-values étaient imposables à l'IR **au-delà d'un certain seuil de cession**. Ce seuil était fixé à 25 830 € pour les cessions réalisées en 2010. Le taux proportionnel était égal à 18 % au titre de l'année 2010 hors prélèvements sociaux (16 % antérieurement).

• L'article 17 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2010 avait également prévu, pour les cessions réalisées depuis le 1^{er} janvier 2010, que les plus-values de cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux étaient soumises aux prélèvements sociaux dès le premier euro (cf. n^{os} 124 et suiv.).

- de l'application d'un mécanisme de sursis d'imposition pour les plus-values d'échanges réalisées à l'occasion de certaines opérations ne dégageant pas de liquidités ;

- de l'institution d'un dispositif spécifique de contrôle permettant l'évaluation ou la taxation d'office de ces gains de cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux.

Enfin, l'article 80 de la loi de finances pour 2012 institue, depuis le 1^{er} janvier 2011, un report d'imposition, sous certaines conditions, des plus-values réalisées sur les cessions de valeurs mobilières. Pour bénéficier de ce report d'imposition, ces titres doivent notamment avoir été détenus depuis plus de huit ans.

Précision :

Ce report d'imposition se substitue au dispositif de l'abattement d'un tiers qui a été supprimé.

En effet auparavant, pour encourager l'investissement à long terme des particuliers dans les sociétés et permettre ainsi à ces dernières de se constituer un actionariat stable, l'article 29 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 avait institué un **abattement d'un tiers** par année de détention dès la fin de la sixième année, ce qui devait conduire à une exonération totale de la plus-value réalisée après la fin de la huitième année. La durée de détention était toutefois décomptée que depuis le 1^{er} janvier 2006 pour les titres acquis avant cette date, reportant en pratique l'application effective de l'abattement aux cessions réalisées par la majorité des particuliers à compter du 1^{er} janvier 2012.

Toutefois, pour les cessions de titres réalisées par des dirigeants de PME lors de leur départ à la retraite, cette mesure est applicable, sous certaines conditions, aux cessions réalisées entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2013 **et donc dès le 1^{er} janvier 2006**. Après l'entrée en vigueur de l'article 80 de la loi de finances pour 2012, ces dirigeants de PME conservent le bénéfice de l'abattement par tiers.

- Imposition selon le barème progressif – Dispositions en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2013.

L'article 158-6 *bis* du CGI prévoit que les gains nets de cession de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés, déterminés conformément aux articles 150-0 A à 150-0 E dudit code, sont soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu **à compter du 1^{er} janvier 2013** lorsque l'actionnaire est une personne physique fiscalement domiciliée en France (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-I).

Sont également imposables dans cette catégorie les profits réalisés sur les marchés d'instruments financiers et assimilés, déterminés conformément aux articles 150 *ter* à 150 *undecies*, les distributions de plus-values mentionnées à l'article 150-0 F et au 1 du II de l'article 163 *quinquies* C lorsque l'actionnaire est une personne physique fiscalement domiciliée en France (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-I).

Toutefois des exceptions sont prévues. Dans certains cas et sous certaines conditions, une taxation forfaitaire peut être envisagée.

A. CHAMP D'APPLICATION

(CGI, art. 150-0 A et 150-0 B ; BOI-RPPM-PVBMI-10)

I. OPÉRATIONS IMPOSABLES

(BOI-RPPM-PVBMI-10-10)

938-1

Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfiques non commerciaux et aux bénéfiques agricoles ainsi que des articles 150 UB et 150 UC¹ du CGI et **à compter du 14 novembre 2012**, des dispositions de l'article 150-0 *ter* nouveau du CGI (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 18-I-A), sont soumis à l'impôt sur le revenu selon les dispositions de l'article 150-0 A du CGI, les gains nets retirés (BOI-RPPM-PVBMI-10-30) :

- des cessions à titre onéreux, effectuées directement ou par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, de valeurs mobilières admises aux négociations sur un marché réglementé ;
- de droits sociaux, de titres mentionnés aux articles 118-1° et 120-6° et 7° du CGI ;
- de droits portant sur ces valeurs, droits ou titres ou de titres représentatifs des mêmes valeurs, droits ou titres.

Les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux **réalisées** depuis le 1^{er} janvier 2011 sont imposables à l'impôt sur le revenu **quel que soit le montant des cessions réalisées par le foyer fiscal** au cours de l'année concernée.

Remarque :

Auparavant jusqu'au 31 décembre 2010, les plus-values étaient imposables à l'IR au-delà d'un certain seuil de cession. Ce seuil était fixé à 25 830 € pour les cessions réalisées en 2010.

Ces dispositions de l'article 150-0 A du CGI sont également applicables aux gains nets résultant :

- des **cessions d'actions acquises par le bénéficiaire d'une option** accordée **avant le 20 juin 2007** dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 à L. 225-186 du code de commerce (**options de souscription ou d'achat d'actions au bénéfice du personnel des sociétés**) ;
- des **retraits de titres ou de liquidités ou des rachats qui interviennent sur un PEA avant l'expiration de la cinquième année** de son fonctionnement. Toutefois, depuis le 5 août 2003, cette disposition n'est pas applicable aux sommes ou valeurs retirées ou rachetées, lorsqu'elles sont affectées, **dans les trois mois suivant le retrait ou le rachat**, au financement de la création ou de la reprise d'une entreprise dont le titulaire du plan, son conjoint, son ascendant ou son descendant assure personnellement l'exploitation ou la direction et lorsque ces sommes ou valeurs sont utilisées à la souscription en numéraire au capital initial d'une société, à l'achat d'une entreprise existante ou lorsqu'elles sont versées au compte de l'exploitant d'une entreprise individuelle créée depuis moins de trois mois à la date du versement CGI, art. 150-0 A-II-2) ;
- depuis le 1^{er} janvier 2005, **en cas de clôture du PEA après l'expiration de la cinquième année** lorsqu'à la date de cet événement la valeur liquidative du plan ou du rachat du contrat de

1. Les plus-values de cession de titres des sociétés non-cotées à prépondérance immobilière ne sont pas concernées par les dispositions des articles 150-0 A à 150-0 E du CGI. Leur régime fiscal est exposé au livre IV, FI n°s 3235 et 3236.

capitalisation est inférieure au montant des versements effectués sur le plan depuis son ouverture, compte non tenu de ceux afférents aux retraits ou rachats n'ayant pas entraîné la clôture du plan, et à condition que, à la date de clôture, les titres figurant dans le plan aient été cédés en totalité ou que le contrat de capitalisation ait fait l'objet d'un rachat total (CGI, art. 150-0 A- II-2 *bis*) ;

- des **cessions de titres de sociétés immobilières** pour le commerce et l'industrie non cotées (SICOMI ; CGI, art. 150-0 A-II-3 et 150 A *bis*) ;

- des **rachats d'actions de sociétés d'investissement à capital variable** (SICAV ; CGI, art. 150-0 A-II-4) ;

- des **rachats de parts de fonds communs de placement ou de leur dissolution** (CGI, art. 150-0 A- II-4) ;

- des **rachats d'actions de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable** (SPPICAV ; CGI, art. 150-0 A- II-4 *bis*) ;

- des **cessions de parts de fonds communs de créances ou de fonds communs de titrisation** dont la durée à l'émission est supérieure à cinq ans (CGI, art. 150-0 A-II-5) ;

- des **cessions de titres** souscrits en exercice des bons attribués dans les conditions définies à l'article 163 *bis* G du CGI (**bons de souscription de parts de créateur d'entreprise : BSPCE**) ;

- des **rachats d'actions** effectués dans les conditions prévues aux articles L. 225-208 ou L. 225-209 à L. 225-212 du code de commerce (rachat par une société de ses propres actions en vue d'une attribution aux salariés ou dans le cadre d'un plan de rachat d'actions ; CGI, art. 150-0 A-II-6).

Depuis le 28 mars 2002 et sous certaines conditions, le régime des gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux prévu à l'article 150-0 A du CGI s'applique également aux revenus retirés des parts ou actions de **carried interest** acquises ou souscrites par les personnes physiques membres de l'équipe de gestion d'un FCPR ou d'une SCR.

Pour les rachats réalisés depuis le 1^{er} janvier 2006 et indépendamment de l'application des dispositions des articles 109, 112, 120 et 161 du CGI, le régime prévu à l'article 150-0 A du CGI est également applicable au gain net retiré par le bénéficiaire lors d'un rachat par une société émettrice de ses propres titres et défini au 8 *ter* de l'article 150-0 D du même code. En d'autres termes, depuis le 1^{er} janvier 2006, pour les actionnaires personnes physiques, le rachat par une société de ses propres titres conduit à la constatation d'une plus ou moins-value de cession de titres et ceci, indépendamment de l'imposition en revenu distribué du boni réalisé lors de ce même rachat.

En cas de don de titres prévu au I de l'article 885-0 V *bis* A du CGI, le gain net correspondant à la différence entre la valeur des titres retenue pour la détermination de la réduction d'ISF et leur valeur d'acquisition est imposable à l'impôt sur le revenu, lors du don, selon les règles prévues aux articles 150-0 A et suiv. du CGI (CGI, article 150 *duodecies*).

Les dispositions de l'article 150-0 A du CGI **s'appliquent également** :

- depuis le 1^{er} janvier 2009, sous réserve de l'application des dispositions de l'article 163 *quinquies* B du CGI et du 8 de l'article 150-0 A-II dudit code, en cas de distribution d'une fraction des actifs d'un fonds commun de placement à risques dans les conditions du IX de l'article L. 214-28 du code monétaire et financier (Ordonnance n° 2011-915 du 1^{er} août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs), à l'excédent du montant des sommes ou valeurs distribuées sur le montant des apports, ou le prix d'acquisition des parts s'il est différent du montant des apports (CGI, art. 150-0 A-II-7) ;

- **pour les FCPR**, créés depuis le 30 juin 2009, et mentionnés à l'article 150-0 A-II-8 du CGI **et pour les actions et droits émis par les sociétés de capital-risque** et les entités à compter de la même date, aux gains nets réalisés, directement ou par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, **par les salariés ou par les dirigeants** soumis au régime fiscal des salariés, des sociétés de capital-risque, des sociétés de gestion de fonds communs de placement à risques ou de sociétés de capital-risque, ou des sociétés qui réalisent des prestations de services liées à la gestion des fonds communs de placement à risques ou des sociétés de capital-risque, lors de la cession ou du rachat de parts de fonds communs de placement à risques ou d'actions de sociétés de capital-risque donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou les produits du fonds ou de la société et attribuées en fonction de la qualité de la personne, sous réserve du respect des conditions prévues à l'article 150-0 A-II-8 du CGI :

1° les parts ou actions cédées ont été souscrites ou acquises moyennant un prix correspondant à la valeur des parts ou actions ;

2° l'ensemble des parts d'un même fonds commun de placement à risques ou des actions d'une même société de capital-risque donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou les produits du fonds ou de la société et attribuées en fonction de la qualité de la personne satisfaisant aux conditions suivantes :

- a) elles constituent une seule et même catégorie de parts ou actions ;
- b) elles représentent au moins 1 % du montant total des souscriptions dans le fonds ou la société ou à titre dérogatoire un pourcentage inférieur fixé par l'article 41 DGA de l'annexe III au CGI, après avis de l'Autorité des marchés financiers ;
- c) les sommes ou valeurs auxquelles donnent droit ces parts ou actions sont versées au moins cinq ans après la date de la constitution du fonds ou de l'émission de ces actions et, pour les parts de fonds communs de placement à risques, après le remboursement des apports des autres porteurs de parts ;

3° le cédant perçoit une rémunération normale au titre du contrat de travail ou du mandat social qui lui a permis de souscrire ou d'acquérir ces parts ou actions (CGI, art. 150-0 A-II-8, al. 1^{er} à 7).

Ces dispositions **s'appliquent également** dans les mêmes conditions :

- aux distributions mentionnées à l'article 150 0 A-II-7 du CGI perçues par les personnes visées au premier alinéa du 8 du même article et afférentes à des parts de fonds communs de placement à risques donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou les produits du fonds et attribuées en fonction de la qualité de la personne « carried interest » (CGI, art. 150-0 A-II-8, al. 9).

- aux gains nets mentionnés au premier alinéa du 8 de l'article 150 0 A-II du CGI réalisés par les salariés ou dirigeants soumis au régime fiscal des salariés d'une entité, constituée dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales et dont l'objet principal est d'investir dans des sociétés dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché d'instruments financiers français ou étranger, ou d'une société qui réalise des prestations de services liées à la gestion de cette entité, lorsque les titres cédés ou rachetés sont des droits représentatifs d'un placement financier dans cette entité donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou les produits de l'entité et sont attribuées en fonction de la qualité de la personne, ainsi qu'aux distributions, représentatives des plus-values réalisées par l'entité, perçues par ces mêmes salariés ou dirigeants en rémunération de ces droits (CGI, art. 150-0 A-II-8, al. 10).

II. EXONÉRATIONS

(BOI-RPPM-PVBMI-10-20)

1. Exonérations permanentes (BOI-RPPM-PVBMI-10-20-10).

939

Les dispositions de l'article 150-0 A du CGI **ne s'appliquent pas** :

- aux cessions et aux rachats de parts de **fonds communs de placement à risques** (autres que celles visées à la remarque 1 figurant au n° 939-1) mentionnées à l'article 163 *quinquies* B du CGI, réalisés par les porteurs de parts, remplissant les conditions fixées aux I et II ou aux I et III *bis* de l'article précité, après l'expiration de la période mentionnée au I du même article (cf. n° 661)¹ ;

- aux cessions d'actions de **sociétés de capital-risque** mentionnées au 2 du II de l'article 163 *quinquies* C du CGI souscrites ou acquises depuis le 1^{er} janvier 2001 (toutefois cf. n° 939-1), réalisées par des actionnaires remplissant les conditions fixées au 2 du II de l'article précité, après l'expiration de la période de cinq ans² (CGI, art. 150-0 A-III-1 *bis* ;

- aux titres cédés dans le cadre de leur gestion par les **fonds communs de placement**, sous réserve qu'aucune personne physique agissant directement ou par personne interposée ou par

1. Cette disposition n'est pas applicable si, à la date de la cession ou du rachat, le fonds a cessé de remplir les conditions énumérées au II ou au III *bis* de l'article 163 *quinquies* B (CGI, art. 150-0 A-III-1). Elle ne s'applique pas également **aux parts, acquises** depuis le 1^{er} janvier 2011, de fonds communs de placement à risques donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds et attribuées en fonction de la qualité de la personne.

2. Cette exonération n'est pas applicable si à la date de la cession la société a cessé de remplir les conditions énumérées à l'article 1^{er}-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier. Elle ne s'applique pas également **aux actions, acquises** depuis le 1^{er} janvier 2011, de sociétés de capital-risque donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds et attribuées en fonction de la qualité de la personne.

l'intermédiaire d'une fiducie ne possède plus de 10 % des parts du fonds, cette condition ne s'appliquant plus aux fonds mentionnés au tiret ci-dessous ;

- aux titres cédés dans le cadre de leur gestion par les **fonds communs de placement**, constitués en application des législations sur la **participation des salariés** aux résultats des entreprises et les plans d'épargne d'entreprise ainsi qu'aux rachats de parts de tels fonds (RES N° 2006/17 : sort de l'abondement majoré) ;

- à la cession des titres acquis dans le cadre de la législation sur la **participation des salariés** aux résultats de l'entreprise et sur l'actionariat des salariés, à la condition que ces titres revêtent la forme nominative et comportent la mention d'origine ;

- à la cession de titres effectuée dans le cadre d'un **engagement d'épargne à long terme** lorsque les conditions fixées par l'article 163 bis A du CGI sont respectées ;

- aux profits réalisés dans le cadre des **placements en report** par les contribuables qui effectuent de tels placements ;

- sur **option expresse**, aux cessions de parts ou actions de sociétés, qui bénéficient du statut de **jeune entreprise innovante** réalisant des projets de recherche et de développement défini à l'article 44 *sexies*-0 A du CGI si :

- les parts ou actions cédées ont été souscrites depuis le 1^{er} janvier 2004 ;
- le cédant a conservé les titres cédés, depuis leur libération, pendant une période d'au moins trois ans au cours de laquelle la société a effectivement bénéficié du statut de jeune entreprise innovante ;
- le cédant, son conjoint et leurs ascendants et descendants n'ont pas détenu ensemble, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices de la société et des droits de vote depuis la souscription des titres cédés.

Cette option peut également être exercée lorsque la cession intervient dans les cinq ans qui suivent la fin du régime défini à l'article 44 *sexies*-0 A du CGI, toutes autres conditions étant remplies. Lorsqu'un contribuable entend bénéficier de cette exonération prévue à l'article 150-0A-III-7 du CGI, il informe de cette intention la société au capital de laquelle il a souscrit les titres cédés, au plus tard le 31 décembre de l'année de la cession. Dans ce cas, la société lui délivre, avant le 16 février de l'année qui suit celle de la cession, un état individuel qui doit faire état des informations prévues par l'article 41 *duovicies* G bis de l'annexe III au code précité.

Ce dispositif d'exonération des plus-values réalisées lors de la cession de titres de jeune entreprise innovante (JEI) est commenté au BOI-RPPM-PVBMI-10-20-20.

Les dispositions de l'article 150-0 A-I du CGI **ne s'appliquent pas** non plus :

- aux partages, intervenant **depuis le 1^{er} janvier 2007**, qui portent sur des valeurs mobilières, des droits sociaux et des titres assimilés, dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale et qui interviennent uniquement entre les membres originaires de l'indivision, leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux. Il en est de même pour les partages portant sur des biens indivis issus d'une donation-partage et les partages portant sur des biens indivis acquis par des partenaires ayant conclu un pacte civil de solidarité ou par des époux, avant ou pendant le pacte ou le mariage. Ces partages ne sont pas considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes ou plus-values (CGI, art. 150-0 A-IV).

939-1 Remarques :

1. Depuis le 1^{er} janvier 2002, les parts ou actions de **carried interest ne peuvent pas bénéficier** de l'exonération d'impôt sur le revenu résultant des dispositions du III de l'article 150-0 A du CGI.

2. Pour les revenus perçus depuis l'année 2006, l'article 4-II de la loi de finances pour 2007 **inclut, dans le revenu fiscal de référence**, les plus-values de cession de parts de fonds communs de placement à risque (FCPR) et d'actions de sociétés de capital-risque (SCR) exonérées d'impôt sur le revenu en application des dispositions des 1 et 1 bis du III de l'article 150-0 A du CGI.

2. Exonérations conditionnelles ou provisoires.

939-2 a. Cession de certains droits sociaux à l'intérieur du groupe familial (CGI, art. 150-0 A-I-3 ; BOI-RPPM-PVBMI-10-20-30).

Lorsque les droits détenus directement ou indirectement par le cédant, seul ou avec les membres de son groupe familial, les bénéfices sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France jusqu'au 31 décembre 2010 ou, depuis le 1^{er} janvier 2011, à un impôt équivalent et ayant son siège dans un État membre de l'Union européenne, ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales,

ont dépassé ensemble 25 % de ces bénéficiaires à un moment quelconque au cours des cinq dernières années, la **plus-value** réalisée lors de la **cession** de ces droits, pendant la durée de la société, à l'une des personnes susmentionnées, est **exonérée si tout ou partie** de ces droits sociaux **n'est pas revendu à un tiers dans un délai de cinq ans**.

Sont considérés **comme appartenant au groupe familial du cédant**, son conjoint ou partenaire lié par un pacte civil de solidarité, ses ascendants et descendants, les ascendants et descendants de son conjoint ou partenaire, ses frères et sœurs, les frères et sœurs de son conjoint ou partenaire. **En revanche**, les **titres appartenant en propre** aux **conjoint**s des frères et sœurs du cédant, du conjoint ou partenaire ne sont pas retenus pour l'appréciation de ce pourcentage.

Précision : Depuis le 1^{er} janvier 2011, les plus-values de cession réalisées au sein d'un groupe familial sont prises en compte pour le calcul du revenu fiscal de référence.

Remarque : en cas de revente à un tiers dans le délai de cinq ans, la plus-value est imposée au nom du premier cédant au titre de l'année de la revente des droits au tiers.

b. Échanges de titres (CGI, art. 150-0 B).

1° *Échanges de titres résultant d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, d'absorption d'un fonds commun de placement par une SICAV, de conversion, de division ou de regroupement, réalisée conformément à la réglementation en vigueur ou d'un apport à une société soumise à l'IS.*

940 Ces opérations d'échange sont considérées comme ayant un caractère intercalaire et font l'objet d'un **sursis d'imposition** : en cas de vente ultérieure des titres, le gain net est calculé à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres échangés, diminué de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée lors de l'échange. Ce sursis d'imposition n'est pas applicable en cas d'échange avec soulte lorsque le montant de la soulte reçue par le contribuable excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus (cf. n° 946).

L'article 150-0 B, al. 2 du CGI **limite le champ d'application du sursis d'imposition** aux opérations d'échange ou d'apport de titres réalisées en France, dans un autre État membre de la Communauté européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, ainsi qu'aux opérations, autres que les opérations d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, pour lesquelles le dépositaire des titres échangés est établi en France, dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

2° *Échanges de titres réalisés dans le cadre des privatisations prévues par la loi n° 93-923 du 19 juillet 1993.*

940-1 **Le sursis d'imposition** prévu à l'article 150-0 B du CGI **est applicable** (CGI, art. 248 G ; cf. n° 946).

3° *Apport depuis le 1^{er} janvier 2007 d'une créance originaire d'une clause contractuelle de complément de prix* (CGI, art. 150-0 B bis).

940-2 Cf. n° 951.

940-3 **c. Cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2014 de parts de sociétés ou groupements soumis au régime des sociétés de personnes ayant été détenues depuis plus de huit ans** (CGI, art. 150-0 A-I bis abrogé par l'article 7 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012).

III. LIMITE D'IMPOSITION SUPPRIMÉE DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 2011

941 Pour les cessions réalisées jusqu'au 31 décembre 2010, le I de l'article 150-0 A du CGI prévoyait que les gains nets de cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisés étaient imposables lorsque le montant **annuel** des cessions imposables excédait, par foyer fiscal, un certain seuil (25 830 € en 2010).

L'article 8-II de la loi de finances pour 2011 **a supprimé** ce seuil d'imposition depuis le 1^{er} janvier 2011.

Désormais, depuis le 1^{er} janvier 2011, les gains nets de cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux, quelle que soit la nature et quel que soit le montant, **sont imposables dès le premier euro**.

Pour plus de précisions sur les dispositions en vigueur antérieurement au 1^{er} janvier 2011, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2011, paragraphes 941 à 941-1.

IV. PERSONNES IMPOSABLES

942 D'une manière générale, les dispositions de l'article 150-0 A du CGI s'appliquent aux personnes physiques qui, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, réalisent des opérations de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, soit directement, soit par personne interposée (RES N° 2007/32).

1. Personnes physiques fiscalement domiciliées en France.

942-1 Les personnes fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI sont imposables en France à raison des gains retirés des opérations visées au n° 938-1 alors même que celles-ci porteraient sur des titres déposés à l'étranger, sauf dans le cas où une convention internationale déroge à ce principe ou lorsque la personne physique bénéficie du régime spécial prévu par l'article 155 B du CGI (régime spécial d'imposition des « impatriés »).

En effet, dans cette dernière situation, les personnes physiques « impatriées » qui bénéficient, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions en France, d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison de certains éléments de leur rémunération d'activité, bénéficient également, au cours de la même période, d'une exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % des gains réalisés lors de la cession de titres détenus à l'étranger. Corrélativement, les moins-values réalisées lors de la cession de ces titres ne sont imputables qu'à hauteur de 50 % de leur montant (CGI, art. 155 B-II-c).

2. Personnes non fiscalement domiciliées en France.

a. Cas général (CGI, art. 244 bis C).

942-2 Sous réserve des dispositions de l'article 244 bis B du CGI (cf. n° 942-3), les dispositions de l'article 150-0 A du CGI ne s'appliquent pas aux plus-values réalisées à l'occasion de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières ou de droits sociaux effectuées par les personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B dudit code, ou dont le siège social est situé hors de France ainsi que, depuis le 1^{er} janvier 2006, aux plus-values réalisées par ces mêmes personnes lors du rachat par une société émettrice de ses propres titres.

b. Cession de participation substantielle (CGI, art. 244 bis B modifié par l'article 10-I-O de la loi de finances pour 2013).

942-3 *1° Principe : domiciliation dans un État ou territoire ayant conclu une clause d'assistance administrative pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.*

Sont considérés comme de source française, les **gains nets** mentionnés à l'article 150-0 A du CGI (cf. n° 938-1) résultant de la **cession** ou, depuis le 1^{er} janvier 2006, du **rachat** de droits sociaux réalisés par des personnes physiques non-domiciliées en France ou par des personnes morales ou organismes ayant leur siège social hors de France, lorsque les droits sociaux détenus directement ou indirectement par le cédant ou l'actionnaire ou l'associé dont les titres sont rachetés avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants, leurs frères et sœurs (cf. n° 939-2) dans les bénéfices sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France, ont dépassé ensemble **25 %** de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des **cinq dernières années**.

Dans ce cas, les plus-values sont déterminées selon les modalités prévues aux articles 150-0 A à 150-0 E du CGI et soumis à un **prélèvement** au taux de :

- 19 % du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2012 ;

- 45 % ou pour les gains **réalisés à compter du 1^{er} janvier 2013** (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-O-1°-a).

Le **prélèvement est libératoire** de l'impôt sur le revenu dû à raison des sommes qui ont supporté celui-ci. Le prélèvement est libératoire de l'impôt sur le revenu dû à raison des sommes qui ont supporté celui-ci.

2° Remboursement de l'excédent du prélèvement au taux de 45 %.

Toutefois, pour les gains **réalisés à compter du 1^{er} janvier 2013**, les personnes physiques qui **ne sont pas fiscalement domiciliées en France** au sens de l'article 4 B du CGI **peuvent demander le remboursement de l'excédent** du prélèvement de **45 %**, selon le cas, lorsque ce prélèvement excède la différence entre :

- d'une part, le montant de l'impôt qui résulterait de l'application de l'article 197 A dudit code à la somme des gains nets et des autres revenus de source française imposés dans les conditions de ce même article 197 A au titre de la même année ;

- et, d'autre part, le montant de l'impôt établi dans les conditions prévues audit article 197 A sur ces autres revenus (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-O-1°-b).

Ces dispositions s'appliquent sous réserve, le cas échéant, des conventions internationales.

3° *Cas particulier : domiciliation dans un État ou territoire non-coopératif.*

Par dérogation, à compter du 1^{er} janvier 2013, les gains mentionnés au 1° ci-dessus sont imposés au taux forfaitaire de 75 % (Loi de finances pour 2013, art. 9-I-T ; 50 % antérieurement) quel que soit le pourcentage de droits détenus dans les bénéficiés de la société concernée, lorsqu'ils sont réalisés par des personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués hors de France dans un État ou territoire non-coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

3. Personnes qui ont transféré leur domicile hors de France dans un État de l'Union européenne, en Islande ou en Norvège avant le 1^{er} janvier 2005.

942-4

Les impositions établies sur le fondement du 1^{bis} de l'ancien article 167 du CGI (impôt sur le revenu et prélèvements sociaux) et afférentes à des plus-values d'échange ou de cession dont l'imposition avait été reportée font l'objet d'un dégrèvement d'office pour la fraction correspondant aux titres qu'il détient au 1^{er} janvier 2006, que le contribuable ait ou non bénéficié d'un sursis de paiement lors du transfert de son domicile hors de France

Le dégrèvement d'office des impositions afférentes aux plus-values en report emporte rétablissement de plein droit des reports existants sur les titres concernés à la date du transfert de domicile hors de France.

B. ASSIETTE

(CGI, art. 150-0 D ; Loi de finances pour 2013, art. 10-I-E)

Afin de rapprocher la fiscalité des revenus du capital de celle des revenus du travail et de renforcer la progressivité de l'impôt sur le revenu (IR), le législateur soumet, en principe, au barème progressif de l'IR les gains nets de cession de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés déterminés conformément aux articles 150-0 A à 150-0 E du CGI, réalisés par des particuliers.

Pour ce faire il aménage, notamment, le dispositif afférent au gain imposable à soumettre à l'impôt.

I. PRINCIPE

943

1. Détermination du gain net.

Aux termes de l'article 150-0 D du CGI, les gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 A du même code (cf. n° 938-1) sont constitués par la différence entre :

- le prix effectif de cession des valeurs, titres ou droits, nets des frais et taxes acquittés par le cédant ;
- et leur prix effectif d'acquisition (ou de souscription) par le cédant ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation.

Le prix de cession et le prix d'acquisition comprennent toutes les charges et indemnités stipulées au profit du cédant ou d'un tiers, à quelque titre que ce soit, en rémunération de l'opération (CGI, ann. II, art. 74-0 B).

2. Abattement applicable sur le gain net (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-E et V).

Ces dispositions s'appliquent aux gains nets, profits réalisés, distributions perçues à compter du 1^{er} janvier 2013 (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-E et V).

a. Gains concernés par le bénéfice de l'abattement.

Peuvent bénéficier d'un abattement en fonction de leur durée de détention :

- les gains nets des cessions à titre onéreux d'actions, de parts de sociétés, de droits portant sur ces parts ou actions ou de titres représentatifs de ces mêmes parts, actions ou droits ;
- les compléments de prix mentionnés à l'article 150-0 A-I-2 du CGI ;
- les distributions d'une fraction des actifs d'un fonds commun de placement à risques mentionnées à l'article 150-0 A-II-7 et 8 (avant-dernier alinéa) du même code ;
- les distributions de plus-values mentionnées aux articles 150-0 A-II-8 (dernier alinéa), 150-0 F et 163 *quinquies* C-II-1 du CGI.

b. Gains exclus de l'abattement.

Sont exclus de l'abattement :

- les gains pour lesquels le contribuable a opté pour l'imposition au taux forfaitaire de 19 % prévue à l'article 200 A-2 *bis* dudit code ;

- l'avantage mentionné à l'article 80 *bis* du CGI constaté à l'occasion de la levée d'options attribuées avant le 20 juin 2007.

c. Taux de l'abattement en fonction de la durée de détention.

Les gains nets **sont réduits** d'un abattement égal à :

- 20 % de leur montant lorsque les actions, parts, droits ou titres sont détenus depuis au moins deux ans et moins de quatre ans à la date de la cession ;
- 30 % de leur montant lorsque les actions, parts, droits ou titres sont détenus depuis au moins quatre ans et moins de six ans à la date de la cession ;
- 40 % de leur montant lorsque les actions, parts, droits ou titres sont détenus depuis au moins six ans.

3. Décompte de la durée de détention pour calculer le taux de l'abattement.

Le décompte de la durée de détention est déterminée au regard des titres mais également, dans certains cas, au regard des détenteurs desdits titres.

a. Principe.

Pour l'application de cet abattement, la durée de détention est décomptée à partir de la date de souscription ou d'acquisition des actions, parts, droits ou titres.

b. Cas particuliers de cessions de titres.

Pour certaines cessions, la durée de détention est décomptée :

- en cas de cession d'actions, parts, droits ou titres effectuée par une **personne interposée**, à partir de la **date de souscription ou d'acquisition** des actions, parts, droits ou titres par la personne interposée ;
- en cas de vente ultérieure d'actions, parts, droits ou titres reçus à l'occasion d'opérations **d'échanges de titres** mentionnées aux articles 150-0 B ou 150 UB-II du CGI, à partir de la **date de souscription ou d'acquisition** des actions, parts, droits ou titres remis à l'échange ;
- en cas de cession d'actions, parts, droits ou titres après la **clôture d'un plan d'épargne en actions** défini à l'article 163 *quinquies* D dudit code ou leur **retrait au-delà de la huitième année**, à partir de la **date à laquelle le cédant a cessé de bénéficier**, pour ces actions, parts, droits ou titres, des avantages prévus à l'article 157-5° *bis* et 5° *ter* du CGI ;
- en cas de cession à titre onéreux d'actions, parts, droits ou titres reçus **en rémunération d'un apport** réalisé sous le régime prévu aux articles 93 *quater*-I *ter*, 151 *octies*-I-a ou 151 *octies* A-I et II du même code, à partir de la **date à laquelle l'apporteur a commencé son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole**.

c. Cessions de titres réalisées par une fiducie.

En cas de cession d'actions, parts, droits ou titres effectuée par une fiducie, la durée de détention est décomptée :

- lorsque les actions, parts, droits ou titres ont été acquis ou souscrits par la fiducie, à partir de la **date d'acquisition ou de souscription** de ces actions, parts, droits ou titres par la fiducie ;
- lorsque les actions, parts, droits ou titres ont été transférés dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 *quater* N du CGI, à partir de la **date d'acquisition ou de souscription** des actions, parts, droits ou titres par le constituant.

d. Cessions de titres par une fiducie dont le constituant n'exerce pas une activité professionnelle.

La durée de détention est décomptée en cas de cession d'actions, parts, droits ou titres reçus dans les conditions prévues à l'article 238 *quater* Q du CGI de la façon suivante.

1° Le cédant est le constituant initial.

Pour le cédant qui est le constituant initial de la fiducie, la durée de détention est décomptée :

- lorsque les actions, parts, droits ou titres ont été transférés par le constituant dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 *quater* N du CGI, à partir de la **date d'acquisition ou de souscription** des actions, parts, droits ou titres par le constituant ;
- lorsque les actions, parts, droits ou titres n'ont pas été transférés dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 *quater* N, à partir de la **date d'acquisition ou de souscription** des actions, parts, droits ou titres par la fiducie.

2° Le cédant n'est pas le constituant initial.

Pour le cédant qui n'est pas le constituant initial de la fiducie, la durée de détention des titres est décomptée :

- à partir de la **date d'acquisition** de droits représentatifs des biens ou droits du patrimoine fiduciaire si les actions, parts, droits ou titres cédés figuraient dans le patrimoine fiduciaire lors de l'acquisition de ces droits ;

- à partir de la **date d'acquisition ou de souscription** des actions, parts, droits ou titres par la fiducie dans les autres situations.

Le III de l'article 150-0 D *ter* du CGI est applicable dans les mêmes conditions à cet abattement.

e. Distributions par un fonds commun de placement à risque.

La durée de détention est décomptée à partir de la **date d'acquisition ou de souscription** des titres du fonds, de l'entité ou de la société de capital-risque concerné pour :

- les distributions d'une fraction des actifs d'un fonds commun de placement à risques mentionnées à l'article 150-0 A-II-7 et 8 (avant-dernier alinéa) du CGI ;

- les distributions de plus-values mentionnées aux articles 150-0 A-II-8 (dernier alinéa), 150-0 F et 163 *quinquies* C-II-1 du CGI.

II. CAS PARTICULIERS DE DÉTERMINATION DU PRIX DE CESSION ET DU PRIX D'ACQUISITION

(CGI, art. 150-0 D et ann. II, art. 74-0 C à 74-0 E)

1. Clause de garantie de passif ou d'actif net. (CGI, art. 150-0 D-14)

a. Situation du cédant.

943-1 Le prix de cession des valeurs mobilières ou des droits sociaux retenu pour la détermination du gain net du cédant est diminué du montant du versement effectué par le cédant en exécution d'une clause de garantie de passif ou d'actif net.

b. Situation du cessionnaire.

943-2 Lors de la cession ultérieure des titres, le montant des sommes reçues par le cessionnaire en exécution d'une clause de garantie de passif ou d'actif net diminue le prix d'acquisition à retenir par le cessionnaire pour la détermination du gain net de cession des titres concernés.

943-3 **2. Partage avec soulte d'une indivision autre que successorale ou conjugale** (CGI, ann. II, art. 74-0 C).

Les soultes reçues lors de tels partages constituent, pour leurs bénéficiaires, le prix des droits cédés à cette occasion aux autres copartageants.

En cas de cession ultérieure d'un bien attribué à charge de soulte, dans les mêmes cas, le prix d'acquisition de ce bien est constitué par la valeur des droits originaires du cédant augmentée du montant de la soulte versée.

943-4 **3. Acquisition ou cession des titres moyennant le paiement d'une rente viagère.**

Dans ce cas, le prix d'acquisition ou de cession à retenir pour le calcul du produit imposable correspond à la valeur en capital de la rente, à l'exclusion des intérêts (CGI, ann. II, art. 74-0 D).

943-5 **4. Cessions de titres de même nature acquis à des prix différents.**

En cas de cession d'un ou plusieurs titres appartenant à une série de titres de même nature acquis pour des prix différents, le prix d'acquisition à retenir est la valeur moyenne pondérée d'acquisition de ces titres (CGI, art. 150-0 D-3).

943-6 **5. Détachement de droits de souscription ou d'attribution.**

Dans ce cas :

- le prix d'acquisition des actions ou parts antérieurement détenues et permettant de participer à l'opération ne fait l'objet d'aucune modification ;

- le prix d'acquisition des droits détachés est, s'ils font l'objet d'une cession, réputé nul ;

- le prix d'acquisition des actions ou parts reçues à l'occasion de l'opération est réputé égal au prix des droits acquis dans ce but à titre onéreux, augmenté, s'il y a lieu, de la somme versée par le souscripteur (CGI, art. 150-0 D-3).

943-7 **6. Titres acquis avant le 1^{er} janvier 1979.**

Pour l'ensemble des titres admis aux négociations sur un marché réglementé acquis avant le 1^{er} janvier 1979, le contribuable peut retenir, comme prix d'acquisition, le cours au comptant le plus élevé de l'année 1978.

Pour l'ensemble des valeurs françaises à revenu variable, il peut également retenir le cours moyen de cotation au comptant de ces titres pendant l'année 1972.

Ces dispositions ne sont pas applicables lorsque la cession porte sur des droits sociaux qui, détenus directement ou indirectement dans les bénéfices sociaux par le cédant ou son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants, ont dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq dernières années. Pour ces droits, le contribuable peut substituer au prix d'acquisition la valeur de ces droits au 1^{er} janvier 1949 si elle est supérieure (CGI, art. 150-0 D-4).

943-8 7. Cessions de titres après la clôture d'un PEA ou leur retrait au-delà de la huitième année.

En cas de cession de titres après la clôture d'un plan d'épargne en actions défini à l'article 163 *quinquies* D du CGI ou leur retrait au-delà de la huitième année, le prix d'acquisition est réputé égal à leur valeur à la date où le cédant a cessé de bénéficier, pour ces titres, des avantages prévus aux 5^o *bis* et 5^o *ter* de l'article 157 et au IV de l'article 163 *quinquies* D (CGI, art. 150-0 D-5).

943-9 8. Titres acquis en vertu d'un engagement d'épargne à long terme.

Le prix d'acquisition des titres acquis en vertu d'un engagement d'épargne à long terme est réputé égal au dernier cours coté au comptant de ces titres précédant l'expiration de cet engagement (CGI, art. 150-0 D-7).

943-10 9. Options de souscription ou d'achat d'actions.

a. Options attribuées jusqu'au 19 juin 2007.

Le prix d'acquisition est, le cas échéant, augmenté du montant mentionné à l'article 80 *bis* du CGI (cf. n^o 421) imposé selon les règles prévues pour les traitements et salaires (CE arrêt n^o 323334 du 25 novembre 2009).

Pour les actions acquises avant le 1^{er} janvier 1990, le prix d'acquisition est réputé égal à la valeur de l'action à la date de la levée de l'option (CGI, art. 150-0 D-8).

Pour les gains nets et profits réalisés à compter du 1^{er} janvier 2013, l'abattement prévu à l'article 150-0 D du CGI ne s'applique pas à l'avantage mentionné à l'article 80 *bis* dudit code constaté à l'occasion de la levée d'options attribuées avant le 20 juin 2007 (CGI, art. 150-0 D complété par l'article 10-I-E).

b. Options attribuées depuis le 20 juin 2007.

Pour les actions acquises dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 à L. 225-186 du code de commerce, le prix d'acquisition des titres à retenir par le cessionnaire pour la détermination du gain net est le prix de souscription ou d'achat des actions augmenté de l'avantage défini à l'article 80 *bis* du CGI (CGI, art. 150-0 D-8 ; CE arrêt n^o 323334 du 25 novembre 2009).

943-11 10. Cession de parts ou actions acquises dans le cadre d'une opération de crédit-bail.

En cas de cession de parts ou actions acquises dans le cadre d'une opération de crédit-bail mentionnée au 4 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, le prix d'acquisition à retenir est égal au prix convenu pour l'acceptation de la promesse unilatérale de vente compte non tenu des sommes correspondant aux versements effectués à titre de loyers (CGI, art. 150-0 D-8 *bis*).

943-12 11. Opérations sur valeurs mobilières qui ne se traduisent pas par la livraison effective ou la levée des titres.

Le gain ou la moins-value est égal à la différence reçue ou versée par l'opérateur (CGI, ann. II, art. 74-0 E).

943-13 12. Cession de titres après leur retrait d'un PEA pour affectation au financement de la création ou de la reprise d'une entreprise.

Dans cette hypothèse, le prix d'acquisition des titres est réputé égal à la valeur de ces titres à la date de leur retrait du PEA (CGI, ann. II, art. 74-0 E *bis*).

943-14 13. Cession par un particulier de titres ayant fait l'objet d'un remboursement d'apports ou de primes d'émission.

Les répartitions effectuées par une société à ses associés ou actionnaires personnes physiques qui présentent le caractère d'un remboursement d'apport ou de prime d'émission ne sont pas considérées comme des revenus distribués et ne sont donc pas à ce titre imposables à l'impôt sur le revenu. En cas de cession ultérieure des titres concernés, le montant de ces répartitions vient en diminution du prix d'acquisition ou de souscription des titres, (RES N^o 2006/55).

943-15 14. Cession ou rachat de parts de FCPR pour lesquelles le contribuable a perçu une distribution mentionnée à l'article 150-0A-II-7 du CGI.

Depuis le 1^{er} janvier 2009, en cas de cession à titre onéreux ou de rachat de parts de fonds communs de placement à risques pour lesquelles le contribuable a perçu une distribution mentionnée au 7 du II de l'article 150-0 A du CGI, le prix d'acquisition ou de souscription est diminué à concurrence du montant des sommes ou valeurs ainsi distribuées qui n'a pas été imposé en application du même 7 (CGI, art. 150-0 D- 9 bis).

Lors des distributions d'actifs ultérieures, ou du rachat ou de la cession des parts, le gain net imposable est alors déterminé à partir du prix de souscription ou d'acquisition ainsi corrigé.

À compter de la date à laquelle les parts du FCPR sont totalement remboursées du fait des distributions d'actifs reçues du fonds, le prix de souscription ou d'acquisition est réputé nul et le montant des nouvelles distributions d'actifs reçues du fonds, ainsi que le prix de rachat ou de cession des parts, sont imposables dans leur intégralité.

Pour le régime d'imposition des distributions d'OPCVM « side pocket », voir BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20.

943-16 15. Cession d'obligations dites « fondantes ».

En cas de cession d'obligations dites « fondantes », c'est à dire d'obligations dont le nominal a fait l'objet d'un amortissement échelonné sur la durée de l'emprunt, le montant des amortissements du nominal effectués entre la date d'acquisition ou de souscription et celle de la cession vient en diminution du prix d'acquisition ou de souscription de ces titres tel que déterminé à l'article 150-0 D du CGI (RES N° 2009/43).

III. CAS PARTICULIERS DE DÉTERMINATION DES GAINS NETS IMPOSABLES

1. Clôture d'un PEA.

943-17 Le gain net réalisé depuis l'ouverture du PEA s'entend de la différence entre la valeur liquidative du plan ou la valeur de rachat pour les contrats de capitalisation à la date du retrait et le montant des versements effectués sur le plan depuis la date de son ouverture (CGI, art. 150-0 D-6), à l'exception, depuis le 5 août 2003, de ceux afférents aux retraits ou rachats n'ayant pas entraîné la clôture du plan (cf. n° 938-1).

2. Cession ultérieure ou de rachat de titres ayant fait l'objet d'un échange avec soulte inférieure à 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

943-18 Dans ce cas, l'échange a bénéficié d'un sursis d'imposition. En cas de vente ultérieure ou de rachat mentionné à l'article 150-0 A-II-6 du CGI, des titres reçus en échange, le gain net est calculé à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres échangés diminué de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée lors de l'échange (CGI, art. 150-0 D-9).

3. Absorption d'une SICAV par un FCP.

943-19 Dans ce cas, les gains nets résultant de la cession ou du rachat des parts reçues en échange ou de la dissolution du fonds absorbant sont réputés être constitués par la différence entre le prix effectif de cession ou de rachat des parts reçues en échange, net des frais et taxes acquittés par le cédant, et le prix de souscription ou d'achat des actions de la société d'investissement à capital variable absorbée remises à l'échange (CGI, art. 150-0 D-10).

4. Rachat depuis le 1^{er} janvier 2006 par une société de ses propres titres.

943-20 Pour les rachats effectués depuis le 1^{er} janvier 2006, le gain net mentionné au 6 du II de l'article 150-0 A du CGI (cf. n° 938) est égal **à la différence** entre le montant du remboursement et le prix ou la valeur d'acquisition ou de souscription des titres rachetés, **diminuée** du montant du revenu distribué imposé à l'impôt sur le revenu au titre du rachat dans les conditions prévues aux articles 109, 112, 120 et 161 du même code (CGI, art. 150-0 D-8 *ter*).

Précision : Liquidation d'un FCP, voir BOI-RPPM-PVBMI-30-10-10.

IV. PRISE EN COMPTE DES PERTES

(BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40)

1. Principe (CGI, art. 150-0 D-11).

944 Les moins-values subies au cours d'une année sont imputables exclusivement sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année ou des **dix** années suivantes (CGI, art. 150-0 D-11).

Depuis le 1^{er} janvier 2005, les pertes dégagées **à la clôture** d'un PEA de plus de cinq ans sont imputables, sous certaines conditions, sur les plus-values et profits de même nature réalisés au cours de la même année ou des **dix** années suivantes (CGI, art. 150-0 A-II-2 *bis*).

Les plus-values de même nature s'entendent non seulement de celles imposables en application des articles 150-0 A à 150-0 E du CGI mais également :

- des profits réalisés sur le MATIF (CGI, art. 150 *quinquies* et 150 *sexies*) ;
- des profits réalisés sur les marchés d'options négociables (CGI, art. 150 *nonies*) ;
- des profits réalisés sur bons d'option (CGI, art. 150 *decies*) ;
- des profits réalisés dans le cadre d'opérations à terme sur marchandises effectuées en France (CGI, art. 150 *octies*) ;
- des profits réalisés sur les parts de fonds communs d'intervention sur les marchés à terme (CGI, art. 150 *undecies*).

2. Exceptions en cas d'annulations de titres (CGI, art. 150-0 D-12).

944-1

Conformément aux dispositions de l'article 150-0 D-12 du CGI, les pertes constatées en cas d'annulation de valeurs mobilières, de droits sociaux, ou de titres assimilés sont imputables, dans les conditions mentionnées au n° 944, à compter de l'année au cours de laquelle intervient soit la réduction du capital de la société, en exécution d'un plan de redressement mentionné à l'article L. 631-19 du code de commerce, soit la cession de l'entreprise ordonnée par le tribunal en application de l'article L. 631-22 du même code, soit le jugement de clôture de la liquidation judiciaire.

Par **exception**, les pertes sur valeurs mobilières, droits sociaux ou titres assimilés peuvent, **préalablement** à l'annulation des titres, **sur option expresse du détenteur**, être imputées, dans les conditions indiquées au n° 944, à compter de l'année au cours de laquelle intervient le jugement ordonnant la cession de l'entreprise en application de l'article L. 631-22 du code de commerce, en l'absence de tout plan de continuation, ou le jugement prononçant sa liquidation judiciaire. L'option porte sur l'ensemble des valeurs mobilières, droits sociaux ou titres assimilés détenus par la société faisant l'objet de la procédure collective. En cas d'infirmité du jugement ou de résolution du plan de cession, la perte imputée ou reportée est reprise au titre de l'année au cours de laquelle intervient cet événement.

Les dispositions visées ci-dessus ne s'appliquent pas :

- aux pertes constatées afférentes à des valeurs mobilières ou des droits sociaux annulés détenus, dans le cadre d'engagement d'épargne à long terme définis à l'article 163 *bis* A du CGI, dans un plan d'épargne d'entreprise mentionné à l'article 163 *bis* B du même code ou dans un plan d'épargne en actions défini à l'article 163 *quinquies* D du code précité ;
- aux pertes constatées par les personnes à l'encontre desquelles le tribunal a prononcé au titre des sociétés en cause l'une des condamnations mentionnées aux articles L. 651-2, L. 653-4, L. 653-5, L. 653-6, L. 653-8, L. 654-2 ou L. 654-6 du code de commerce. Lorsque l'une des condamnations est prononcée à l'encontre d'un contribuable ayant exercée l'option pour la déduction avant annulation des titres, la perte ainsi imputée ou reportée est reprise au titre de l'année de la condamnation.

Remarque : L'imputation des pertes sur titres de sociétés faisant l'objet d'une procédure collective lors de leur annulation ou, de manière anticipée dès l'année au cours de laquelle intervient le jugement de cession ou de liquidation, est opérée indépendamment du franchissement du seuil annuel de cession (voir RES N° 2006/46).

3. Imputation des pertes.

944-2

a. *Dispositif général* (CGI, art. 150-0 D-13).

L'imputation des pertes mentionnées au n° 944-1 ci-dessus est opérée dans la limite du prix effectif d'acquisition des titres par le cédant ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, de la valeur retenue pour l'assiette des droits de mutation. Lorsque les titres ont été reçus, depuis le 1^{er} janvier 2000, dans le cadre d'une opération d'échange dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI (cf. n° 946), le prix d'acquisition à retenir est celui des titres remis à l'échange, diminué de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée lors de l'échange.

Afin d'éviter un cumul d'avantages fiscaux, la perte nette constatée est minorée, en tant qu'elle se rapporte aux titres concernés, du montant :

- des sommes ou valeurs remboursées, dans la limite du prix d'acquisition des titres correspondants ;
- depuis le 1^{er} janvier 2006, des sommes ayant ouvert droit à la réduction d'impôt sur le revenu en application de l'article 199 *unvicies* dudit code.

Enfin, en application de l'article 150-0 D *bis*-III-1° du CGI, l'abattement pour durée de détention mentionné à ce même article ne s'applique pas aux pertes constatées dans les conditions susvisées.

b. Dispositif particulier au titre de l'année 2010.

L'article 8-VIII de la loi de finances pour 2011 a prévu que lorsqu'au cours de l'année 2010, la limite de 25 830 € (CGI, art. 150-0 A-I-1 dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010) n'avait pas été franchie :

- le **montant des moins-values nettes** de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux **reportables au 1^{er} janvier 2011** dans les conditions prévues à l'article 150-0 D-11 du CGI **est aligné** sur le montant des moins-values reportables à la même date en matière de prélèvements sociaux dans les conditions prévues au dernier alinéa de l'article L. 136-6-I du code de la sécurité sociale dans sa rédaction **en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010** ;

- les **moins-values nettes** de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux subies par le contribuable et **reportables** dans les conditions prévues à l'article 150-0 D-11 du CGI au 1^{er} janvier 2010 **ouvrent droit**, pour leur **montant imputé** sur les plus-values de même nature réalisées en 2010 pour l'imposition aux prélèvements sociaux, **à un crédit d'impôt sur le revenu égal à 19 %**. Ce crédit d'impôt est **imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2010** après application des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 *quater* B à 200 *bis* du même code, des autres crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires prévus par le même code. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

V. ABATTEMENT D'UN TIERS

(CGI, art. 150-0 D *bis* et 150-0 D *ter*)

944-3 1. Dispositif permanent de droit commun (CGI, art. 150-0 D *bis*)

Les dispositions de l'article 150-0 D *bis* du CGI, dans sa **rédaction antérieure** à l'entrée de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, prévoyaient d'appliquer au gain net de cession **un abattement d'un tiers par année de détention dès la fin de la sixième année**, ce qui devait conduire pour les particuliers à une exonération totale de fait de la plus-value réalisée lors de la cession de titres ou droits détenus depuis plus de huit ans.

L'article 80 de la loi de finances pour 2012 a transformé, **depuis le 1^{er} janvier 2011**, ce dispositif dit « abattement d'un tiers » en un report d'imposition, voir cf. n° 952.

Remarque :

Pour de précisions sur cet ancien dispositif qui n'a pas fait l'objet d'une application pour les personnes physiques, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition papier 2011, paragraphe 944-3.

944-4 2. Dispositif temporaire spécifique aux dirigeants de PME partant à la retraite (CGI, art. 150-0 D *ter* ; ann. II, art. 74-0 P et 74-0 Q).

Afin de favoriser la transmission d'entreprises, l'abattement pour durée de détention est applicable immédiatement, sous certaines conditions, aux **gains nets de cessions de titres ou droits de PME réalisées du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2017** par leurs dirigeants en vue de leur départ à la retraite (Loi de finances pour 2013, art. 10-III).

a. Champ d'application.

L'abattement prévu à l'article 150-0 D *bis* du CGI, dans sa **rédaction antérieure** à l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, s'applique dans les mêmes conditions, à l'exception de celles relatives à la date de départ du calcul du délai de détention, aux gains nets réalisés lors de la **cession à titre onéreux** d'actions, de parts ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts, **acquis ou souscrits avant le 1^{er} janvier 2006**, si les conditions figurant au *b* ci-dessous sont remplies.

b. Conditions d'application.

1° Conditions tenant aux titres ou droits cédés.

La cession est en principe **totale**, c'est-à-dire qu'elle concerne l'intégralité des actions, parts ou droits détenus par le cédant dans la société dont les titres ou droits sont cédés (CGI, art. 150-0 D *ter*-I-1°).

Toutefois, elle peut être **partielle**, lorsqu'elle porte sur un nombre de titres ou sur un nombre de droits démembrés conférant au cédant **plus de 50 %** des droits de vote de la société dont les titres ou droits sont cédés ou, en cas de la seule détention de l'usufruit, sur un nombre de droits démembrés conférant au cédant **plus de 50 %** des droits dans les bénéfices sociaux de la société concernée.

Remarques :

1. La cession totale ou partielle peut être réalisée au profit de plusieurs cessionnaires mais ces cessions doivent être réalisées à la même date.
2. Dans l'hypothèse où les cessions seraient échelonnées dans le temps, au profit d'un ou de plusieurs cessionnaires, plusieurs cessions peuvent cumulativement être prises en compte pour ouvrir droit à l'abattement et pour apprécier la condition de cession totale ou partielle. Il peut être pris en compte soit toutes les cessions intervenues dans les douze mois précédant la cessation de fonctions ou le départ à la retraite (dernier de ces deux événements), soit toutes les cessions intervenues dans les douze mois suivant la cessation de fonctions ou le départ à la retraite (premier de ces deux événements). En revanche, on ne peut pas cumuler les cessions réalisées antérieurement et postérieurement à l'un de ces événements. Ainsi, en cas de cessions échelonnées réalisées antérieurement ou postérieurement à la cessation des fonctions ou au départ à la retraite, la condition de cession totale ou partielle (cf. remarque 1) s'apprécie alternativement, soit pendant la période de douze mois précédant le dernier de ces événements (cessation des fonctions ou départ à la retraite), soit pendant la période de douze mois suivant le premier des deux événements précités. En aucun cas ces périodes ne peuvent être cumulées pour l'appréciation de la condition de cession totale ou partielle.

Cas particulier. Cessions de titres échelonnées dans le temps lorsque la cessation de fonctions et le départ à la retraite interviennent à la même date :

Dans cette hypothèse, il est admis, pour l'appréciation de la condition de cession totale ou partielle, de prendre en compte les cessions intervenues avant et après le départ à la retraite (ou la cessation de fonctions), sous réserve qu'il ne s'écoule pas un délai supérieur à douze mois entre la première et la dernière cession prises en compte pour déterminer si la condition de cession totale ou partielle est remplie.

2° Conditions tenant au cédant.

Le cédant doit cumulativement :

- avoir exercé au sein de la société dont les titres ou droits sont cédés, de manière continue pendant les **cinq** années précédant la cession et dans les conditions prévues au 1° de l'article 885-O bis du CGI, une fonction de direction mentionnée à ce même 1°. Toutefois, l'article 18 de la loi de finances pour 2007 prévoit que cette condition n'est pas exigée lorsque l'exercice d'une profession libérale revêt la forme d'une société anonyme ou d'une société à responsabilité limitée et que les parts ou actions de ces sociétés constituent des biens professionnels pour leur détenteur qui y a exercé sa profession principale de manière continue pendant les cinq années précédant la cession ;
- avoir détenu directement ou par personne interposée, de manière continue pendant les **cinq** années précédant la cession, **au moins 25 %** des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société dont les titres ou droits sont cédés (RES N° 2009/5) ;
- cesser toute fonction dans la société dont les titres ou droits sont cédés et faire valoir ses droits à la retraite, soit dans l'année suivant la cession, soit dans l'année précédant celle-ci si ces événements sont postérieurs au 31 décembre 2005 pour les cessions réalisées jusqu'au 31 décembre 2008. Pour les **cessions réalisées depuis le 1^{er} janvier 2009**, la cessation de toute fonction et le faire valoir des droits à la retraite doivent se produire **dans les deux années suivant ou précédant la cession**, ce délai étant apprécié de date à date.

L'article 58-II de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a prévu que **ce délai de deux années est prolongé** jusqu'à la date à laquelle le droit à une pension de retraite est ouvert au cédant lorsque **les conditions suivantes** sont satisfaites :

- la cession a été réalisée entre le 1^{er} juillet 2009 et le 10 novembre 2010 ;
- en application de la législation antérieure à la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 portant réforme des retraites, le cédant aurait pu faire valoir ses droits à la retraite dans les deux années de la cession ;
- en application de la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 précitée, le cédant ne peut plus faire valoir ses droits dans les deux années de la cession.
- en cas de cession des titres ou droits à une entreprise, le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, de droits de vote ou de droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire. Il est cependant admis que le cédant personne physique qui remplit l'ensemble des autres conditions visées ci-dessus puisse détenir, seul, directement ou indirectement au maximum 1 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société cessionnaire.

3° Conditions liées à la société dont les titres sont cédés.

La société dont les titres ou droits sont cédés doit être une PME, c'est à dire :

- employer moins de 250 salariés au 31 décembre de l'année précédant celle de la cession ou, à défaut, au 31 décembre de la deuxième ou de la troisième année précédant celle de la cession ;
- réaliser un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 millions d'euros au cours du dernier exercice clos ou avoir un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros à la clôture du dernier exercice ;

- ne pas avoir son capital ou ses droits de vote détenus à hauteur de **25 %** ou plus par une entreprise ou par plusieurs entreprises ne répondant pas aux conditions citées ci-dessus, de manière continue au cours du dernier exercice clos. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations de sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds. Cette condition s'apprécie de manière continue au cours du dernier exercice clos.

c. Modalités d'application.

1° *Règles générales de calcul de la durée de détention.*

- Le **début** du délai de détention :

La durée de détention est décomptée à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits cédés.

Remarque : Lorsque, préalablement à la cession, la société dont les titres ou droits sont cédés est devenue assujettie à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent à la suite d'une option à cet impôt ou d'une transformation en société passible de cet impôt (CGI, art. 151 *nonies-III*), la durée de détention des titres ou droits cédés est décomptée comme indiqué ci-dessus, sans tenir compte du changement de régime fiscal de la société.

- La **fin** du délai de détention :

La date qui constitue le terme de la durée de détention est celle du fait générateur de l'imposition, c'est-à-dire la date du transfert de la propriété juridique des titres ou droits.

2° *Situations particulières.*

Dans certaines situations particulières, le point de départ du décompte de la durée de détention n'est pas le 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits cédés, mais la date mentionnée.

3° *Décompte de durée de détention en cas de cession de droits démembrés.*

d. Précisions.

En cas de cessions antérieures de titres ou droits de la société concernée pour lesquelles le gain net a été déterminé en retenant un prix d'acquisition calculé suivant la règle de la valeur moyenne pondérée d'acquisition prévue au premier alinéa du 3 de l'article 150-0 D du CGI, le nombre de titres ou droits cédés antérieurement est réputé avoir été prélevé en priorité sur les titres ou droits acquis ou souscrits aux dates les plus anciennes.

Ainsi, les quantités de titres ou droits détenus par le cédant au moment de la cession entrant dans le champ d'application du dispositif transitoire sont donc celles afférentes aux titres ou droits souscrits ou acquis aux dates les plus récentes.

Sous réserve de la tolérance évoquée ci-avant, **en cas de non-respect** de la condition de détention prévue au 4^e du I de l'article 150-0 D *ter* du CGI à un moment quelconque au cours des trois années (36 mois) suivant la cession des titres ou droits (délai apprécié de date à date), **l'abattement pour durée de détention** qui a été appliqué au gain net de cession initial **est remis en cause** au titre de l'année au cours de laquelle la condition précitée cesse d'être remplie.

Pour les cessions **réalisées** depuis le 1^{er} janvier 2009, l'abattement pour durée de détention est également remis en cause au titre de l'année au cours de laquelle intervient le terme du délai de deux ans lorsque au terme de ce délai le dirigeant n'a pas respecté l'une des conditions prévues au 1^o ou au c du 2^o du I de l'article 150-0 D *ter* du CGI (cession de ses titres ou droits, cessation de toute fonction dans la société ou entrée en jouissance de ses droits à la retraite) n'est pas remplie au terme de ce délai.

e. Obligations déclaratives.

Outre les obligations prévues au n° 944-3 qui sont également applicables au dispositif transitoire, le contribuable produit, sur demande de l'administration :

- tous les documents lui permettant de justifier du respect des conditions d'application du dispositif transitoire prévu à l'article 150-0 D *ter* du CGI ;

- et les pièces que lui a adressées son régime de retraite, sur lesquelles figure la date d'entrée en jouissance de la pension de retraite (ou date de prise d'effet de la retraite) [CGI, ann. II, art. 74-0 P, al. 2). En pratique, il s'agira de la notification adressée par le régime de base obligatoire d'assurance vieillesse.

Cas particulier de la renonciation aux droits à la retraite.

En cas de renonciation par l'assuré de ses droits à la retraite, l'effet de la pension est annulé et cette renonciation remet en cause l'exonération d'impôt sur le revenu dont a pu ou pouvait bénéficier le contribuable, dans les conditions prévues.

f. Autres conséquences fiscales de l'abattement pour durée de détention.

Les modalités de prise en compte de l'abattement pour durée de détention au regard des prélèvements sociaux, du revenu fiscal de référence et du droit à restitution des impôts prévues pour le dispositif général (cf. n° 944-3) sont applicables au dispositif transitoire.

C. MODALITÉS D'IMPOSITION**I. RÈGLES GÉNÉRALES****945 1. Fait générateur.**

Le fait générateur de l'imposition est constitué, en principe, par la cession à titre onéreux des titres visés à l'article 150-0 A du CGI.

Toutefois, le **complément de prix** mentionné au n° 941-2 ci-dessus est imposable au titre de l'année au cours de laquelle il est reçu par le cédant.

2. Dispositif en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012 : Taux forfaitaire (CGI, art. 200 A modifié par l'article 10-N de la loi de finances pour 2013).

945-1**a. Principe.****1° Cas général.**

Les gains nets obtenus dans les conditions prévus à l'article 150-0 A du CGI et **réalisés en 2012** sont imposés au taux forfaitaire de **24 %** (Loi de finances pour 2013, art. 10-IV-A, al. 1^{er}), hors prélèvements sociaux.

Toutefois, les gains nets mentionnés à l'article 150-0 A du CGI **réalisés au titre de l'année 2012 peuvent, sur option** du contribuable, être imposés dans les conditions prévues à l'article 200 A-2 *bis* dudit code, dans sa rédaction en vigueur **à compter du 1^{er} janvier 2013**, soit un taux de 19 %, lorsque l'ensemble des conditions prévues à ce même 200 A-2 *bis* sont remplies (cf. n° 945-2 Cas dérogatoire ; Loi de finances pour 2013, art. 10-IV-A, al. 2).

Remarque :

Du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2011, les gains nets réalisés et déterminés dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI sont imposés au taux de **19 %** (18 % auparavant), hors prélèvements sociaux.

2° Cas particulier pour les départements d'outre-mer.

Le taux de **19 %¹** ou **24 % est réduit de 30 %** dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion **et de 40 %** dans le département de la Guyane pour les gains mentionnés à l'article 150-0 A du CGI résultant de la cession de droits sociaux détenus dans les conditions du f de l'article 164 B du CGI (participation substantielle, cf. n° 942-3).

Au titre de l'année 2011, le taux d'imposition était fixé à **13 %²** dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion et à **11 %²** dans le département de la Guyane (CGI, art. 200 A-7 abrogé à compter du 1^{er} janvier 2013 par l'article 10-I-N-4° de la loi de finances pour 2013).

Remarque :

Entre le 1^{er} janvier 2008 et le 31 décembre 2010, le taux d'imposition était fixé à 12 %² (11 % auparavant) dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion et à 10 %² (9 % auparavant) dans le département de la Guyane.

b. Exceptions.

- Le gain net résultant de retraits ou de rachats intervenus sur un PEA **avant** l'expiration de la deuxième année de son fonctionnement est taxé au taux de **22,5 %²** et 19 % s'il intervient postérieurement (CGI, art. 200 A-5 complété par la loi de finances pour 2013).

- Pour les options attribuées **avant le 20 juin 2007** et sauf option du bénéficiaire pour l'imposition suivant les règles applicables aux traitements et salaires, l'avantage mentionné au I de l'article

1. Taux à majorer des prélèvements sociaux, étant observé que le taux de 18 % était fixé à 16 % pour les cessions réalisées avant le 1^{er} janvier 2008.

2. Taux à majorer des prélèvements sociaux.

163 bis C du CGI (**abrogé à compter du 28 septembre 2012** par l'article 11-I-E de la loi de finances pour 2013) est imposé :

- au taux de 30 %¹ pour les options attribuées du 20 septembre 1995 au 26 avril 2000 ;
- au taux de 30 %¹ à concurrence de la fraction annuelle qui n'excède pas **152 500 €** et de 41 %¹ au-delà, pour les options attribuées depuis le 27 avril 2000².

- Pour les options attribuées **depuis le 20 juin 2007** et sauf option du bénéficiaire pour l'imposition suivant les règles applicables aux traitements et salaires, l'avantage mentionné au I de l'article 163 bis C du CGI (**abrogé à compter du 28 septembre 2012** par l'article 11-I-F de la loi de finances pour 2013), le cas échéant diminué du montant mentionné à l'article 80 bis-II du même code imposé selon les règles applicables aux traitements et salaires, est imposé lorsque le montant des cessions du foyer fiscal excédait jusqu'au 31 décembre 2010 le seuil d'imposition alors en vigueur, au taux de 30 %¹ à concurrence de la fraction annuelle qui n'excède pas **152 500 €** et de 41 %¹ au-delà². Pour l'appréciation du montant des cessions et du seuil susmentionnés, il est tenu compte des cessions visées aux articles 80 *quaterdecies*, 150-0 A et 163 bis C du CGI. Pour les actions acquises avant le 1^{er} janvier 1990, le prix d'acquisition est réputé égal à la valeur de l'action à la date de la levée de l'option (CGI, art. 200 A-6 **abrogé à compter du 28 septembre 2012** par l'article 11-I-E de la loi de finances pour 2013).

- Pour les options attribuées **du 1^{er} janvier 2011 au 27 septembre 2012**, l'appréciation du montant des cessions mentionnée à l'article 150-0 A-I-1 du CGI, dans sa rédaction antérieure au 1^{er} janvier 2011, **est supprimée**. Par conséquent, ces options deviennent imposables au taux de **30 %** ou **41 %**, dès le premier euro (CGI, art. 200 A-6, al. 1^{er} **abrogé à compter du 28 septembre 2012** par l'article 11-I-E de la loi de finances pour 2013).

- Sauf option pour l'imposition à l'impôt sur le revenu selon les règles applicables aux traitements et salaires, l'avantage correspondant à la valeur à leur date d'acquisition des actions mentionnées à l'article 80 *quaterdecies* du CGI est imposé au taux de 30 %¹. La plus-value, résultant de la cession (à titre onéreux ou à titre gratuit) d'actions gratuites, qui est égale à la différence entre le prix de cession et leur valeur à la date d'acquisition est imposée dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI c'est-à-dire au taux forfaitaire de 24 % ou **19 %**² (18 % antérieurement), quel que soit le montant des cessions de valeurs mobilières ou de droits sociaux réalisé par le foyer fiscal au titre de l'année d'imposition. Cette plus-value de cession peut bénéficier de l'abattement pour durée de détention (CGI, art. 150-0 D *ter*). Si les actions sont cédées pour un prix inférieur à leur valeur à la date d'acquisition, la moins-value est déduite du montant de l'avantage (CGI, art. 200 A-6 *bis* **abrogé à compter du 28 septembre 2012** par l'article 11-I-E de la loi de finances pour 2013).

- Les distributions par les sociétés de capital-risque de l'article 163 *quinquies* C du CGI qui remplissent les conditions prévues à l'article 1^{er}-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985, prélevées **à compter du 1^{er} janvier 2012** sur des plus-values nettes de cessions de titres réalisées par la société au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2001 sont :

- imposées dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A lorsque l'actionnaire est une personne physique fiscalement domiciliée en France au sens de l'article 4 B du CGI,
- ou soumises à la retenue à la source prévue à l'article 119 *bis*-2 du même code lorsqu'elles sont payées dans un État ou territoire non-coopératif au sens de l'article 238-0 A dudit code,
- ou soumises à cette même retenue à la source aux taux de **19 %** pour les gains réalisés **avant le 1^{er} janvier 2013** et de **45 %** pour ceux réalisés à compter de cette même date lorsque l'actionnaire est une personne physique fiscalement domiciliée hors de France.

Toutefois, les personnes physiques qui **ne sont pas fiscalement domiciliées en France** au sens de l'article 4 B du CGI peuvent demander le remboursement de l'excédent du prélèvement de 45 % lorsque ce prélèvement excède la différence entre, d'une part, le montant de l'impôt qui résulterait de l'application de l'article 197 A de ce code à la somme des distributions concernées et des autres revenus de source française imposés dans les conditions de ce même article 197 A au titre de la même année et, d'autre part, le montant de l'impôt établi dans les conditions prévues audit article 197 A sur ces autres revenus (CGI, art. 163 *quinquies* C-II-1 complété par l'article 10-I-K de la loi de finances pour 2013).

1. Jusqu'au 27 septembre 2012, le taux de 30 % et 41 % sont respectivement réduits à **18 %** (depuis le 1^{er} janvier 2008 ; 16 % antérieurement) et **30 %** lorsque les titres acquis revêtent la forme nominative et demeurent indisponibles pendant un délai au moins égal à deux ans à compter de la date d'achèvement de la période d'indisponibilité mentionnée à l'article 163 bis C-1 du CGI (CGI, art. 200 A-6, al. 3 abrogée **à compter du 28 septembre 2013** par l'article 11-I-E de la loi de finances 2013).

2. Taux à majorer des prélèvements sociaux.

945-2

3. Dispositif en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2013 (CGI, art. 200 A modifié par les articles 10-I-N et 11-I-E de la loi de finances pour 2013).

a. Cas général : imposition au régime de droit commun à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 200 A-2 modifié par l'article 10-I-N-1°)

Les gains nets et profits réalisés à compter du 1^{er} janvier 2013, dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI, sont pris en compte pour la détermination du revenu net global défini à l'article 158 du CGI (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-N-1°).

Ainsi, dès le 1^{er} janvier 2013, les gains nets et profits relèvent, en principe, du régime de droit commun à l'impôt sur le revenu.

Toutefois, sur option du contribuable et sous certaines conditions, les gains nets obtenus peuvent être soumis à un taux forfaitaire.

b. Cas dérogatoire : régime sur option, imposition à un taux forfaitaire (CGI, art. 200 A-2 bis instauré par l'article 10-I-N-2°).

Par dérogation au a ci-dessus, les gains nets obtenus dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI peuvent être, sur option du contribuable, imposés au taux forfaitaire de **19 %** lorsque les conditions suivantes sont remplies.

1° *Condition relative à l'activité.*

La société dont les titres ou droits sont cédés doit exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

Cette condition s'apprécie de manière continue pendant les dix années précédant la cession ou depuis sa création, si la société est créée depuis moins de dix ans.

Sont exclus de l'imposition au taux forfaitaire, les activités procurant des revenus garantis en raison de l'existence d'un tarif réglementé de rachat de la production, des activités financières, des activités de gestion de patrimoine mobilier définie à l'article 885 O *quater* du CGI et des activités immobilières.

2° *Condition relative à la durée de détention.*

Les titres ou droits détenus par le cédant, directement ou par personne interposée ou par l'intermédiaire du conjoint, de leurs ascendants et descendants ou de leurs frères et sœurs, doivent avoir été détenus de manière **continue au cours des cinq années** précédant la cession.

Cette durée de détention est décomptée à partir de la date d'acquisition ou de souscription des titres ou droits, selon les modalités prévues à l'article 150-0 D-1 du CGI.

3° *Condition relative à la participation détenue par les personnes physiques.*

Les titres ou droits détenus par le cédant, directement ou par personne interposée ou par l'intermédiaire du conjoint, de leurs ascendants et descendants ou de leurs frères et sœurs, doivent avoir représenté, **de manière continue pendant au moins deux ans au cours des dix années précédant la cession des titres ou droits, au moins 10 %** des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société dont les titres ou droits sont cédés.

Les titres ou droits détenus par le cédant, directement ou par personne interposée ou par l'intermédiaire du conjoint, de leurs ascendants et descendants ou de leurs frères et sœurs, doivent représenter **au moins 2 %** des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société dont les titres ou droits sont cédés **à la date de la cession**.

4° *Condition relative à la fonction exercée au sein de la société.*

• **Exercice de la fonction.**

Le contribuable doit avoir exercé au sein de la société dont les titres ou droits sont cédés, de manière continue au cours des cinq années précédant la cession et dans les conditions prévues à l'article 885 O *bis*-1° du CGI l'une des fonctions suivantes :

- soit gérant nommé conformément aux statuts d'une société à responsabilité limitée ou en commandite par actions, soit associé en nom d'une société de personnes, soit président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire d'une société par actions au sein de la société dont les titres ou droits sont cédés ;
- soit avoir exercé une activité salariée au sein de la société dont les titres ou droits sont cédés.

• **Rémunération normale de la fonction exercée.**

Les fonctions énumérées ci-dessus doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale.

Celle-ci doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI.

Remarque :

Les dispositions mentionnées au premier et sixième tirets du *b* du 2 ci-dessus s'appliquent également à compter du 1^{er} janvier 2013.

II. SURSIS D'IMPOSITION

(BOI-RPPM-PVBMI-30-10-10)

946

Les dispositions de l'article 150-0 A du CGI ne sont pas applicables, au titre de l'année de l'échange des titres, aux plus-values réalisées dans le cadre d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, d'absorption d'un fonds commun de placement par une société d'investissement à capital variable, de conversion, de division, ou de regroupement, réalisée conformément à la réglementation en vigueur ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 150-0 B).

Toutefois, en cas d'**échange avec soulte**, le sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI est subordonné à la condition que le montant de la soulte reçue par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

Remarques :

- La perception en numéraire, par le cédant, d'un complément de prix exclusivement déterminée en fonction d'une indexation en relation directe avec l'activité de la société dont les titres ont fait l'objet de l'apport (cf. n° 941-2) ne remet pas en cause le sursis d'imposition (voir RES N° 2006/47).

- L'apport concomitant de l'usufruit et de la nue-propriété de droits sociaux n'interdit pas l'octroi du sursis d'imposition éventuellement applicable à la plus-value d'apport (voir RES N° 2006/8).

- Pour la scission d'OPCVM et le sursis d'imposition, voir BOI-RPPM-PVBMI-30-10-10.

III. REPORT D'IMPOSITION

1. Réinvestissement dans les sociétés nouvelles non-cotées (CGI, art. 150-0 C abrogé et ann. II, art. 74-0 K et 74-0 L abrogés par le décret n° 2006-1603 du 14 décembre 2006 ; BOI-RPPM-PVBMI-30-10-40).

947

L'article 150-0 C du CGI permettait à certains salariés et dirigeants de sociétés de bénéficier d'un report de l'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières et des droits sociaux qu'ils détenaient dans la société avec les membres de leur foyer fiscal, lorsque le produit de cette cession était réinvesti, au plus tard le 31 décembre de l'année qui suivait, dans la souscription au capital initial ou dans une augmentation de capital en numéraire d'une société non cotée créée depuis moins de quinze ans.

Lorsque les titres issus de ce réinvestissement faisaient l'objet d'un échange éligible au sursis d'imposition visé aux articles 150-0 B ou 150 UB du CGI, l'imposition de la plus-value faisait l'objet d'un nouveau report de plein droit jusqu'au moment de la transmission, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des nouveaux titres reçus en échange.

De la même manière, l'imposition pouvait être, sur option du contribuable, à nouveau reportée lorsque le produit de cession des titres issus du réinvestissement était à nouveau réinvesti dans une société nouvelle non cotée.

Les dispositions de l'article 150-0 C du CGI sont abrogées pour les cessions de titres réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006. Il en résulte que les cessions de titres réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006 ne peuvent plus bénéficier du report d'imposition. Toutefois, ces dispositions demeurent applicables aux plus-values en report à la date du 1^{er} janvier 2006. Aussi, sauf prorogation du report d'imposition, les plus-values en report au 1^{er} janvier 2006 perdurent jusqu'à la transmission des titres.

Pour cet ancien dispositif, se reporter au Précis de fiscalité, édition 2007, paragraphes 947 à 955-1.

2. Plus-values en report d'imposition au 1^{er} janvier 2000.

948

Les plus-values en report d'imposition à la date du 1^{er} janvier 2000 demeurent soumises aux régimes d'imposition antérieurs visés aux anciens articles 92 B à 92 K du CGI. L'imposition de ces plus-values est reportée de plein droit lorsque les titres reçus en échange font l'objet d'une nouvelle opération d'échange dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI (cf. n° 946).

3. Imposition des plus-values reportées.

949

L'imposition des plus-values reportées en application du II de l'article 92 B dans rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000, de l'article 150-0 C du CGI, de l'article 150 A *bis* dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2004, du I *ter* de l'article 160 dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000, intervient lors de la cession, du rachat, du remboursement ou

de l'annulation des titres reçus en échange. Ces plus-values sont imposées selon les modalités prévues pour l'imposition de la cession des titres mettant fin à ce report.

4. Plus-values en report d'imposition au 1^{er} janvier 2006.

950 Les dispositions de l'article 150-0 C ancien du CGI demeurent applicables aux plus-values en report à la date du 1^{er} janvier 2006 (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-40).

5. Report d'imposition des apports de créances de complément de prix réalisés depuis le 1^{er} janvier 2007 (CGI art. 150-0 B bis).

951 L'article 150-0 B bis prévoit que le gain retiré de l'apport, avant qu'elle ne soit exigible en numéraire, de la créance visée au deuxième alinéa du 2 du I de l'article 150-0 A du CGI (cf. n° 941-2) **est reporté**, sur **option expresse** du contribuable :

- au moment où s'opère la transmission, le rachat, le remboursement ou l'annulation des titres reçus en contrepartie de cet apport ;
- ou, jusqu'au transfert par le contribuable de son domicile fiscal hors de France en vertu de l'article 167 bis du CGI si cet événement est antérieur. Cette disposition s'applique depuis le 1^{er} mars 2011.

a. Champ d'application.

Conformément aux dispositions de l'article 150-0 B bis du CGI, le report d'imposition concerne les opérations d'apport rémunérées par la remise de titres de capital ou donnant accès au capital d'une société ou par la remise de parts sociales.

Remarque :

Le montant du gain retiré de l'apport de la créance dont l'imposition a été reportée sur le fondement de l'article 150-0 B bis du CGI était pris en compte au titre de l'année de cet apport pour l'appréciation du franchissement du seuil de cession, applicable jusqu'au 31 décembre 2010.

b. Conditions d'application du report d'imposition.

Le **report** est subordonné au respect des conditions suivantes :

- le cédant doit avoir exercé l'une des fonctions limitativement énumérées à l'article 885 O bis-1° du CGI au sein de la société dont l'activité est le support de la clause de complément de prix, de manière continue pendant les cinq années précédant la cession des titres ou droits de cette société ;
- en cas d'échange avec soulte, le montant de la soulte ne doit pas excéder 10 % de la valeur nominale des titres reçus ;
- le contribuable doit expressément demander à bénéficier de la mesure et déclarer le montant du gain retiré de l'apport dans la déclaration spéciale des plus-values et dans celle prévue au 1 de l'article 170 du CGI, dans le délai applicable à ces déclarations.

c. Événements entraînant l'expiration du report d'imposition.

L'article 150-0 B bis du CGI précise que l'imposition du gain retiré de l'apport de la créance représentative d'un complément de prix à recevoir en exécution d'une clause d'indexation **est reportée** :

- jusqu'au moment où s'opère la transmission, le rachat, le remboursement ou l'annulation des titres reçus en échange ;
- ou, jusqu'au transfert par le contribuable de son domicile fiscal hors de France en vertu de l'article 167 bis du CGI si cet événement est antérieur. Cette disposition s'applique depuis le 1^{er} mars 2011.

Pour l'application de cette disposition, la transmission des titres reçus en échange s'entend de leur transmission à titre onéreux (vente, échange, apport...) ou à titre gratuit (succession ou donation).

Pour le **transfert hors de France du domicile fiscal**, il est réputé intervenir le jour précédant celui à compter duquel ce contribuable cesse d'être soumis en France à une obligation fiscale sur l'ensemble de ses revenus (CGI, art. 167 bis-III)

d. Imposition du gain à l'expiration de la période de report.

Dans le cadre d'un mécanisme de report d'imposition, le fait générateur de la plus-value est constitué par l'échange ou l'apport initial. Son assiette est déterminée selon les règles en vigueur à cette date c'est-à-dire, au cas particulier, à la date à laquelle a eu lieu l'opération d'apport de la créance.

En revanche, le report a pour objet de décaler l'imposition effective de la plus-value, ce qui conduit à appliquer les règles de taxation en vigueur au moment de l'expiration du report, tant en matière d'impôt sur le revenu qu'en matière de prélèvements sociaux.

Les taux d'imposition applicables sont donc ceux en vigueur au cours de l'**année d'expiration** du report.

e. Obligations déclaratives.

Ces dispositions s'appliquent aux cessions et aux apports de créances réalisés depuis le 1^{er} janvier 2007.

6. Report d'imposition de la plus-value retirée de la cession à titre onéreux d'actions ou de droits sociaux (CGI, 150-0 D *bis* modifié par l'article 7 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 et l'article 10-I-F de la loi de finances pour 2013 ; BOI-RPPM-PVBMI-30-10-50).

952

Depuis le 1^{er} janvier 2011, l'imposition de la plus-value retirée de la cession à titre onéreux d'actions ou de parts de sociétés ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts **peut être reportée** si certaines conditions sont remplies.

Le report est subordonné à la condition que le contribuable en fasse la demande et déclare le montant de la plus-value dans la déclaration prévue à l'article 170 du CGI.

Le complément de prix prévu au 2 du I de l'article 150-0 A du CGI, afférent à la cession de titres ou droits fait également l'objet du report d'imposition appliqué lors de cette cession.

a. Conditions d'application.

Le bénéfice du report d'imposition est subordonné au respect des conditions suivantes :

1° Conditions relatives à la détention des titres.

Les titres ou droits cédés doivent avoir été détenus de **manière continue depuis plus de huit ans**.

Les titres ou droits détenus par le cédant, directement ou par personne interposée ou par l'intermédiaire du conjoint, de leurs ascendants et descendants ou de leurs frères et soeurs, doivent avoir **représenté, de manière continue pendant les huit années précédant la cession, au moins 10 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux** de la société dont les titres ou droits sont cédés.

2° Conditions liées à la société dont les titres sont cédés.

La société dont les actions, parts ou droits sont cédés :

- doit être **passible de l'impôt sur les sociétés** ou d'un impôt équivalent ou soumise sur option à cet impôt ;

- doit **exercer une activité** commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière, à l'exception de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier, ou a pour objet social exclusif de détenir des participations dans des sociétés exerçant les activités précitées. Cette condition s'apprécie de **manière continue pendant les huit années** précédant la cession ;

- doit **avoir son siège social** dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales.

3° Conditions liées à la société bénéficiaire du réinvestissement de la plus-value mobilière.

Le report d'imposition est, subordonné au respect des conditions suivantes :

- **jusqu'au 31 décembre 2012**, le produit de la cession des titres ou droits doit être investi, dans un délai de trente-six mois et à hauteur de 80 % du montant de la plus-value net des prélèvements sociaux, dans la souscription en numéraire au capital initial ou dans l'augmentation de capital en numéraire d'une société. **À compter du 1^{er} janvier 2013**, Le cédant doit prendre l'engagement d'investir le produit de la cession des titres ou droits, dans un délai de vingt-quatre mois et à hauteur d'au moins 50 % du montant de la plus-value net des prélèvements sociaux, dans la souscription en numéraire au capital initial ou à l'augmentation de capital d'une ou de plusieurs sociétés ou dans la souscription dans un ou plusieurs fonds communs de placement à risques ou sociétés de capital-risque respectant au minimum, respectivement, le quota d'investissement de 50 % prévu au I de l'article L. 214-28 du code monétaire et financier et celui prévu au troisième alinéa du 1° de l'article 1-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-F-1°-a) ;

- la société bénéficiaire de l'apport doit exercer l'une des activités citées ci-dessus au 2° et répondre aux conditions susmentionnées ;

- les titres représentatifs de l'apport en numéraire doivent être entièrement libérés au moment de la souscription ou de l'augmentation de capital ou, au plus tard, à l'issue du délai mentionné au

premier tiret du présent 3° et représenter au moins 5 % des droits de vote et des droits dans les bénéfices sociaux de la société ;

- les titres représentatifs de l'apport en numéraire doivent être détenus directement et en pleine propriété par le contribuable pendant au moins cinq ans.

- la société bénéficiaire de l'apport ne doit pas avoir procédé à un remboursement d'apport au bénéfice du cédant, de son conjoint, de leurs ascendants et descendants ou de leurs frères et sœurs au cours des douze mois précédant le remploi du produit de la cession.

b. Modalités d'application.

1° Exclusivité du dispositif

Le report d'imposition est exclusif de l'application des articles 199 *terdecies*-0 A et 885-0 V *bis* du CGI.

2° Détermination du prix des titres cédés.

En cas de cession de titres ou droits appartenant à une série de titres ou droits de même nature, acquis ou souscrits à des dates différentes, les titres ou droits cédés sont ceux acquis ou souscrits aux dates les plus anciennes.

c. Calcul de la durée de détention pour les titres détenus par les personnes physiques.

La durée de détention est décomptée à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits, et :

- en cas de cession de titres ou droits effectuée par une personne interposée, à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits par la personne interposée ;

- en cas de vente ultérieure de titres ou droits reçus à l'occasion d'opérations mentionnées à l'article 150-0 B ou à l'article 150 UB-II du CGI, à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition des titres ou droits remis à l'échange ;

- en cas de cession de titres ou droits après la clôture d'un plan d'épargne en actions défini à l'article 163 *quinquies* D dudit code ou leur retrait au-delà de la huitième année, à partir du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le cédant a cessé de bénéficier, pour ces titres, des avantages prévus à l'article 157-5° *bis* et 5° *ter* du CGI ;

- en cas de cession à titre onéreux de titres ou droits reçus en rémunération d'un apport réalisé sous le régime prévu aux articles 93 *quater*-I *ter*, 151 *octies*-I-a ou 151 *octies* A-I et II du CGI, à partir du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'apporteur a commencé son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole.

d. Calcul de la durée de détention pour les titres détenus par une fiducie :

1° Détention des titres par une fiducie ;

La durée de détention des titres détenus par une fiducie est calculée ainsi :

- lorsque les titres ou droits ont été acquis ou souscrits par la fiducie, à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription de ces titres ou droits par la fiducie ;

- lorsque les titres ou droits ont été transférés dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 *quater* N du CGI, à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres par le constituant ;

2° Détention des titres par une fiducie mentionnée à l'article 238 *quater* Q du CGI.

Si le cédant est le **constituant initial** de la fiducie, la durée de détention est calculée :

- lorsque les titres ou droits ont été transférés par le constituant dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions de l'article 238 *quater* N du CGI, à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits par le constituant ;

- lorsque les titres ou droits n'ont pas été transférés dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions de l'article 238 *quater* N du CGI, à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits par la fiducie.

Si le cédant **n'est pas le constituant initial** de la fiducie, la durée de détention est calculée :

- à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition de droits représentatifs des biens ou droits du patrimoine fiduciaire si les titres ou droits cédés figuraient dans le patrimoine fiduciaire lors de l'acquisition de ces droits ;

- et à partir du 1^{er} janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits par la fiducie dans les autres situations.

e. Remise en cause du report d'imposition.

Le non-respect de l'une des conditions prévues à l'article 150-0 D *bis*-II du CGI entraîne l'exigibilité immédiate de l'impôt sur la plus-value, sans préjudice de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727, décompté de la date à laquelle cet impôt aurait dû être acquitté.

f. Report d'imposition en cas d'opération d'échange.

L'imposition de la plus-value antérieurement reportée peut, à la demande du contribuable, être reportée de nouveau lorsque les titres souscrits de la société bénéficiaire du réinvestissement font l'objet d'une opération d'échange dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI. Dans ce cas, le délai de cinq ans est apprécié à compter de la date de souscription des titres échangés.

g. Imposition de la plus-value en report d'imposition (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-F-2°).

Lorsque le cédant effectue son réinvestissement conformément à l'engagement pris d'investir mentionné au 3° du *a* ci-dessus, la plus-value en report d'imposition **n'est imposable** qu'à hauteur du montant de la plus-value net des prélèvements sociaux **qui n'a pas fait** l'objet d'un réinvestissement dans les vingt-quatre mois suivant la cession.

L'impôt sur la plus-value exigible dans ces conditions est accompagné de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI, décompté à partir de la date à laquelle cet impôt aurait dû être acquitté.

La fraction de plus-value réinvestie reste en report d'imposition (CGI, art. 150-0 D *bis-II bis* instauré par l'article 10-I-F-2° de la loi de finances pour 2013).

h. Titres transmis, rachetés ou annulés ou transfert antérieur du domicile hors de France (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-F-3°).

Lorsque les titres font l'objet d'une transmission, d'un rachat ou d'une annulation ou, si cet événement est antérieur, lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal hors de France dans les conditions prévues à l'article 167 *bis* du CGI, avant le délai prévu de cinq ans, le report d'imposition est remis en cause dans les conditions indiquées ci-dessus au *e* (CGI, art. 150-0 D *bis-III bis*, al. 1^{er} instauré par l'article 10-I-F-3°-a de la loi de finances pour 2013).

i. Exonération de la plus-value réinvestie en report d'imposition.

Lorsque les titres ayant fait l'objet du réinvestissement sont détenus depuis **plus de cinq ans**, la plus-value en report d'imposition **est définitivement exonérée** d'impôt sur le revenu.

Cette exonération est applicable avant l'expiration du délai de cinq ans en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans les deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, du décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune ou en cas de liquidation judiciaire de la société.

Cette disposition ne s'applique pas en cas de remboursement des apports avant la dixième année suivant celle de l'apport en numéraire (CGI, art. 150-0 D *bis-III bis* modifié par l'article 10-I-F-3°-b de la loi de finances pour 2013).

7. Report d'imposition de la plus-value dans le cadre d'un apport de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres ou de droits s'y rapportant (CGI art. 150-0 B *ter* instauré par l'article 18 de loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

À compter du 14 novembre 2012, l'article 150-0 B *ter* du CGI prévoit que **l'imposition de la plus-value réalisée**, directement ou par personne interposée, dans le **cadre d'un apport** de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres ou de droits s'y rapportant tels que définis à l'article 150-0 A du CGI à une société soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent **est reportée si certaines conditions** sont remplies. Le contribuable mentionne le montant de la plus-value dans la déclaration prévue à l'article 170 dudit code.

Les apports avec soulte demeurent soumis à l'article 150-0 A du CGI lorsque le montant de la soulte reçue excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

a. Conditions d'application.

Le bénéfice du report d'imposition est subordonné au respect des conditions suivantes.

1° Conditions relatives à la localisation de l'apport des titres.

L'apport de titres doit être réalisé en France ou dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

2° Conditions relatives au contrôle par le contribuable de la société bénéficiaire de l'apport.

La société bénéficiaire de l'apport doit être contrôlée par le contribuable.

Cette condition est appréciée à la date de l'apport, en tenant compte des droits détenus par le contribuable à l'issue de celui-ci.

Pour l'application de cette condition, un contribuable est considéré comme contrôlant une société :

- lorsque la majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société est détenue, directement ou indirectement, par le contribuable ou par l'intermédiaire de son conjoint ou de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et sœurs ;
- lorsqu'il dispose seul de la majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires ;
- ou lorsqu'il y exerce en fait le pouvoir de décision.

Le contribuable est présumé exercer ce contrôle lorsqu'il dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux égale ou supérieure à 33,33 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne.

Le contribuable et une ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérés comme contrôlant conjointement une société lorsqu'ils déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale.

3° Conditions relatives aux titres reçus en rémunération de l'apport.

Lorsque les titres reçus en rémunération de l'apport ou les titres des groupements ou sociétés interposés font eux-mêmes l'objet d'un apport, l'imposition de la plus-value réalisée à cette occasion est reportée dans les mêmes conditions.

Le contribuable mentionne le montant de cette plus-value et des plus-values antérieurement reportées dans la déclaration prévue à l'article 170 du CGI.

b. Imposition de la plus-value en report d'imposition.

Il est mis fin au report d'imposition à l'occasion :

- de la cession à titre onéreux, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des titres reçus en rémunération de l'apport ;
- de la cession à titre onéreux, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des titres apportés, si cet événement intervient dans un délai, décompté de date à date, de trois ans à compter de l'apport des titres.

Toutefois, il **n'est pas mis fin au report d'imposition** lorsque la société bénéficiaire de l'apport cède les titres dans un délai de trois ans à compter de la date de l'apport et prend l'engagement d'investir le produit de leur cession, dans un délai de deux ans à compter de la date de la cession et à hauteur d'au moins 50 % du montant de ce produit, dans le financement d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière, à l'exception de la gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier, dans l'acquisition d'une fraction du capital d'une société exerçant une telle activité, sous la même exception, et qui a pour effet de lui en conférer le contrôle mentionné au 2° du a ci-dessus, ou dans la souscription en numéraire au capital initial ou à l'augmentation de capital d'une ou plusieurs sociétés répondant aux conditions prévues à l'article 150-0 D bis-II-3°-b du CGI. Le non-respect de la condition de réinvestissement met fin au report d'imposition au titre de l'année au cours de laquelle le délai de deux ans expire.

- de la cession à titre onéreux, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des parts ou droits dans les sociétés ou groupements interposés ;

- ou, si cet événement est antérieur, lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal hors de France dans les conditions prévues à l'article 167 bis du CGI.

La fin du report d'imposition entraîne l'imposition de la plus-value dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI, sans préjudice de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 dudit code, décompté de la date de l'apport des titres, en cas de manquement à la condition de réinvestissement mentionnée au deuxième tiret ci-dessus.

Il est mis fin au report initial :

- en cas de cession à titre onéreux, de rachat, de remboursement ou d'annulation des nouveaux titres reçus en échange ou en cas de survenance d'un des événements mentionnés ci-dessus ;
- lorsque les titres reçus en rémunération de l'apport ou les titres des groupements ou sociétés interposés font eux-mêmes l'objet d'un échange bénéficiant du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI ou d'un apport soumis au report d'imposition prévu au a.

En cas de survenance d'un des événements prévus, il est mis fin au report d'imposition de la plus-value dans la proportion des titres cédés à titre onéreux, rachetés, remboursés ou annulés.

c. Titres transmis par voie de donation ou de don manuel.

L'article 150-0 B ter du CGI dispose qu'en cas de transmission par voie de donation ou de don manuel des titres apportés, le donataire mentionne, dans la proportion des titres transmis, le montant de la plus-value en report dans la déclaration prévue à l'article 170 du CGI si la

société est contrôlée par le donataire. Ces conditions sont appréciées à la date de la transmission, en tenant compte des droits détenus par le donataire à l'issue de celle-ci.

1° *Imposition de la plus-value en report au nom du donataire.*

La plus-value en report est imposée au nom du donataire et dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI :

- en cas de cession, d'apport, de remboursement ou d'annulation des titres dans un délai de dix-huit mois à compter de leur acquisition ;
- ou lorsque les conditions de réinvestissement susmentionnées au deuxième tiret du *b* ne sont pas respectées. Le non-respect de la condition de réinvestissement met fin au report d'imposition au titre de l'année au cours de laquelle le délai de deux ans expire. L'intérêt de retard prévu à l'article 1727 dudit code, décompté de la date de l'apport des titres par le donateur, est applicable.

2° *Durée de détention par le donataire.*

La durée de détention à retenir par le donataire est décomptée à partir de la date d'acquisition des titres par le donateur.

Les frais afférents à l'acquisition à titre gratuit sont imputés sur le montant de la plus-value en report.

3° *Cas de non-imposition de la plus-value en report pour le donataire.*

En cas de cession, d'apport, de remboursement ou d'annulation des titres dans un délai de dix-huit mois à compter de leur acquisition, l'imposition de la plus-value en report ne s'applique pas en cas d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, de licenciement ou de décès du donataire ou de son conjoint ou partenaire lié par un pacte civil de solidarité soumis à une imposition commune.

Un décret en Conseil d'État fixe les conditions d'application de l'article 150-0 B *ter* du CGI, notamment les obligations déclaratives des contribuables et des sociétés bénéficiaires de l'apport des titres.

954

955

D. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

(CGI, art. 150-0 E)

956

Les gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 A du CGI (cf. n° 938-1) doivent être déclarés dans les conditions prévues au I de l'article 170 et aux articles 74-0 F à 74-0 O de l'annexe II au CGI.

I. OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES

(CGI, art. 150-0 E et ann. II, art. 74-0 F à 74-0 H, 74-0 M à 74-0 Q)

1. Règles générales.

957

Les contribuables qui réalisent des opérations imposables en application de l'article 150-0 A du CGI sont tenus de souscrire, dans le même délai que la déclaration d'ensemble des revenus 2042, la déclaration spéciale des plus-values ou profits 2074 indiquant :

- le montant global, compte non tenu des frais, de l'ensemble des cessions réalisées au cours de l'année d'imposition ;
- le montant du gain net imposable assorti des éléments nécessaires à sa détermination. Toutefois, les contribuables peuvent se libérer de cette obligation en fournissant, pour les titres en dépôt ou inscrits en compte auprès d'un intermédiaire habilité, un document établi par ce dernier et faisant apparaître les mêmes éléments.

Cette même mesure d'allègement des obligations déclaratives s'applique aux contribuables qui ont déposé leurs titres chez plusieurs intermédiaires si ces derniers calculent les plus-values réalisées par leurs clients.

958

Les contribuables qui entendent imputer les pertes constatées en cas d'annulation de valeurs mobilières, de droits sociaux ou de titres assimilés (CGI, ann. II, art. 74-0 G) doivent joindre à la déclaration 2074 :

- la copie d'un extrait d'un des jugements constatant soit la réduction du capital de la société en exécution d'un plan de redressement judiciaire, soit la cession de l'entreprise, soit la clôture de

la liquidation judiciaire, rendues conformément aux articles L. 621-70 et suivants du code de commerce ou la copie de l'une des formalités assurant la publicité de ces jugements dans les conditions prévues à l'article 63 du décret n° 2005-1677 du 28 décembre 2005 dont les dispositions sont applicables aux procédures de redressement judiciaire en vertu de l'article 176 de ce même décret ;

- une copie d'un document justifiant du nombre de titres détenus à la date du jugement ;
- le montant des pertes constatées ainsi que les éléments nécessaires à leur détermination.

Les contribuables qui demandent la décharge ou la réduction de l'imposition initiale, résultant de l'imputation sur le prix de cession du reversement de tout ou partie de son montant effectué en exécution d'une clause de garantie de passif ou d'actif net (CGI, ann. II, art. 74-0 H ; cf. n° 943-1), doivent notamment fournir à l'appui de leur réclamation les pièces justificatives suivantes :

- copie de la convention figurant dans l'acte de cession ou annexée à ce dernier mentionnant les termes de la clause de garantie de passif ou d'actif net ;
- copie de tout document de nature à établir la réalité, la date et le montant du versement effectué en exécution de la convention ainsi que son caractère définitif.

959 2. Règles particulières en cas de demande de report d'imposition prévu à l'article 150-0 C du CGI (CGI, ann. II, art. 74-0 N et 74-0 O ; cf. n°^{OS} 947 et suiv.).

Les contribuables font apparaître distinctement sur la déclaration 2074-I annexée à la déclaration 2074 le montant de la plus-value dont le report d'imposition est demandé, ainsi que les éléments nécessaires à sa détermination.

Cette déclaration indique en outre :

- la dénomination et l'adresse de la société dont les titres sont cédés ;
- le pourcentage des droits détenus par les membres du foyer fiscal dans les bénéfices sociaux de cette société à la date de la cession des titres ;
- la nature des fonctions exercées par le cédant dans cette société au cours des trois années ayant précédé la cession des titres.

960 Les contribuables doivent également joindre à cette déclaration :

- une attestation de la société bénéficiaire de l'apport comportant sa dénomination et son adresse ainsi que la date et le montant de l'apport effectué par le cédant au titre de la souscription ou de l'augmentation de capital en numéraire. Cette attestation précise que les droits sociaux émis en contrepartie de cet apport sont intégralement libérés à leur souscription ;

961 • un état de suivi figurant sur la déclaration annexe 2074-I, faisant apparaître pour chaque plus-value dont le report n'est pas expiré :

- la nature et la date de l'opération ainsi que le régime d'imposition applicable ;
- la désignation des sociétés concernées ;
- le montant de ces plus-values au 31 décembre de l'année d'imposition et au 31 décembre de l'année précédente ;
- la nature et la date de l'événement ayant entraîné la modification de ce montant ;
- le cas échéant, la désignation de la société ou du groupement interposé qui a réalisé l'opération d'échange de titres ainsi que la quote-part des droits détenus dans la société ou le groupement à la date de l'échange.

Lorsque, à la date du dépôt de la déclaration, le contribuable n'a pas réalisé l'apport en société auquel le report d'imposition est subordonné, il produit cette attestation auprès du service des impôts dans le mois qui suit la réalisation de cet apport.

962 3. Règles particulières en cas de demande de prorogation du report d'imposition dans les conditions prévues au II de l'article 150-0 C du CGI (CGI, ann. II, art. 74-0 L).

Les contribuables font apparaître distinctement, sur la déclaration 2074-I jointe à la déclaration 2074 souscrite au titre de l'année au cours de laquelle les titres reçus ont été cédés, le montant des plus-values dont la prorogation du report d'imposition est demandée.

Les dispositions de l'article 74-0 L de l'annexe II au CGI demeurent applicables aux plus-values en report d'imposition à la date du 1^{er} janvier 2006.

963 4. Règles particulières pour les contribuables disposant au 1^{er} janvier 2000 de plus-values de cession ou d'échange de valeurs mobilières ou de droits sociaux dont l'imposition a été reportée.

Le montant des gains est mentionné sur la déclaration annexe 2074-I jointe à la déclaration 2074 souscrite au titre de l'année au cours de laquelle l'expiration du report est intervenue. Cette déclaration comporte la désignation des sociétés concernées et, le cas échéant, la désignation

de la société ou du groupement interposé qui a réalisé l'opération, ainsi que la nature et la date de l'opération. Les contribuables joignent à cette déclaration un état de suivi conforme à celui mentionné au n° 961.

964 Lorsque les titres grevés d'un report d'imposition sont eux-mêmes échangés dans les conditions des articles 150 UB-II ou 150-0 B du CGI, les contribuables sont tenus de souscrire, en plus de l'état de suivi figurant au n° 961, un autre état de suivi faisant apparaître la nature et la date de la nouvelle opération d'échange ainsi que le nombre de titres remis et de titres reçus lors de cette opération.

964-1 **5. Règles particulières en cas d'application de l'abattement visé aux articles 150-0 D bis (rédaction antérieure au 1^{er} janvier 2011) et 150-0 D ter du CGI** (CGI, ann. II, art. 74-0 P et 74-0 Q ; cf. n^{os} 944-3 et 944-4).

Pour l'application des dispositions des articles 150-0 D bis (rédaction antérieure au 1^{er} janvier 2011) et 150-0 D ter du CGI, les sociétés ou groupements, agissant en tant que personnes interposées, produisent à l'administration fiscale, sur sa demande, tout document de nature à justifier la durée de détention des titres ou droits cédés et le caractère continu de cette détention.

Pour l'application de l'article 150-0 D ter-I-2^o-c du CGI, le contribuable produit à l'administration fiscale, sur sa demande, les pièces que lui a adressées son régime de retraite, sur lesquelles figure la date à laquelle il a fait valoir ses droits à la retraite, c'est-à-dire la date à laquelle il entre en jouissance des droits qu'il a acquis dans le régime obligatoire de base d'assurance vieillesse auquel il a été affilié à raison de ses fonctions de direction ou, s'il n'a été affilié auprès d'aucun régime obligatoire de base pour cette activité, dans le régime obligatoire de base d'assurance vieillesse auquel il a été affilié au titre de sa dernière activité.

L'article 58-II de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a prévu que le **délaï de deux années**, mentionné à l'article 150-0 D ter-I-2^o-c du CGI, **est prolongé** jusqu'à la date à laquelle le droit à une pension de retraite est ouvert au cédant lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- la cession a été réalisée entre le 1^{er} juillet 2009 et le 10 novembre 2010 ;
- en application de la législation antérieure à la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 portant réforme des retraites, le cédant aurait pu faire valoir ses droits à la retraite dans les deux années de la cession ;
- en application de la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 précitée, le cédant ne peut plus faire valoir ses droits dans les deux années de la cession.

II. OBLIGATIONS DES PERSONNES INTERPOSÉES

(CGI, ann. II, art. 74-0 I et 74-0 J)

965 Les sociétés de personnes ou groupements qui, en tant que personnes interposées (cf. n° 942-3), réalisent des opérations sur des valeurs admises aux négociations sur des marchés réglementés sont tenus de souscrire :

Dans les trois mois de leur constitution, une déclaration en double exemplaire, accompagnée des statuts, indiquant la dénomination ou raison sociale, la forme juridique, l'objet, la durée et le lieu du siège de la société ou du groupement ainsi que l'identité des dirigeants ou gérants ; lorsque ces indications ont cessé d'être exactes, la déclaration doit être renouvelée dans les trois mois du changement intervenu.

965-1 En cas de réalisation d'opérations imposables et au plus tard dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration d'ensemble 2042, une déclaration 2074 et son annexe spécifique 2075 indiquant pour l'année précédente :

- l'identité des membres, le nombre de parts dont ils étaient titulaires au 1^{er} janvier de ladite année, la date des cessions ou acquisitions de parts intervenues en cours d'année ainsi que l'identité du cédant ou du cessionnaire ;
- les éléments prévus au n° 957 et leur répartition entre chacun des membres ;

Ces sociétés ou groupements doivent présenter à toute demande de l'administration des impôts les documents comptables ou sociaux, bordereaux d'opérations et autres pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des renseignements portés sur la déclaration.

Les sociétés de personnes ou groupements doivent également déclarer dans les conditions prévues au n° 966, la quote-part du montant des cessions correspondant aux droits de chacun de leurs membres dans la société ou le groupement.

III. OBLIGATION DES INTERMÉDIAIRES FINANCIERS

(CGI, ann. II, art. 74-0 J)

966

Les prestataires de services d'investissement (entreprises d'investissement et établissements de crédit ou organismes habilités à détenir et à négocier des valeurs mobilières pour le compte des particuliers) doivent déclarer à l'administration le montant global, compte non tenu des frais, des cessions effectuées par chacun de leurs clients.

Ces renseignements doivent parvenir, **avant le 16 février de chaque année** pour les opérations de l'année précédente, au service d'assiette dont relève la résidence ou le principal établissement du déclarant. Ils figurent sur la déclaration prévue au 1 de l'article 242 *ter* du CGI lorsque celle-ci doit être souscrite (cf. n° 920).

E. CONTRÔLE

967

Cf. RC, n° 7183.

968

999

LIVRE II

fiscalité directe des entreprises

Bénéfices industriels et commerciaux • Impôt sur les sociétés • Régime de la distribution • Régimes d'intéressement • Dispositions diverses applicables aux entreprises.

sommaire

	N ^{os}
PREMIÈRE PARTIE	
BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX	
1000	
TITRE 1. — DÉFINITION DES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX.	
Chapitre premier. — ACTIVITÉS IMPOSABLES.....	1001
Chapitre 2. — TERRITORIALITÉ.	
A. Principes généraux	1006
B. Transferts indirects de bénéfices à l'étranger entre entreprises dépendantes	1007
I. Liens de dépendance.....	1007
II. Existence d'un transfert de bénéfices à l'étranger.....	1007
TITRE 2. — DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL.	
Chapitre premier. — GÉNÉRALITÉS.	
A. Période d'imposition	1009
B. Le bénéfice imposable	
I. Définition du bénéfice imposable.....	1010
II. Définition des biens figurant à l'actif d'une entreprise ou affectés à l'exercice d'une profession.....	1010-2
III. Principe de rattachement des créances et des dettes.....	1011
C. Rectifications extra-comptables et abattements fiscaux	1012
I. Rectifications extra-comptables.....	1013
II. Abattements et déductions bénéficiant à certaines entreprises.....	1015
D. Modalités d'imposition	1015-1
Chapitre 2. — DÉTERMINATION DU RÉSULTAT DE L'EXERCICE.	
A. Stocks et travaux en cours.	
I. Définitions.....	1016

	N ^{os}
II. Évaluation.....	1017
B. Frais d'établissement	1018-1
C. Produits figurant au compte de résultat de l'exercice.	
I. Travaux ventes et prestations de service.....	1019
II. Produits autres que les ventes, travaux et prestations de service	1020
III. Produits financiers.....	1024
IV. Produits divers imposables.....	1026
V. Produits divers non imposables.....	1027
D. Charges figurant au compte de résultat de l'exercice.	
I. Conditions générales de déduction.....	1029
II. Réintégration dans les bases de certaines charges de caractère somptuaire.....	1030
III. Achats	1032
IV. Charges de personnel	1033
V. Impôts, taxes et pénalités	1046
VI. Autres charges et charges externes.....	1051
VII. Charges financières.....	1061
VIII. Charges diverses.....	1067
IX. Relevé détaillé de certaines catégories de frais généraux	1070
X. Versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié	1071
XI. Versements effectués au titre de la contribution sociale généralisée.....	1072
Chapitre 3. — AMORTISSEMENTS.....	1081
A. Principes généraux de déduction	1082
I. Les amortissements ne peuvent porter que sur des éléments de l'actif immobilisé soumis à dépréciation du fait de l'usage et du temps	1082
II. Les amortissements doivent correspondre en principe à la dépréciation effective subie par les éléments à amortir	1083
III. Les amortissements doivent être effectivement constatés en comptabilité	1089
B. Régimes d'amortissement.	
I. Amortissement linéaire.....	1097
II. Amortissement dégressif	1098
III. Amortissements exceptionnels ou accélérés	1104
IV. Dispositions particulières	1117
Chapitre 4. — PROVISIONS	1150
A. Conditions de constitution	1151
I. Conditions de fond.....	1151
II. Conditions de forme.....	1152
B. Sort des provisions	1153
I. Provisions régulièrement constituées	1153
II. Provisions irrégulièrement constituées dès l'origine.....	1154
C. Provisions diverses constituées en application des dispositions générales	1156
D. Provisions autorisées pour certaines professions	1163
E. Autres provisions constituées en vertu de textes particuliers	1170
F. Implantations d'entreprises à l'étranger	1188
Chapitre 5. — PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES D'ACTIF.....	1225
A. Généralités	1226
B. Régime des plus ou moins-values réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu	
I. Définition des plus-values et moins-values à court terme ou à long terme.....	1228
II. Régime fiscal des plus-values et moins-values à court terme réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu	1235
III. Régime fiscal des plus-values et moins-values à long terme réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu	1238

	N ^{os}
C. Régime des plus ou moins-values réalisées par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés	
I. Champ d'application du régime des plus et moins-values à long terme des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés	1242
II. Régime fiscal des plus et moins-values à court terme réalisées par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés	1244
III. Modalités d'imposition des plus et moins-values à long terme réalisées par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés	1244-1
D. Plus-values ou moins-values professionnelles sur titres de portefeuille.	
I. Évaluation du portefeuille-titres	1247-3
II. Cessions de titres du portefeuille	1251
E. Exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises	1263
F. Régimes particuliers.	
I. Plus-values et moins-values en cours d'exploitation	1264
II. Plus-values et moins-values réalisées en fin d'exploitation	1280
III. Plus-values de cession de certains droits sociaux	1291
IV. Annulation de la vente d'un élément de l'actif immobilisé	1295
V. Sociétés ou organismes exerçant une activité non professionnelle qui cessent d'être soumis au régime des sociétés de personnes	1296
Chapitre 6. — OPÉRATIONS DE CRÉDIT-BAIL.	
A. Régime fiscal des opérations de crédit-bail mobilier et immobilier	1297
I. Règles applicables en cours de contrat	1298-1
II. Conséquences de la levée d'option d'achat	1302
III. Cession d'un bien acquis en exécution d'un contrat du crédit-bail	1304
IV. Obligations déclaratives	1306
B. Opérations de crédit-bail portant sur des fonds de commerce ou des établissements artisanaux	1308
I. Opérations de crédit-bail sur un élément incorporel non amortissable d'un fonds de commerce ou d'un fonds artisanal	1309
II. Opérations de crédit-bail sur un élément incorporel amortissable d'un fonds de commerce ou d'un fonds artisanal	1311
III. Opérations de crédit-bail sur des parts sociales ou actions de sociétés commerciales non négociables sur un marché réglementé	1311-1
C. Opérations de crédit-bail réalisées par les sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie	1312
I. Régime dérogatoire prévu par l'article 239 <i>sexies</i> du CGI	1312-1
II. Règles applicables aux contrats conclus à compter du 1 ^{er} janvier 1996	1313
D. Apport d'un contrat de crédit-bail réalisé dans le cadre de l'article 151 <i>octies</i> du CGI.	1315
TITRE 3. — RÉGIMES D'IMPOSITION	1320
Chapitre premier. — CHAMP D'APPLICATION DES DIFFÉRENTS RÉGIMES D'IMPOSITION	1321
A. Chiffres d'affaires à prendre en considération	
I. Chiffres d'affaires limites	1322
II. Détermination des chiffres d'affaires annuels	1323
B. Entreprises ou opérations exclues du régime simplifié ou du régime des micro entreprises ..	1329
C. Options	1332
I. Délais d'option	1333
II. Validité, reconduction, renonciation	1335
III. Effets de l'option	1338
Chapitre 2. — RÉGIME DES MICRO-ENTREPRISES	
I. Chiffres d'affaires limites	1347
II. Entreprises ou opérations exclues du régime	1347
III. Option pour un régime réel d'imposition	1348
IV. Détermination du résultat imposable	1349
V. Obligations des entreprises	1350

	N ^{os}
VI. Versement forfaitaire libérateur de l'impôt sur le revenu pour le micro-entrepreneur.....	1352
Chapitre 3. — RÉGIME DU BÉNÉFICE RÉEL.....	1363
A. Obligations fiscales.	
I. Déclaration spéciale de résultats.....	1364
II. Cession, cessation, décès de l'exploitant.....	1367
III. Évaluation d'office.....	1368
B. Obligations comptables.	
I. Tenue de la comptabilité.....	1371
II. Représentation des documents comptables.....	1374
III. Conservation des documents comptables.....	1375
C. Vérification et rectification des déclarations	1376
I. Rectification du bénéfice imposable.....	1377
II. Procédures de redressement.....	1378
Chapitre 4. — RÉGIME SIMPLIFIÉ D'IMPOSITION.....	1385
A. Déclaration des résultats	1386
B. Obligations comptables	1388

**DEUXIÈME PARTIE
IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS**

1400

TITRE 1. — CHAMP D'APPLICATION.

Chapitre premier. — SOCIÉTÉS ET COLLECTIVITÉS IMPOSABLES.....	1401
Chapitre 2. — COLLECTIVITÉS EXCLUES DU CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS.....	1410
Chapitre 3. — EXONÉRATIONS ET RÉGIMES PARTICULIERS.....	1413
A. Coopératives	1414
B. Sociétés et organismes contribuant à la construction d'immeubles	1418
C. Sociétés mobilières d'investissement et organismes assimilés	1419
D. Collectivités publiques	1420
E. Organismes mutualistes	1421
F. Associations ou organismes sans but lucratif	1422
G. Sociétés de capital-risque (SCR)	1423
H. Sociétés unipersonnelles d'investissement à risque (SUIR)	1425-4
I. Société anonyme de gestion de stocks de sécurité (SAGESS)	1426
J. Fonds communs de créances	1427
K. Centres techniques industriels	1428
L. Quartiers généraux, centres de logistique	1429
M. Syndicats professionnels	1429-2
N. Centres de coordination de recherche	1429-3
O. Autres organismes de recherche	1429-4

TITRE 2. — DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE.....

1430

Chapitre premier. — TERRITORIALITÉ.	
A. Principes	1431
B. Exceptions	1432
Chapitre 2. — RÈGLES APPLICABLES À CERTAINS PRODUITS OU CHARGES.	
A. Règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers	1433
B. Avantages en nature consentis par les sociétés ayant pour objet de transférer gratuitement à leurs membres la jouissance d'un bien	1434

	N ^{os}
C. Autres règles	1435
Chapitre 3. — REPORT DÉFICITAIRE	1436
A. Régime de droit commun. Report du déficit sur les exercices suivants (report en avant). ...	1436-1
B. Report du déficit sur les exercices précédents (report en arrière).	
I. Entreprises concernées	1437
II. Modalités du report en arrière du déficit	1437-1
III. Calcul et utilisation de la créance	1437-3
Chapitre 4. — DÉDUCTION DES DÉFICITS RÉALISÉS PAR LES PME FRANÇAISES AU TRAVERS DE LEURS FILIALES ET SUCCURSALES ÉTRANGÈRES	1438
Chapitre 5. — MESURES TENDANT À ASSURER LA NEUTRALITÉ FISCALE ET À FAVORISER LA RESTRUCTURATION DES ENTREPRISES.	
A. Régime fiscal des groupes de sociétés	1440
I. Conditions d'application	1441
II. Détermination et imposition du résultat d'ensemble	1442
III. Détermination et régime fiscal des plus-values et moins-values d'ensemble	1443
IV. Conséquences de la sortie d'une société du groupe	1443-1
V. Incidence des événements mentionnés aux articles 221-2 et 221-5 du CGI	1443-2
VI. Conséquences en cas d'absorption de la société mère	1443-3
VII. Acquisition de 95 % au moins du capital de la société mère	1443-4
VIII. Scission de la société mère	1443-5
IX. Scission partielle d'un groupe	1443-5
X. Reconstitution d'un nouveau groupe en cas de procédure collective	1443-5
XI. Conséquences en cas de cessation du régime de groupe	1443-6
XII. Paiement de l'impôt	1443-7
XIII. Règles spécifiques aux sociétés agréées au régime de l'intégration fiscale	1443-8
XIV. Obligations déclaratives	1443-9
XV. Droit de contrôle de l'administration	1443-10
B. Régimes du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé	1444
C. Régime des sociétés mères et filiales.	
I. Exonération d'impôt sur les sociétés	1445
II. Abandons de créances	1446
III. Régime des sociétés mères et filiales. Retenue à la source sur les dividendes	1446-1
D. Fusions de sociétés et opérations assimilées	1447
I. Fusions de sociétés	1448
II. Scissions et apports partiels d'actif	1451
III. Définition des opérations ouvrant droit aux régimes spéciaux prévus en faveur des fusions et des scissions de sociétés	1451-7
E. Opérations de restructuration des syndicats de défense des appellations d'origine et des syndicats agricoles reconnus comme organisation de producteurs	1451-9
Chapitre 6. — TRANSFERTS D'ACTIFS HORS DE FRANCE	1452
Chapitre 7. — IMPOSITION DES INTÉRÊTS CAPITALISÉS RÉMUNÉRANT LES SOMMES TRANSFÉRÉES HORS DE FRANCE LORS DE L'ÉMISSION DE TSDI	1452-1
Chapitre 8. — RÉGIMES PARTICULIERS APPLICABLES DANS LES DÉPARTEMENTS AUTRES COLLECTIVITÉS FRANÇAISES	1453
A. Régime fiscal de longue durée	1454
B. Régime fiscal de durée moyenne	1455
I. Impôt sur les sociétés	1456
II. Imposition forfaitaire annuelle	1456-1
C. Exploitations situées dans les départements d'outre-mer	1457
I. Entreprises concernées	1457
II. Économie du régime	1457
III. Distribution	1457

	N ^{os}
Chapitre 9. — RÉGIME PARTICULIER DE TAXATION AU TONNAGE APPLICABLE AUX ENTREPRISES DE TRANSPORT MARITIME.....	1458-1
TITRE 3. — ÉTABLISSEMENT DE L'IMPÔT.	
Chapitre premier. — PERSONNES IMPOSABLES ET LIEU D'IMPOSITION.....	1460
Chapitre 2. — MODALITÉS D'IMPOSITION.....	1461
A. Déclarations et documents annexes.	
I. Déclarations d'existence, de modification du pacte social et des conditions d'exercice de la profession.....	1462
II. Déclarations des résultats	1462-1
III. Documents et renseignements à joindre aux déclarations.....	1465
IV. Sanctions	1466
B. Autres obligations des sociétés	1467
C. Vérification et rectification des déclarations	1469
Chapitre 3. — CESSATION D'ENTREPRISE.	
A. Transformations de sociétés	1470
I. Dispositions permanentes	1471
II. Dispositions particulières.....	1478
B. Changement de l'objet social ou de l'activité d'une société.	
I. Sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.....	1485
II. Sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes.....	1486
TITRE 4. — CALCUL DE L'IMPÔT.	
Chapitre premier. — TAUX DE L'IMPÔT.	
A. Taux normal	1491
B. Taux réduits prévus au b du I de l'article 219 du CGI	1491-1
I. Redevables concernés.....	1491-2
II. Modalités d'application.....	1491-5
C. Taux particuliers	1492
Chapitre 2. — IMPUTATION DES CRÉDITS D'IMPÔT.	
A. Imputation des crédits d'impôt	1495
B. Limite de l'imputation	1497
C. Obligations auxquelles sont tenues les entreprises qui opèrent l'imputation	1498
Chapitre 3. — AUTRES IMPUTATIONS	
A. Prélèvement sur certains profits immobiliers réalisés par les personnes morales n'ayant pas d'établissement en France	1500
B. Prélèvement sur certaines plus-values immobilières réalisées par les sociétés ou organismes dont le siège est situé hors de France	1501
C. Imposition des plus-values de cessions de droits sociaux réalisées par les sociétés ou organismes dont le siège est situé hors de France	1502
D. Imposition forfaitaire annuelle	1503
E. Retenue à la source sur certaines sommes versées à des sociétés n'ayant pas d'installation professionnelle en France	1504
F. Imputations diverses	1505
TITRE 5. — RÈGLES APPLICABLES AUX ASSOCIATIONS ET COLLECTIVITÉS SANS BUT LUCRATIF ...	
Chapitre premier. — CRITÈRES D'EXONÉRATION DES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF.	
A. Critères d'appréciation de l'exonération	1510-1
B. Franchise des impôts commerciaux	
I. Organismes concernés.....	1510-4

	N ^{os}
II. Conditions d'application de la franchise d'impôt	1510-5
III. Mise en œuvre de la franchise en matière d'impôt sur les sociétés.....	1510-6
IV. Conséquences du non-respect des conditions d'application de la franchise	1510-7
C. Exonérations d'impôt sur les sociétés au titre de certaines opérations ou activités	
I. Organismes exonérés au titre de certaines opérations.....	1510-8
II. Organismes exonérés à raison de leur activité	1510-9
Chapitre 2. — REVENUS SOUMIS À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS EN APPLICATION DE L'ARTICLE 206-5 DU CGI.	
A. Revenus fonciers imposables	1511
B. Bénéfices agricoles imposables	1512
C. Revenus de capitaux mobiliers imposables	1513
D. Compensation entre bénéfices et déficits	1514
Chapitre 3. — DÉCLARATIONS À SOUSCRIRE	1515
Chapitre 4. — CALCUL ET PAIEMENT DE L'IMPÔT.	
A. Taux	1516
B. Imputation des avoirs fiscaux et crédits d'impôt	1517
C. Recouvrement	1518
TITRE 6. — RÈGLES APPLICABLES AUX FIDUCIES	
Chapitre premier. — CONSTITUTION DU PATRIMOINE DU FIDUCIAIRE	1519
Chapitre 2. — DISPOSITIONS APPLICABLES DURANT LE CONTRAT DE FIDUCIE.....	1520
Chapitre 3. — FIN DE LA FIDUCIE	1522
Chapitre 4. — OBLIGATIONS DECLARATIVES INCOMBANT AU FIDUCIAIRE	1523

TROISIÈME PARTIE RÉGIME DE LA DISTRIBUTION

TITRE 1. — RÉGIME GÉNÉRAL.

Chapitre premier. — DISTRIBUTIONS EFFECTUÉES PAR LES SOCIÉTÉS FRANÇAISES.	
A. Définition et détermination des revenus distribués	1551
I. Définition des revenus distribués.....	1552
II. Détermination des revenus distribués	1557
B. Classification des revenus distribués.	
I. Produits des actions et parts sociales	1560
II. Avances, prêts ou acomptes	1566
III. Rémunérations et distributions occultes.....	1570
IV. Autres distributions en cours de société.....	1574
V. Jetons de présence et autres rémunérations alloués par les sociétés anonymes.....	1581
VI. Distributions consécutives à la dissolution des sociétés.....	1584
VII. Sommes ne constituant pas des revenus distribués	1586
C. Retenue à la source applicable aux produits distribués à des personnes dont le domicile fiscal ou le siège est situé hors de France	1605
Chapitre 2. — DISTRIBUTIONS EFFECTUÉES PAR LES SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES EXERÇANT UNE ACTIVITÉ EN FRANCE.	
A. Exigibilité de la retenue à la source	1615
B. Exonération de retenue à la source	1615-1
I. Conditions d'application de l'exonération de retenue à la source.....	1615-2
II. Incidences des conventions fiscales internationales	1615-4
C. Assiette et liquidation provisoire de la retenue	1616

	N ^{os}
D. Révision de la liquidation provisoire de la retenue	1617
Chapitre 3. — DIVIDENDES DISTRIBUÉS AUX SOCIÉTÉS MÈRES D'ÉTATS MEMBRES DE LA COMMUNAUTÉ EUROPÉENNE	1621
A. Conditions à remplir par les sociétés distributrices	1621-1
B. Conditions à remplir par les sociétés mères bénéficiaires des dividendes	1621-2
C. Clause anti-abus	1621-3
Chapitre 4. — PAIEMENT D'INTÉRÊTS ENTRE DES SOCIÉTÉS ASSOCIÉES D'ÉTATS MEMBRES DE LA COMMUNAUTÉ EUROPÉENNE	1622
Chapitre 5. — SITUATION DES ENTREPRISES BÉNÉFICIAIRES DE REVENUS DE VALEURS MOBILIÈRES ÉTRANGÈRES	1623
A. Régime de droit commun	1623-1
I. Revenus encaissés par une société non passible de l'impôt sur les sociétés	1623-1
II. Revenus encaissés par une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés	1623-1
B. Application des conventions internationales	1624
 TITRE 2. — RÉGIMES PARTICULIERS.	
Chapitre premier. — TRANSFORMATIONS DE SOCIÉTÉS.	
A. Dispositions permanentes.	
I. Transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle	1625
II. Transformation n'entraînant pas la création d'une personne morale nouvelle	1626
B. Dispositions dérogoires au droit commun	1629
Chapitre 2. — FUSIONS DE SOCIÉTÉS ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES	1630
A. Fusions de sociétés	1631
B. Scissions de sociétés et apports partiels d'actif	1633
Chapitre 3. — RÉGIME DES SOCIÉTÉS MÈRES ET FILIALES (REDISTRIBUTION)	1634
Chapitre 4. — BÉNÉFICES RÉALISÉS HORS DE FRANCE PAR UNE ENTREPRISE OU UNE ENTITÉ JURIDIQUE SOUMISE À UN RÉGIME FISCAL PRIVILÉGIÉ ET RÉPUTÉS CONSTITUER UN RÉSULTAT D'UNE PERSONNE MORALE FRANÇAISE	1638
Chapitre 5. — AUTRES RÉGIMES SPÉCIAUX.	
A. Sociétés mobilières d'investissement et sociétés assimilées	1650
B. Sociétés de capital-risque	1653
C. Sociétés agréées pour le financement des télécommunications	1655
D. Indemnités allouées à la suite de nationalisation ou d'expropriation à l'étranger	1656
E. Sociétés unipersonnelles d'investissement à risque	1657
F. Régime fiscal des revenus et profits des fonds de placement immobilier	1658
G. Régime divers	1659

**QUATRIÈME PARTIE
RÉGIMES D'INTÉRESSEMENT**

TITRE 1. — PARTICIPATION DES SALARIÉS AUX RÉSULTATS DE L'ENTREPRISE	1741
Chapitre premier. — ÉCONOMIE GÉNÉRALE DU DISPOSITIF.	
A. Définition et champ d'application	1741
I. Définition	1741
II. Champ d'application	1742
B. Accords de participation	1743
I. Mode de conclusion des accords	1743
II. Délais de conclusion et de dépôt des accords	1743-1
C. Réserve spéciale de participation	1744

	N ^{os}
I. Définition des éléments concourant au calcul de la réserve.....	1745
II. Gestion des droits des salariés.....	1749
Chapitre 2. — RÉGIME FISCAL DE LA PARTICIPATION.	
A. Au regard de l'employeur.	
I. Réserve spéciale de participation	1755
II. Provision pour investissement.....	1756
B. Au regard des salariés	1757
TITRE 2. — RÉGIMES FACULTATIFS.	
Chapitre premier. — INTÉRESSEMENT DES SALARIÉS À L'ENTREPRISE.	
A. Économie du régime	1760
I. Définition	1760
II. Entreprises concernées	1761
III. Bénéficiaires.....	1761-1
IV. Conditions de mise en place	1761-2
V. Formule de calcul	1761-4
VI. Répartition et versement de l'intéressement.....	1761-5
B. Régime fiscal	1761-8
I. Régime fiscal de l'intéressement au regard de l'employeur.....	1761-8
II. Régime fiscal de l'intéressement au regard des bénéficiaires	1762-1
Chapitre 2. — PLANS D'ÉPARGNE D'ENTREPRISE.	
A. Économie du régime	1764
B. Régime fiscal de l'abondement	1765
Chapitre 3. — PLAN D'ÉPARGNE INTER-ENTREPRISES.....	1766
Chapitre 4. — PLAN D'ÉPARGNE POUR LA RETRAITE COLLECTIF (PERCO).....	1768
Chapitre 5. — OPTIONS DE SOUSCRIPTION OU D'ACHAT D' ACTIONS.....	1769
Chapitre 6. — BONS DE SOUSCRIPTION DE PARTS DE CRÉATEUR D'ENTREPRISE.	
A. Sociétés émettrices	1770
B. Période d'application du dispositif des BCE	1770-1
Chapitre 7. — L'ACTIONNARIAT DANS LE SECTEUR PRIVÉ	1771
CINQUIÈME PARTIE	
DISPOSITIONS DIVERSES APPLICABLES AUX ENTREPRISES	
	1775
TITRE 1. — DISPOSITIONS PERMANENTES.	
Chapitre premier. — IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE.	
A. Champ d'application	1791
B. Montant	1793
C. Situation des sociétés passibles de l'IS membres de sociétés de personnes ou de groupes assimilés	1794
Chapitre 2. — PRÉLÈVEMENTS SUR LES FILMS PORNOGRAPHIQUES OU D'INCITATION À LA VIOLENCE ET SUR LES REPRÉSENTATIONS THÉÂTRALES À CARACTÈRE PORNOGRAPHIQUE.....	1795
Chapitre 3. — TAXE SUR LES SERVICES D'INFORMATIONS OU INTERACTIFS À CARACTÈRE PORNOGRAPHIQUE.	
A. Champ d'application	1797
B. Personnes imposables	1798
C. Assiette. Taux. Exigibilité	1799

	N ^{os}
D. Obligations des redevables	1800
E. Recouvrement. Contrôle. Contentieux	1801
Chapitre 4. — TAXE SUR LES EXCÉDENTS DE PROVISIONS DES ENTREPRISES D'ASSURANCES DE DOMMAGES	1825
A. Entreprises assujetties.	1825
B. Provisions concernées.	1825
C. Assiette.	1825
D. Taux et liquidation.	1825
Chapitre 5. — PRÉLÈVEMENT SPÉCIAL RELATIF AUX ÉCARTS DE CONVERSION SUR LES PRÊTS EN MONNAIE ÉTRANGÈRE	1826
Chapitre 6. — TAXE SUR LES TRANSACTIONS FINANCIÈRES	1830
Chapitre 7. — MESURES EN FAVEUR DES JEUNES ENTREPRISES.	
A. Exonération des bénéfices réalisés par les entreprises nouvelles	1831
I. Champ d'application	1831-1
II. Extension du champ d'application aux activités non commerciales	1831-2
III. Allègements fiscaux accordés	1832
IV. Modalités d'application	1833
V. Perte de l'avantage	1834
B. Exonération des bénéfices réalisés par les jeunes entreprises innovantes réalisant des projets de recherche et de développement	
I. Définition des jeunes entreprises innovantes	1834-1
II. Exonération d'impôt sur les bénéfices	1834-2
III. Entrée en vigueur	1834-7
C. Ancienne exonération des bénéfices réalisés par les sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté	1835
D. Exonération des bénéfices réalisés par les entreprises implantées dans les zones franches urbaines : dispositif prévu par l'article 44 <i>octies</i> du CGI	1841
I. Champ d'application	1842
II. Portée de l'exonération	1842-9
E. Exonération des bénéfices réalisés par les entreprises implantées dans les zones franches urbaines : dispositif prévu par l'article 44 <i>octies</i> A du CGI	
I. Champ d'application	1843-1
II. Détermination des allègements	1843-2
III. Combinaison du régime avec l'exonération en faveur des entreprises nouvelles	1843-6
IV. Obligations déclaratives	1843-7
V. Procédure d'accord tacite	1843-8
Chapitre 8. — CRÉDIT D'IMPÔT POUR ADHÉSION À UN GROUPEMENT DE PREVENTION AGRÉÉ.	
A. Champ d'application	1844-1
I. Bénéficiaires	1844-1
II. Dépenses prises en compte	1844-1
B. Calcul du crédit d'impôt et modalités d'imputation	1844-2
I. Calcul	1844-2
II. Imputation	1844-2
Chapitre 9. — EXONÉRATION PARTIELLE DES RÉMUNÉRATIONS VERSÉES À L'ANCIEN CHEF D'ENTREPRISE INDIVIDUELLE PAR LE REPRENEUR	1845
Chapitre 10. — CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES SOCIÉTÉS CONSTITUÉES POUR LE RACHAT DU CAPITAL D'UNE SOCIÉTÉ PAR SES SALARIÉS	1847
Chapitre 11. — CONTRIBUTION SOCIALE SUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS.	
A. Champ d'application de la contribution sociale	
I. Personnes morales assujetties	1848-1
II. Personnes morales exonérées	1848-2

	N ^{os}
B. Assiette de la contribution sociale	1848-5
C. Périodicité	1848-6
Chapitre 11 BIS — CONTRIBUTION ADDITIONNELLE A L'IMPOT SUR LES SOCIETES AU TITRE DES MONTANTS DISTRIBUES	1848-7
Chapitre 12. — CREDITS D'IMPOT CINEMA ET CREDITS D'IMPOT AUDIOVISUEL	1849
A. Crédit d'impôt cinéma et crédit d'impôt audiovisuel prévu aux articles 220 <i>sexies</i> et 220 F du CGI	
I. Champ d'application	1849-1
II. Calcul du crédit d'impôt	1849-3
III. Utilisation du crédit d'impôt	1849-5
IV. Reversement du crédit d'impôt indûment perçu	1849-6
B. Crédit d'impôt cinéma et crédit d'impôt audiovisuel prévu aux articles 220 <i>quaterdecies</i> et 220 Z bis du CGI	1849-7
I. Champ d'application	1849-7
II. Calcul du crédit d'impôt	1849-9
III. Utilisation du crédit d'impôt	1849-11
Chapitre 13. — CRÉDIT D'IMPÔT FAMILLE	1850
Chapitre 14. — CRÉDIT D'IMPÔT POUR DÉPENSES DE PROSPECTION COMMERCIALE.	
A. Champ d'application	
I. Entreprises concernées	1851-1
II. Dépenses éligibles	1851-2
B. Calcul du crédit d'impôt	1851-4
C. Utilisation du crédit d'impôt	1851-5
D. Obligations déclaratives	1851-6
Chapitre 15. — CRÉDIT D'IMPÔT APPRENTISSAGE.	
A. Champ d'application	
I. Entreprises concernées	1852
II. Apprentis concernés	1852
B. Détermination du crédit d'impôt	
I. Montant du crédit d'impôt	1852-1
II. Plafonnement du crédit d'impôt	1852-1
III. Cas des sociétés de personnes n'ayant pas opté pour l'IS	1852-1
C. Utilisation du crédit d'impôt	
I. Imputation sur l'impôt	1852-2
II. Restitution immédiate	1852-2
D. Situations particulières	1852-3
E. Obligations déclaratives	
I. Obligations des entreprises	1852-4
II. Contrôle du crédit d'impôt	1852-4
F. Détermination du crédit d'impôt apprentissage des groupes de sociétés définis aux arti- cles 223 A et suivants du CGI	1852-5
G. Entrée en vigueur	1852-6
Chapitre 16. — CRÉDIT D'IMPÔT POUR DEPENSES DE FORMATION DES DIRIGEANTS	1853
Chapitre 17. — CRÉDIT D'IMPÔT POUR DEPENSES DE CREATION DE JEUX VIDEO	1854
Chapitre 18. — TAXE PERCUE POUR LA REGION GUYANE	1855
TITRE 2. — DISPOSITIONS DE CARACTÈRE CONJONCTUREL.	
Chapitre premier. — EXONÉRATION DES BÉNÉFICES RÉALISÉS PAR LES SOCIÉTÉS CRÉÉES DANS LES ZONES D'ENTREPRISES	1860

	N ^{os}
Chapitre 2. — DÉDUCTION AU TITRE DES INVESTISSEMENTS RÉALISÉS PAR LES ENTREPRISES DANS LES DOM ET AUTRES COLLECTIVITÉS FRANÇAISES D'OUTRE-MER.	
A. Entreprises bénéficiaires de la déduction	
I. L'entreprise doit être soumise à l'impôt sur les sociétés	1864
II. Entreprise associée d'une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 du CGI ou membre d'un groupement mentionné aux articles 239 <i>quater</i> ou 239 <i>quater</i> C du CGI	1864-1
III. Cas particulier : entreprises mettant l'investissement à disposition d'une entreprise exploitante.	1864-2
B. Nature des investissements ouvrant droit à déduction	
I. Investissements productifs	1865
II. Souscriptions au capital des sociétés	1866
III. Souscriptions au capital des sociétés en difficulté	1866-1
C. Affectation des immobilisations	1867
D. Exercice du droit à déduction	
I. Souscriptions au capital des sociétés	1868
II. Investissements directs	1868-1
E. Procédure d'agrément préalable	
I. Champ d'application	1869
II. Dispense d'agrément	1869-1
III. Conditions d'octroi de l'agrément	1869-2
IV. Procédure et délai	1869-3
F. Suppression de l'abattement prévu à l'article 217 <i>bis</i> du CGI	1870
G. Période d'application	1870-1
H. Contrôle et sanctions	1870-2
chapitre 3. — ABATTEMENT SUR LES BÉNÉFICES DE CERTAINES ENTREPRISES PROVENANT D'EXPLOITATIONS SITUÉES DANS LES ZONES FRANCHES D'ACTIVITÉ SITUÉES DANS LES DOM	1871
Chapitre 4 — EXONÉRATION DES BÉNÉFICES RÉALISÉS DANS LES ZONES DE REVITALISATION RURALE	1872
Chapitre 5. — CRÉDIT D'IMPÔT POUR DÉPENSES DE RECHERCHE.	1875
I. Champ d'application	1876
II. Calcul du crédit d'impôt	1877
III. Utilisation du crédit d'impôt	1879
Chapitre 6. — MESURES EN FAVEUR DES SOCIÉTÉS CRÉÉES OU RÉALISANT DES INVESTISSEMENTS EN CORSE.	
A. Exonération des bénéfices réalisés par les sociétés créées en Corse	1910
B. Exonération de bénéfice pour les sociétés créant des activités nouvelles en Corse	1915
C. Création d'une zone franche en Corse.	
I. Champ d'application	1920
II. Portée et calcul des allègements	1921
D. Crédit d'impôt au titre des investissements réalisés par les petites et moyennes entreprises en Corse	1924
I. Conditions d'applications	1924-1
II. Modalités d'application	1924-4
Chapitre 7. — RÉDUCTION D'IMPÔT POUR SOUSCRIPTIONS AU CAPITAL DES ENTREPRISES DE PRESSE	1927
Chapitre 8. — CRÉDIT D'IMPÔT AU PROFIT DES ENTREPRISES EXPLOITANT UN FONDS DE RESTAURATION DONT LE DIRIGEANT EST TITULAIRE DU TITRE DE MAÎTRE-RESTAURATEUR	1928
Chapitre 9 — CRÉDIT D'IMPÔT AU PROFIT DES DÉBITANTS DE TABAC	1931
Chapitre 10. — CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES ENTREPRISES QUI CONCLUENT UN ACCORD D'INTÉRESSEMENT	1936
Chapitre 11. — CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES ENTREPRISES CRÉÉES DANS DES ZONES D'INVESTISSEMENT PRIVILÉGIÉ DES DÉPARTEMENTS DU NORD ET DU PAS-DE-CALAIS	1946

	N ^{os}
Chapitre 12. — DISPOSITIFS D'ENCOURAGEMENT FISCAL EN FAVEUR DE LA PÊCHE MARITIME ET DES CULTURES MARINES.	
A. Abattement sur le bénéfice imposable des artisans pêcheurs et pêcheurs associés d'une société de pêche artisanale	1968
B. Amortissement exceptionnel des sommes versées pour la souscription au capital des sociétés ayant pour activité le financement de la pêche artisanale	1969
C. Étalement de la plus-value à court terme réalisée par une entreprise de pêche maritime ou dont l'activité est de fréter des navires de pêche provenant de la cession d'un navire de pêche ou de parts de copropriété d'un tel navire	1970
Chapitre 13. — EXONÉRATION D'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES PROVENANT D'ACTIVITÉS IMPLANTÉES DANS LES ZONES DE RESTRUCTURATION DE LA DÉFENSE.....	1975
Chapitre 14. — EXONÉRATION D'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES POUR LES ENTREPRISES PARTICIPANT À UN PROJET DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT DANS LES PÔLES DE COMPÉTITIVITÉ.	1977
A. Définition des pôles de compétitivité	1977-1
B. Définition des projets de recherche et de développement	1977-2
C. Exonération d'impôt sur les bénéfices	1977-3
Chapitre 15. — EXONÉRATION D'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES PROVENANT D'ACTIVITÉS IMPLANTÉES DANS LES BASSINS D'EMPLOIS À REDYNAMISER.....	1978
I. Zones d'application de l'exonération.....	1978-1
II. Conditions d'application de l'exonération d'impôt sur les bénéfices.....	1978-2
III. Détermination des allègements d'impôt résultant de l'application des dispositions de l'article 44 duodecies.....	1978-7
Chapitre 16. — CRÉDIT D'IMPÔT PRÊT A TAUX ZÉRO DESTINÉ A AMÉLIORER LA PERFORMANCE ÉNERGÉTIQUE DES LOGEMENTS ANCIENS.....	1981
Chapitre 17 — CRÉDIT D'IMPÔT PRÊT A TAUX ZÉRO POUR LA PREMIÈRE ACCESSION À LA PROPRIÉTÉ DES PERSONNES PHYSIQUES.....	1982
Chapitre 18. — CRÉDIT D'IMPÔT PRÊT A TAUX ZÉRO POUR L'ACQUISITION OU LA CONSTRUCTION DE LA RÉSIDENCE PRINCIPALE.....	1986
Chapitre 19. — EXONÉRATION D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS EN FAVEUR DES SOCIÉTÉS CRÉÉES POUR REPRENDRE UNE ENTREPRISE INDIVIDUELLE EN DIFFICULTÉ.....	1987
Chapitre 20. — CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DE L'AGRICULTURE BIOLOGIQUE.....	1990
Chapitre 21. — CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES MÉTIERS D'ART.....	1991
Chapitre 22. — CRÉDIT D'IMPÔT POUR DÉPENSES DE PRODUCTION D'ŒUVRES PHONOGRAPHIQUES.....	1994
Chapitre 23. — CONTRIBUTION EXCEPTIONNELLE SUR L'IS.....	1996
Chapitre 24. — TAXE SUR LES LOYERS ÉLEVÉS DES LOGEMENTS DE PETITE SURFACE.....	1997
Chapitre 25. — CRÉDIT D'IMPÔT POUR LA COMPÉTITIVITÉ ET L'EMPLOI.....	1998

introduction

1000

Le présent livre traite du régime fiscal applicable, en matière d'impôts sur les revenus et d'impôts et taxes annexes, aux entreprises industrielles, commerciales ou artisanales et aux sociétés.

Il est divisé en cinq parties traitant respectivement :

- des bénéfices industriels et commerciaux ;
- de l'impôt sur les sociétés ;
- des distributions de revenus effectuées par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés ;
- des régimes de participation et d'intéressement du personnel ;
- et de diverses dispositions applicables aux entreprises.

PREMIÈRE PARTIE

bénéfices industriels et commerciaux

1000-1

Les bénéfices industriels et commerciaux constituent l'une des principales catégories prises en considération pour déterminer le revenu global soumis à l'impôt sur le revenu.

En outre, les règles d'assiette des bénéfices industriels et commerciaux sont applicables, en majeure partie, pour la détermination des résultats imposables des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés.

On examinera successivement :

- la définition des bénéfices industriels et commerciaux ;
- les règles de détermination du résultat fiscal ;
- les divers régimes d'imposition sous lesquels sont placées les entreprises.

titre 1

définition des bénéficiaires industriels et commerciaux

chapitre premier

activités imposables

(CGI, art. 34 et 35 ; BOI-BIC-CHAMP)

1001

Sont considérés comme bénéficiaires industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par des **personnes physiques** et provenant de l'exercice d'une **profession commerciale, industrielle ou artisanale**.

Par **personnes physiques**, il faut entendre non seulement les *exploitants individuels*, mais encore les *membres des sociétés de personnes et assimilées* n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés, lorsque ces sociétés exercent une activité réputée industrielle ou commerciale (sociétés dont les membres sont placés sous le régime défini à l'article 8 du CGI, cf. FP n^{os} 35 et suiv.).

Les entreprises individuelles à responsabilité limitée (EIRL) sont traitées au plan fiscal comme toutes les entreprises individuelles, sous réserve que l'entrepreneur qui exerce son activité dans le cadre d'une EIRL, n'opte pas pour l'assimilation fiscale de son EIRL à une EURL ou à une EARL (cf. n^o 1404-4).

L'exercice d'une **profession industrielle et commerciale** s'entend de l'**accomplissement habituel**, par des personnes **agissant pour leur propre compte** et poursuivant **un but lucratif**, d'opérations de caractère industriel ou commercial, telles que :

- achats de marchandises, matières ou objets en vue de leur revente en l'état ou après transformation ;
- acquisitions de meubles en vue de la location ;
- transports ;
- exploitation d'établissements destinés à fournir le logement, la nourriture, les soins personnels ou les distractions ;
- opérations de commission et de courtage ;
- opérations de banque.

Les **professions artisanales et assimilées** sont celles des contribuables qui exercent pour leur propre compte une activité manuelle, et qui tirent principalement leur profit de la rémunération de leur propre travail.

1002

Par ailleurs, **certaines activités relèvent de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux en vertu de dispositions légales particulières** (cf. BOI-BIC-CHAMP-20)

Il en est ainsi des bénéfices réalisés :

- par les personnes qui donnent en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne ou non tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie (CGI, art. 35-I-5°) ;
- par les adjudicataires, concessionnaires et fermiers de droits communaux (CGI, art. 35-I-6°) ;
- par les membres de copropriétés de navires (CGI, art. 35-I-7°).
- par les personnes qui, à titre professionnel, effectuent, en France ou à l'étranger, directement ou par personne interposée, des opérations sur un **marché à terme d'instruments financiers ou d'options négociables**, ou sur des **bons d'option** à condition d'avoir opté pour ce régime dans les quinze jours du début du premier exercice d'imposition à ce titre ; cette option est irrévocable. Il en est de même pour les personnes qui effectuent, dans les mêmes conditions, des opérations à terme sur marchandises sur un marché réglementé (CGI, art. 35-I-8°) ;
- par les concessionnaires de mines, les amodiataires et sous-amodiataires de concessions minières, les titulaires de permis d'exploitation de mines et les explorateurs de mines de pétrole et de gaz combustibles (CGI, art. 34, al. 2) ;
- par les particuliers producteurs d'électricité photovoltaïque (RES N° 2007/20) ;
- par les diagnostiqueurs immobiliers (RES N° 2008/34) ;
- par les épithésistes (RES N° 2011/18).
 - S'agissant des modalités d'imposition des membres de copropriétés de cheval de course ou d'étalon : cf. BOI-BIC-CHAMP-70-20-80.
 - S'agissant des modalités d'imposition des rémunérations dites « à la part » perçues par les artisans pêcheurs et, lorsqu'ils sont embarqués, par les pêcheurs associés d'une société de pêche artisanale, cf. FP, n° 412.

1003

Présentent également le caractère de bénéfices industriels et commerciaux les bénéfices réalisés par des personnes physiques à l'occasion de certaines **opérations ou activités immobilières**.

Il s'agit :

- des profits (y compris ceux provenant d'opérations de lotissement, cf. FI, n°s 3613 et suiv.) réalisés par les marchands de biens et assimilés (CGI, art. 35-I-1°, 2° et 4° ; cf. FI, n°s 3600 et suiv.) ;
- des profits que les personnes réalisent à l'occasion de la cession d'immeubles qu'elles ont construits ou fait construire et des droits immobiliers y afférents (CGI, art. 35-I-1° *bis* ; cf. FI, n°s 3500 et suiv.) ;
- des profits réalisés par des personnes qui procèdent à la cession d'un terrain divisé en lots destinés à être construits lorsque le terrain a été acquis à cet effet (CGI, art. 35-I-3°).

1004

Enfin, les bénéfices tirés de la location de locaux meublés relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Toutefois, plusieurs exonérations sont prévues (BOI-BIC-CHAMP-40-20) :

1. **Les personnes qui louent ou sous-louent en meublé une ou plusieurs pièces de leur habitation principale** sont exonérées de l'impôt sur le revenu pour les produits de cette location, sous réserve (CGI, art. 35 *bis*-I).
 - que les pièces louées constituent pour le locataire ou le sous-locataire en meublé sa résidence principale ;
 - et que le prix de location demeure fixé dans des limites raisonnables.
2. **Chambres d'hôtes** (CGI, art. 35 *bis*-II) : Les personnes qui mettent de façon habituelle à la disposition du public une ou plusieurs pièces de leur habitation principale sont exonérées de l'impôt sur le revenu sur le produit de ces locations lorsque celui-ci n'excède pas 760 € par an. Cette exonération ne peut se cumuler avec les dispositions de l'article 50-0 relatives au régime des micro-entreprises.
3. Cas particulier des **loueurs en meublé non professionnels** : cf. BOI-BIC-CHAMP-40-20. S'agissant des modalités d'imputation des déficits : cf. CGI, art. 156-I-1° *bis* ; FP n° 57-3.
4. Les **personnes physiques qui vendent de l'électricité** produite à partir d'installations d'une puissance n'excédant pas 3 kilowatts crête qui utilisent l'énergie radiative du soleil, sont raccordées au réseau public en deux points au plus et ne sont pas affectées à l'exercice d'une activité professionnelle sont exonérées de l'impôt sur le revenu sur le produit de ces ventes (CGI, art. 35 *ter*).

1005

Remarques : limites avec les autres catégories de revenus :

1. Avec les revenus fonciers, cf. FP, n° 204.
2. Avec les bénéfices agricoles, cf. FP, n°s 305 et suiv.
3. Avec les bénéfices non commerciaux, cf. FP, n° 509-1.

4. En ce qui concerne l'extension du régime d'approbation implicite de l'administration pour la définition catégorielle des revenus, cf. RC n° 7206-3.

Cf. aussi, produits divers, n^{os} 1020 et suiv.

chapitre 2

territorialité

(BOI-IR-CHAMP)

A. PRINCIPES GÉNÉRAUX

1006

Lorsque des personnes exercent simultanément des activités commerciales, industrielles ou artisanales en France et hors de France, elles doivent faire état, dans leur déclaration, du résultat d'ensemble qu'elles en ont retiré (CGI, art. 158-4, al. 2), sous réserve de l'application des conventions internationales.

En ce qui concerne les règles de territorialité applicables à l'impôt sur le revenu, cf. FP n^{os} 2 et suiv., 700 et suiv.

Remarques :

1. Les entreprises doivent faire état dans la déclaration n° 2031 des seuls résultats réalisés dans des établissements exploités en France (cf. n^{os} 1364 et 1386).
2. Les résultats des entreprises exploitées hors de la France métropolitaine et des départements d'outre-mer doivent être portés dans la déclaration n° 2047 annexée à la déclaration du revenu global n° 2042 (cf. FP n° 133).
3. Les personnes physiques dont le domicile fiscal est situé ou est réputé se situer en France et qui exercent une activité professionnelle dans la Principauté de Monaco déposent les déclarations spéciales prévues par les articles 53 A et 97 du CGI auprès du service des impôts de Menton (CGI, annexe IV, art. 121 Z quinquies).

B. TRANSFERTS INDIRECTS DE BÉNÉFICES À L'ÉTRANGER ENTRE ENTREPRISES DÉPENDANTES

(CGI, art. 57 et 209-I, al. 1^{er} ; BOI-BIC-BASE et BOI-SJ-RES)

1007

Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités.

Il est procédé de même, le cas échéant, à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France.

Pour se prévaloir de ces dispositions, l'administration doit, d'une part, établir l'existence de liens de dépendance entre l'entreprise française et l'entreprise étrangère et, d'autre part, démontrer qu'il y a un transfert indirect de bénéfice au profit de l'entreprise étrangère.

Remarque : l'administration offre la possibilité d'un dispositif d'accord préalable en matière de prix de transfert pratiqués par les entreprises liées dans le cadre de transactions internationales. Ce dispositif a vocation à s'appliquer en particulier lorsque l'application des principes de pleine concurrence pose d'importants problèmes de fiabilité et d'exactitude ou que les conditions spécifiques dans lesquelles sont réalisées les transactions sont d'une complexité inhabituelle (cf. BOI-SJ-RES-20). La procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert peut concerner les activités opérationnelles de recherche.

L'article L. 80 B 7° du LPF a donné une portée législative à cette procédure d'accord préalable de prix de transfert en autorisant l'administration à prendre formellement position sur la méthode de détermination des prix de transfert pratiqués. Il a introduit également la possibilité pour l'administration de conclure un accord unilatéral de prix avec un contribuable (cf. n° 7206-2 et BOI-SJ-RES-20-20).

Enfin, la détermination du prix de pleine concurrence pouvant s'avérer complexe pour les petites et moyennes entreprises (PME), l'administration a mis à leur disposition un guide pratique, intitulé « Les prix de transfert », sur le site impot.gouv.fr (rubrique Documentation international). En outre, pour les sécuriser fiscalement et prévenir les différends qui pourraient naître avec l'administration concernant l'appréciation de la normalité des rémunérations intra-groupe, celles qui le souhaitent peuvent solliciter un accord préalable de prix dans le cadre d'une procédure simplifiée (cf. RC n° 7206-2 et BOI-SJ-RES-20-30).

I. LIENS DE DÉPENDANCE

Ces liens peuvent résulter d'une dépendance juridique ou simplement de fait.

Une entreprise française est placée sous la dépendance juridique d'une entreprise étrangère, lorsque cette dernière possède une part prépondérante de son capital ou la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans les assemblées. Il en est de même lorsque l'entreprise étrangère exerce, au sein de l'entreprise française, directement ou par personnes interposées, des fonctions comportant le pouvoir de décision.

Si la dépendance juridique ne peut être démontrée, il peut néanmoins exister une dépendance de fait entre l'entreprise française et l'entreprise étrangère. Le lien de dépendance peut être contractuel ou découler des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre les deux entreprises.

Bien entendu, les liens de dépendance doivent être appréciés de la même manière lorsque c'est une entreprise française qui possède le contrôle d'une entreprise étrangère.

Remarque : cette condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un État étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens de l'article 238 A, al. 2, du CGI (cf. n° 1071) [CGI, art. 57, al. 2].

II. EXISTENCE D'UN TRANSFERT DE BÉNÉFICES À L'ÉTRANGER

Les transferts indirects de bénéfices peuvent être opérés par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente ou par tout autre moyen et notamment :

- le versement de redevances excessives ou sans contrepartie ;
- l'octroi de prêts sans intérêt ou à un taux réduit ;
- les remises de dettes (notamment renonciation aux intérêts stipulés par les contrats de prêt) ;
- l'attribution d'un avantage hors de proportion avec le service obtenu.

Lorsque la preuve de l'existence de l'une des situations prévues à l'article 57 est apportée, cette disposition établit une véritable présomption de transfert de bénéfices à l'étranger. Mais cette présomption n'est pas irréfragable et l'entreprise française a toujours la possibilité d'apporter la preuve que les opérations correspondantes répondent à des nécessités commerciales réelles, et non au souci d'effectuer des transferts de bénéfices au préjudice du Trésor français. Il est admis à cet égard qu'il n'y a pas lieu de se prévaloir systématiquement des dispositions de l'article 57 lorsque les entreprises françaises sont en mesure d'établir que les cessions, consenties à leurs filiales étrangères à des prix de vente voisins du prix de revient, sont motivées par un intérêt commercial.

Par ailleurs, en application des dispositions des articles L 13 B, L 13 AA et L 13 AB du LPF, l'administration peut demander des informations et documents permettant de mieux appréhender la formation des prix des transactions internationales. Ce texte lui permet notamment de mettre en œuvre, dans ce cas, les méthodes de comparaison de bénéfice prévues au troisième alinéa modifié de l'article 57. En ce qui concerne l'obligation documentaire en matière de prix de transfert prévue aux articles L 13 AA et L 13 AB du LPF à la charge des personnes morales relevant du périmètre de la direction des grandes entreprises et des filiales et établissements de groupes étrangers satisfaisant aux mêmes critères, cf. BOI-BIC-BASE-80-10.

Remarques :

1. La commission départementale des Impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est compétente pour connaître de toutes les questions de fait qui se rattachent à l'existence et au montant du transfert de bénéfices à l'étranger.
2. Les sommes réintégrées dans les bases de l'impôt sur les sociétés en vertu des dispositions susvisées doivent être considérées, en tout état de cause, comme des revenus distribués (cf. n° 1580).
3. Indépendamment de l'article 57, il convient de faire application des clauses de la convention sur les doubles impositions liant éventuellement la France et le pays dans lequel est située la société affiliée. En effet, les conventions internationales comportent des dispositions qui ne sont pas très différentes de celles de cet article et doivent, par conséquent, recevoir la même interprétation.
4. Il importe d'appliquer l'article 238 A du CGI, et non l'article 57, en cas de versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié (cf. n° 1071).

C. REGIME SPECIAL D'IMPOSITION DES IMPATRIÉS NON SALARIES

(CGI, art. 155 B ; BOI-BNC-CHAMP-10-40-10)

1007-1

L'article 121 de la loi de modernisation de l'économie (n° 2008-776 du 4 août 2008) instaure un régime spécial d'imposition en faveur des « impatriés » codifié à l'article 155 B du CGI.

Ce nouveau régime est notamment ouvert aux personnes non salariées ayant pris leurs fonctions en France à compter du 1^{er} janvier 2008, sur agrément préalable du ministre chargé du budget.

Sous certaines conditions portant notamment sur la nature de l'activité exercée (exercice à titre professionnel d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole), la date d'installation en France (prise de fonctions en France à compter du 1^{er} janvier 2008 et domiciliation en France postérieure à l'année de leur prise de fonctions et intervenant au plus tard le 31 décembre 2011) et l'apport à l'économie française (apport d'une contribution économique exceptionnelle à la France ou exercice à titre principal d'une activité qui nécessite des compétences spécifiques ou pour laquelle existent des difficultés de recrutement ou encore souscription au capital de certaines PME pour un montant supérieur à la limite inférieure de la 1^{ère} tranche du barème de l'ISF), ces personnes non salariées peuvent prétendre à une exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 30 % de leur rémunération et de 50 % de leurs revenus de capitaux mobiliers et produits de la propriété intellectuelle ou industrielle dont le paiement est assuré par une personne établie hors de France dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, ainsi que de leurs plus-values réalisées lors de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux détenus dans des Etats ou territoires précités. Cette exonération partielle s'appliquant jusqu'au 31 décembre de la cinquième année civile suivant celle de la prise de fonctions en France, la durée totale d'application du dispositif ne peut donc excéder six années.

titre 2

détermination du résultat fiscal

1008 La détermination du résultat fiscal des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (ou passibles de l'impôt sur les sociétés) met en œuvre des règles générales qu'il convient d'évoquer en premier lieu, avant d'examiner les règles particulières.

Toutefois, les règles relatives aux **amortissements et aux provisions** font l'objet, pour des raisons de clarté et de commodité, d'une étude particulière et globale (cf. nos 1081 et suiv. et 1150 et suiv.).

Précision : les principes exposés dans le présent titre s'appliquent sans restriction aux entreprises placées sous un régime de bénéfice réel (régime du bénéfice réel ou régime simplifié d'imposition).

chapitre premier

généralités

(BOI-BIC-BASE)

A. PÉRIODE D'IMPOSITION

(CGI, art. 36 et 37 ; BOI-BIC-DECLA-30-50 ; RES N° 2008/19)

1009 La période dont les résultats servent de base à l'impôt est constituée, en principe, par l'exercice comptable de l'entreprise.

Lorsque l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, l'impôt est assis sur les résultats accusés par le bilan clos le 31 décembre.

Lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, plusieurs hypothèses doivent être envisagées. Si au cours de l'année d'imposition :

- *un seul bilan a été dressé* : l'impôt est établi d'après le résultat accusé par ce bilan, quelles que soient la durée et la date de clôture de l'exercice ;

- *deux bilans, ou davantage, ont été dressés* : l'impôt est assis sur la somme algébrique des résultats accusés par ces bilans ;

- *aucun bilan n'a été dressé* : l'impôt est établi d'après les résultats - déterminés s'il est nécessaire d'une manière approximative dans la déclaration - de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée ou, dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 décembre de l'année d'imposition. Les bénéfices ainsi imposés viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lesquels ils sont compris.

Toutefois, **l'impôt sur les sociétés dû par les entreprises nouvellement créées** est établi, lorsqu'aucun bilan n'est dressé au cours de la première année civile d'activité, sur les bénéfices de la période écoulée depuis le commencement des opérations jusqu'à la date de clôture du

premier exercice et au plus tard jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la création (CGI, art. 209-I, 2^o al.).

B. LE BÉNÉFICE IMPOSABLE

(BOI-BIC-BASE)

I. DÉFINITION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

(BOI-BIC-BASE-10-10)

La définition du bénéfice imposable résulte de la combinaison des paragraphes 1 et 2 de l'article 38 du CGI.

1. Définition résultant de l'article 38-1 du CGI.

1010

Le **bénéfice imposable** est, en principe, le **bénéfice net** déterminé d'après le résultat d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

Corrélativement, le bénéfice net est déterminé en faisant masse de l'ensemble des produits et des charges qui trouvent leur origine dans des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise tant en cours qu'en fin d'exploitation. Les opérations réalisées peuvent concerner l'objet même de l'entreprise ou n'avoir aucun lien direct avec son activité ; elles peuvent être exercées à titre principal ou à titre accessoire.

Il peut s'agir notamment :

- de ventes, de prestations de services, de travaux, mais aussi d'opérations de courtage, de commission, de concessions de droits de la propriété industrielle, etc. ;
- des cessions d'éléments quelconques de l'actif, immobilisé ou non. Il convient d'entendre par **cession**, toute opération ou tout événement ayant pour résultat de faire sortir un élément de l'actif de l'entreprise (vente, expropriation, apport, échange, partage, donation, retrait d'actif, etc.).

2. Définition résultant de l'article 38-2 du CGI.

1010-1

Le **bénéfice net** est constitué par la différence entre les valeurs de l'**actif net** à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des **suppléments d'apports** et augmentée des **prélèvements** effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés.

Il s'ensuit que le bénéfice ne résulte pas seulement des profits et pertes - en revenu ou en capital - engendrés par des opérations effectuées par l'entreprise, mais aussi de la comparaison des valeurs actives et passives inventoriées suivant le code de commerce.

a. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs réelles d'actif (immobilisations et valeurs immobilisées, valeurs d'exploitation, valeurs réalisables à court terme ou disponibles, à l'exclusion des frais d'établissement et des pertes antérieures) sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés. Sur la détermination des éléments faisant ou non partie de l'actif d'une entreprise, cf. n^o 1010-2.

b. Les suppléments d'apports. Les apports en espèces ou en nature faits à une entreprise lors de sa création ne sont pas imposables ; il en est de même des suppléments d'apports effectués en cours d'exploitation. Dès lors, le bénéfice net tel qu'il est défini ci-dessus doit être diminué des suppléments d'apports consentis à l'entreprise au cours de la période d'imposition. Le supplément d'apport peut :

- prendre la forme de l'apport d'un bien incorporel ou corporel. Un tel apport n'est retenu que pour son montant net lorsqu'il est grevé d'une charge ;
- être également réalisé sous forme de prise en charge par le patrimoine privé de l'exploitant ou par un associé, de dettes qui grevaient effectivement le passif de l'entreprise à la date de cette opération.

c. Les prélèvements. Qu'ils soient effectués en nature ou en espèces, les prélèvements de l'exploitant ou des associés doivent être ajoutés au bénéfice imposable de la période au cours de laquelle ils ont été effectués. La prise en compte des prélèvements en nature s'effectue normalement en déduisant des achats le prix de revient des marchandises prélevées ou par voie de rectification extra-comptable.

Pour les exercices ou les périodes d'imposition ouverts à compter du **1^{er} janvier 2012**, le bénéfice net mentionné à l'article 38 du CGI est :

1° Diminué du montant des produits qui ne proviennent pas de l'activité exercée à titre professionnel, à l'exclusion de ceux pris en compte pour la détermination de la plus-value ou moins-value de cession d'un élément d'actif immobilisé ou pour la détermination des résultats mentionnés à l'article 155 du CGI ;

2° Augmenté du montant des charges admises en déduction qui ne sont pas nécessitées par l'exercice de l'activité à titre professionnel, à l'exclusion de celles prises en compte pour la détermination de la plus-value ou moins-value de cession d'un élément d'actif immobilisé ou pour la détermination des résultats mentionnés à l'article 155 du CGI.

II. DÉFINITION DES BIENS FIGURANT A L'ACTIF D'UNE ENTREPRISE OU AFFECTÉS A L'EXERCICE D'UNE PROFESSION

1010-2

Afin d'effectuer la comparaison prévue par l'article 38-2 du CGI (cf. n° 1010-1), il est nécessaire de déterminer notamment les éléments d'actif faisant partie du patrimoine de l'entreprise.

1. Cas des exploitants individuels. Les dispositions de l'article 38-2 constituent le fondement du principe de la séparation du patrimoine fiscal de l'entreprise et du patrimoine privé ou civil de l'exploitant. A cet égard, les biens suivants peuvent être considérés comme faisant partie de l'actif, immobilisé ou non, d'une entreprise industrielle ou commerciale individuelle :

1° Lorsqu'elle est soumise :

- *au régime du bénéfice réel normal*, les biens qui ont été inscrits par l'exploitant à l'actif de son bilan ;

- *au régime du bénéfice réel simplifié*, les immeubles bâtis et non bâtis, affectés ou non à l'exploitation, inscrits à l'actif du bilan simplifié (imprimé n° 2033-A) ; pour les entreprises dispensées de bilan en vertu de l'article 302 *septies*-A- *bis*-VI du CGI (cf. n° 1386), la volonté de l'exploitant de comprendre un élément dans l'actif de son entreprise est matérialisée par l'inscription du bien concerné sur l'imprimé n° 2033-C. Cette inscription constitue une décision de gestion opposable à l'administration et au contribuable ;

2° Quel que soit le régime d'imposition sous lequel elle est placée, les biens qui n'ont pas été inscrits à l'actif du bilan (ou au cadre approprié de la déclaration 2033-C) mais qui font nécessairement partie de l'actif de l'entreprise en raison même de leur objet. Il s'agit essentiellement des éléments incorporels du fonds de commerce (clientèle, achalandage, droit au bail) qui, en raison de leur nature et de leur destination, font partie de l'actif immobilisé.

2. Cas des membres des sociétés de personnes. Lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application de l'article 8 du CGI, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (cf. FP n°s 35 et suiv), ses droits ou parts dans la société sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 *nonies*-I). En d'autres termes, ce contribuable est titulaire d'un actif professionnel distinct de l'actif social.

Cette disposition, qui s'applique notamment aux associés des sociétés créées de fait, permet aux intéressés d'imputer sur la part des bénéfices sociaux imposables à leur nom les dépenses exposées pour l'acquisition de leurs droits sociaux et notamment les frais et intérêts des emprunts contractés à cet effet. Corrélativement, elle permet d'imposer, selon les règles prévues pour les plus-values professionnelles, les profits réalisés par les associés des sociétés en cause à l'occasion de la cession de leurs droits sociaux (cf. n°s 1291 et suiv.).

3. Cas des sociétés créées de fait ou en participation. Conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat, les associés des sociétés en participation et des sociétés créées de fait peuvent maintenir dans leur actif personnel les biens affectés à l'activité sociale et dont ils conservent la propriété exclusive. Toutefois, les biens dont les associés sont convenus de mettre en commun la propriété doivent obligatoirement être inscrits à l'actif de la société (CGI, art. 238 *bis* M). Les copropriétés d'étalon visées à l'article 8 *quinquies* doivent respecter ces conditions.

III. PRINCIPE DE RATTACHEMENT DES CRÉANCES ET DES DETTES

(BOI-BIC-BASE-20)

1011

La jurisprudence a dégagé de l'article 38-2 du CGI un principe fondamental, dit des « créances acquises et des dettes certaines » selon lequel le bénéfice imposable est déterminé en tenant compte, non pas des seules opérations ayant fait l'objet d'un règlement au cours de la période d'imposition, mais bien de l'ensemble des produits définitivement acquis et des

dépenses engagées ou, en d'autres termes, de l'ensemble des créances et des dettes qui sont devenues certaines dans leur principe et dans leur montant au cours de la période considérée, même si ce montant n'est payable qu'ultérieurement.

En ce qui concerne la date à laquelle les créances ou les dettes doivent être considérées comme acquises ou certaines, cf. n^{os} 1019 et 1029-4.

1011-1 Évaluation des avoirs et dettes en monnaies étrangères (CGI, art. 38-4, 1^{er} alinéa et 4^e alinéa ; CGI, art. 209 ; BOI-BIC-BASE-20-20).

Les écarts de conversion des devises ainsi que des créances et dettes libellées en monnaies étrangères par rapport aux montants initialement comptabilisés sont déterminés à la clôture de chaque exercice en fonction du dernier cours de change et pris en compte pour la détermination du résultat imposable de l'exercice (CGI, art. 38-4, 1^{er} alinéa). Par exception, il est admis que les écarts de change latents relatifs à un emprunt contracté pour le financement d'un bien en vue de le donner en location dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier ou en location avec option d'achat, soient fiscalement neutralisés au niveau du résultat de l'entreprise emprunteuse lorsque certaines conditions sont remplies.

1011-2 Ces dispositions ne sont pas applicables, sur option irrévocable, aux prêts libellés en monnaie étrangère consentis, à compter du 1^{er} janvier 2001, par des entreprises autres que les établissements de crédit et les entreprises d'investissement mentionnées à l'article 38 bis A du même code, pour une durée initiale et effective d'au moins trois ans, à une société dont le siège social est situé dans un État ne participant pas à la monnaie unique et dont elles détiennent directement ou indirectement plus de la moitié du capital de manière continue pendant toute la période du prêt. Corrélativement, la valeur fiscale de ces prêts ne tient pas compte des écarts de conversion constatés sur le plan comptable. Ces dispositions ne s'appliquent pas aux prêts faisant l'objet d'une couverture du risque de change. L'option est exercée pour chaque prêt. Elle résulte de la non-application des dispositions du 1^{er} alinéa de l'article 38-4 au titre de l'exercice au cours duquel le prêt est consenti (CGI, art. 38-4, 4^e alinéa).

1011-3 En ce qui concerne le prélèvement spécial dont l'entreprise peut être redevable lorsque l'une des conditions mentionnées au 4^e alinéa du 4 de l'article 38 du CGI (cf. n^o 1011-2) n'est pas respectée, cf. n^o 1826.

1011-4 Pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2006, les taux de change à retenir pour l'évaluation des avoirs et dettes libellés en monnaies autres que l'euro correspondent au cours à la fin du mois tels que publiés par la Banque de France (le site internet est <http://www.banque-France.fr>). Le cours à retenir est celui dont la date de publication est la plus proche de celle de la clôture de l'exercice.

Les valeurs de l'euro dans chacune des unités monétaires des États membres participants irrévocablement fixées s'établissent comme suit :

Pays	Unité monétaire nationale	Taux de conversion (un euro =)
Allemagne	Mark allemand	1,95583
Autriche	Schilling autrichien	13,7603
Belgique	Franc belge	40,3399
Chypre	Livre chypriote	0,585274
Espagne	Peseta espagnole	166,386
Estonie	Couronne estonienne	15,6466
Finlande	Mark finlandais	5,94573
France	Franc français	6,55957
Grèce	Drachme grecque	340,75
Irlande	Livre irlandaise	0,787564
Italie	Lire italienne	1936,27
Luxembourg	Franc luxembourgeois	40,3399
Malte	Lire maltaise	0,429300
Pays-Bas	Florin néerlandais	2,20371
Portugal	Escudo portugais	200,482
Slovaquie	Couronne slovaque	30,126
Slovénie	Tolar slovène	239,640

1011-5 Titres libellés en devises détenus par les établissements de crédit ou les entreprises d'investissement (CGI, art. 38-4-2^e alinéa ; BOI-BIC-BASE-20-20).

Lorsque des établissements de crédit ou des entreprises d'investissement¹ évaluent les titres libellés en monnaie étrangère à la clôture de chaque exercice en fonction du dernier cours de change connu, les écarts de conversion constatés sont pris en compte pour la détermination du résultat imposable de l'exercice. A la clôture de chaque exercice, le prix de revient des titres est augmenté ou diminué, selon les cas, des écarts de conversion ainsi constatés. Toutefois, lorsque les établissements concernés détiennent des titres d'investissement mentionnés à l'article 38 bis B et des titres de participation, libellés en monnaie étrangère et dont l'acquisition a été financée en francs ou en euros en fonction du dernier cours de change connu, les écarts de conversion constatés sur ces titres ne sont pas pris en compte dans le résultat fiscal de l'exercice ; dans ce cas, sur le plan fiscal, le prix de revient de ces titres ne tient pas compte des écarts de conversion.

C. RECTIFICATIONS EXTRA-COMPTABLES ET ABATTEMENTS FISCAUX

(BOI-BIC-BASE-30)

1012

En pratique, le **bénéfice net imposable** est donné par le compte de résultat de l'exercice. Toutefois, en raison de l'existence de certaines dispositions fiscales spécifiques, le résultat net comptable doit parfois faire l'objet de rectifications extra-comptables positives (réintégrations) ou négatives (déductions).

Il convient également de tenir compte, le cas échéant, des abattements fiscaux dont peuvent bénéficier certaines entreprises.

Ces rectifications et abattements apparaissent dans le tableau n° 2058-A de « détermination du résultat fiscal » qui doit être joint à la déclaration annuelle des résultats des entreprises placées sous le régime d'imposition du bénéfice réel normal ou dans le tableau n° 2033-B joint à la déclaration annuelle des résultats des entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition.

Le chiffre obtenu après ces corrections constitue le résultat fiscal.

I. RECTIFICATIONS EXTRA-COMPTABLES

1013

1. Réintégrations extra-comptables. Les réintégrations ont essentiellement pour objet d'ajouter au résultat comptable des charges comptabilisées alors qu'elles ne sont pas déductibles du point de vue fiscal. Il s'agit notamment :

- de la rémunération du travail de l'exploitant (cf. n° 1035) ou des associés indéfiniment responsables (cf. n° 1036)² ;
- de la fraction de la rémunération du conjoint de l'exploitant ou d'un associé d'une société de personnes excédant la limite de déduction (cf. n°^{os} 1035 et 1036)² ;
- des avantages personnels non déductibles (ex. : règle du non-cumul ; cf. n° 1040) ;
- des amortissements excédentaires (CGI, art. 39-4 ; cf. n° 1030) et des autres amortissements non déductibles ;
- des autres charges et dépenses somptuaires visées à l'article 39-4 du CGI (cf. n° 1030) ;
- de la taxe sur les véhicules de tourisme des sociétés au sens de l'article 1010 lorsqu'elle est due par une société passible de l'impôt sur les sociétés (cf. n° 1048) ;
- des provisions et charges à payer non déductibles (cf. n°^{os} 1151 et suiv.) ;
- des amendes et pénalités (cf. n° 1049) ;
- de l'impôt sur les sociétés dû par les entreprises qui y sont soumises (cf. n° 1048) ;
- de la quote-part dans les bénéfices réalisés par une société de personnes ou un groupement d'intérêt économique (cf. n° 1015-1) ;
- des moins-values nettes à long terme non déductibles des résultats (cf. n° 1241) ;
- de la fraction imposable des plus-values nettes à court terme (cf. n° 1236) et des plus-values de fusion (cf. n° 1449) réalisées au cours d'exercices antérieurs et dont l'imposition a été étalée ;

1014

2. Déductions extra-comptables. Les déductions consistent à retrancher du résultat comptable des éléments non imposables ou déjà imposés, ou soumis à un régime spécial. Il s'agit notamment :

1. Les entreprises d'investissement sont définies par l'article L 531-4 du code monétaire et financier : il s'agit des personnes morales, autres que les établissements de crédit, qui fournissent des services d'investissement à titre de profession habituelle.

2. Ne concerne que les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu.

- de la quote-part dans les pertes subies par une société de personnes ou un groupement d'intérêt économique ;
- des plus-values nettes à long terme (cf. n^{os} 1238 et suiv.) ;
- de la fraction des plus-values nettes à court terme de l'exercice dont l'imposition est différée (cf. n^o 1236) ;
- de certains revenus de capitaux mobiliers (cf. n^{os} 1024 et 1445).

II. ABATTEMENTS, DÉDUCTIONS ET EXONERATIONS BÉNÉFICIAIRE À CERTAINES ENTREPRISES

1015

Pour la commodité de l'exposé, les modalités de ces abattements et déductions sont développées par ailleurs ; il s'agit notamment :

- des mesures prises en vue de favoriser la création d'entreprises nouvelles (cf. n^{os} 1831 et suiv.) ;
- des mesures prises en faveur des jeunes entreprises innovantes (cf. n^{os} 1834-1 et suiv.)
- des mesures en faveur des entreprises implantées dans les zones franches urbaines (cf. n^{os} 1841 et suiv.) ;
- des mesures en faveur des entreprises participant à un projet de recherche et de développement dans les pôles de compétitivité (cf. n^{os} 1977 et suiv.) ;
- des déductions au titre des investissements réalisés outre-mer (cf. n^{os} 1864 et suiv.) ;
- de la créance dégagée par le report en arrière du déficit (cf. n^{os} 1437 et suiv.)
- de l'abattement sur le bénéfice imposable des artisans pêcheurs et pêcheurs associés d'une société de pêche artisanale (cf. n^o 1968) ;
- du régime spécial d'imposition en faveur des impatriés, accordé sur agrément aux personnes non salariées qui s'établissent en France pour y exercer à titre professionnel certaines activités de nature commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole dans le cadre d'une entreprise individuelle ou d'une société ou d'un groupement (cf. n^o 1007-1).

D. MODALITÉS D'IMPOSITION

1015-1

Le résultat fiscal ainsi obtenu peut être bénéficiaire ou déficitaire.

Si le résultat fiscal est bénéficiaire, celui-ci est soumis :

- soit à l'impôt sur le revenu au nom de l'exploitant individuel ou au nom des membres des sociétés de personnes et assimilées¹ pour la part des bénéfices sociaux correspondant aux droits de chacun d'eux dans la société² (cf. FP n^{os} 44 et suiv.) ; pour le **calcul de l'impôt sur le revenu**, il est précisé que le bénéfice des exploitants soumis à un **régime réel d'imposition qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion agréé** ou, à compter du 1^{er} janvier 2010, qui ne font pas appel aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'ordre ou d'une association de gestion et de comptabilité autorisés et conventionnés est multiplié par **1,25** (CGI, art. 158-7).
- soit à l'impôt sur les sociétés dans les conditions exposées aux n^{os} 1461 et suiv.

Si un déficit est constaté, celui-ci est :

- en matière d'impôt sur le revenu, imputé sur le revenu global de l'exploitant individuel ou sur celui des membres des sociétés de personnes et assimilées au prorata des droits de chacun d'eux, à condition que ce déficit résulte d'activités industrielles et commerciales exercées à titre professionnel (CGI, art. 156-I-1^o bis) [cf. FP n^o 57-2].

Les déficits provenant des activités industrielles et commerciales exercées à titre non professionnel ne peuvent s'imputer que sur des bénéfices provenant des activités relevant des bénéfices industriels et commerciaux exercées à titre non professionnel, durant la même année ou les six années suivantes. **Toutefois, pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2009 et des années suivantes**, ces modalités d'imputation ne sont pas applicables aux déficits provenant de l'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés qui bénéficient d'un dispositif spécifique d'imputation (CGI, art. 156-I-1^o bis et 1^o ter ; cf. FP n^{os} 57-2 et 57-3).

1. Sous réserve du cas où les revenus de cet exploitant ou associé doivent être cumulés avec ceux de son conjoint ou de ses parents et imposés au nom des époux (cf. FP n^o 15).

2. La part de bénéfices revenant à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés est comprise dans les bases soumises audit impôt au nom de la société ou collectivité bénéficiaire (CGI, art. 218 bis).

- en matière d'impôt sur les sociétés, le déficit est reporté sur les bénéfices du ou des exercices précédents ou suivants (cf. n^{os} 1436 et suiv.).

chapitre 2

détermination du résultat de l'exercice

(BOI-BIC-PDSTK et BOI-BIC-CHG)

1015-2 Le résultat de l'exercice (bénéfice ou perte) est déterminé à l'aide d'un compte de résultat présenté hors taxes. Dans un tel système, les taxes sur le chiffre d'affaires sont comptabilisées par le truchement des comptes de tiers.

Avant d'examiner ceux des produits et des charges figurant au compte de résultat, qui nécessitent des commentaires spécifiques en matière fiscale, seront évoqués les cas particuliers que constituent les stocks et travaux en cours et les frais d'établissement.

A. STOCKS ET TRAVAUX EN COURS

(CGI, art. 38-3 et ann. III. art. 38 *ter*, art. 38 *nonies* et 38 *decies* ; BOI-BIC-PDSTK-20)

I. DÉFINITIONS

1016 **Le stock** est constitué par l'ensemble des marchandises, des matières premières, des matières et fournitures consommables, des productions en cours, des produits intermédiaires, des produits finis, des produits résiduels et des emballages non destinés à être récupérés¹ :

- qui sont la propriété de l'entreprise à la date de l'inventaire (qu'ils soient en magasin ou en dépôt chez des tiers) ;

- et dont la vente, en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours, permet la réalisation du bénéfice d'exploitation (éléments circulants non immobilisables).

Il comprend également les approvisionnements destinés à être consommés dans l'exploitation (carburants, huiles de graissage, etc.).

Les productions en cours sont les biens ou les services en cours de formation au travers d'un processus de production.

Les produits intermédiaires sont les produits qui, ayant atteint un stade d'achèvement, sont destinés à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production.

Les produits finis sont ceux qui ont atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production.

Les produits résiduels sont constitués par les déchets et rebuts de fabrication.

Les travaux en cours sont des travaux en voie d'exécution à la clôture de l'exercice. Ces travaux se rencontrent plus spécialement chez les entrepreneurs de bâtiments ou de travaux publics et dans les entreprises effectuant des travaux sur des matériels qui leur sont confiés.

En la matière, les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt.

II. ÉVALUATION

(BOI-BIC-PDSTK-20-20)

Sous réserve des aménagements accordés aux petites et moyennes entreprises (cf. n^o 1388), cette évaluation est assurée selon les modalités suivantes.

1017 **1. Les stocks.** Ils doivent être **évalués** :

a. **Au prix de revient**, c'est-à-dire à leur coût réel, qui s'entend :

1. Les emballages commerciaux comprennent, d'une part, les emballages perdus qui sont destinés à être livrés avec leur contenu sans consignation ni reprise et, d'autre part, les emballages récupérables qui sont susceptibles d'être provisoirement conservés par la clientèle et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées. En principe, les premiers sont seuls à inclure dans les stocks, les seconds constituant normalement des immobilisations. Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, les emballages récupérables peuvent être assimilés à des stocks.

- pour les biens acquis à titre onéreux, du prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majoré des frais de transport, de manutention et autres coûts directement engagés pour l'acquisition des biens et des coûts d'emprunt dans les conditions prévues à l'article 38 *undecies* de l'annexe III au CGI. Conformément à ce dernier article, les coûts d'emprunt engagés pour l'acquisition ou la production d'une immobilisation, corporelle ou incorporelle, ou d'un élément inscrit en stock ou en encours, peuvent être, au choix de l'entreprise, soit compris dans le coût d'origine de l'immobilisation ou du stock, soit déduits en charge au titre de l'exercice au cours duquel les intérêts sont courus. Ces dispositions s'appliquent aux coûts d'emprunt attribuables aux éléments d'actif et engagés jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive du bien qui exigent une période de préparation ou de construction en principe supérieure à douze mois avant de pouvoir être utilisés ou cédés.

Le choix offert par l'article 38 *undecies* de l'annexe III au CGI est irrévocable et s'applique à tous les coûts d'emprunt servant à financer l'acquisition ou la production d'immobilisations, de stocks et d'encours ;

- pour les biens produits par l'entreprise, du coût de production qui comprend les coûts directement engagés pour la production ainsi que les frais indirects de production variables ou fixes et des coûts d'emprunt dans les conditions prévues à l'article 38 *undecies* de l'annexe III au CGI (cf. ci-dessus). La quote-part de charges correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production.

Les coûts administratifs sont exclus du coût d'acquisition et du coût de production définis ci-dessus, à l'exception du coût des structures dédiées.

Le coût des stocks est déterminé par l'identification spécifique des coûts individuels, fournis par la comptabilité analytique ou, à défaut, par des calculs ou évaluations statistiques.

En ce qui concerne les règles d'évaluation

- des stocks de bois sur pieds, cf. BOI-BIC-PDSTK-20-30

- des stocks dans l'industrie de l'édition du livre, cf. BOI-BIC-PDSTK-20-30

b. Au cours du jour de la clôture de l'exercice si ce cours est inférieur au prix de revient (CGI, art. 38-3).

Le cours du jour s'entend de la valeur que l'entreprise retirerait de la vente effectuée dans des conditions normales à la date d'inventaire, des produits pour lesquels ce mode d'évaluation est retenu et non du prix qu'elle devrait payer pour les acquérir à cette date.

Dans cette hypothèse, la dépréciation constatée sur le stock (prix de revient - cours du jour) doit être comptabilisée sous la forme de provisions (CGI, ann. III, art. 38 *decies*). Toutefois, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, le service doit s'abstenir de remettre en cause, pour la détermination de l'assiette fiscale, l'évaluation des stocks au cours du jour au seul motif de l'absence de provision ou de provision irrégulière en la forme.

A noter que les variations de prix d'une certaine ampleur peuvent donner lieu, sous certaines conditions, à la constitution d'une provision pour hausse des prix (cf. n^{os} 1177 et suiv.).

1018 2. Les travaux en cours. Pour leur inscription à l'actif du bilan, les travaux en cours doivent être évalués, dans tous les cas, à leur prix de revient (CGI, art. 38-3, al. 2).

Cette évaluation doit tenir compte notamment :

- du coût des matériaux utilisés ;

- du coût des matériaux non encore utilisés, mais approvisionnés sur les chantiers (sortis des magasins à la date de l'inventaire) ;

- des dépenses de main-d'œuvre ;

- des frais de chantier ;

- d'une quote-part des frais généraux du siège et des amortissements, généralement évaluée de façon forfaitaire. Il est cependant admis que les entreprises fassent abstraction des frais purement commerciaux et administratifs ainsi que des frais financiers.

B. FRAIS D'ÉTABLISSEMENT

(BOI-BIC-CHG-20-30-20)

1018-1 Les frais d'établissement sont les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entreprise, mais dont le montant ne peut être rapporté à des opérations de production de biens ou de services déterminés (frais de constitution de société, de premier établissement, d'augmentation de capital, d'opérations de fusions, de scissions, de transformations).

Selon la jurisprudence du Conseil d'État, les frais de premier établissement doivent être retranchés des résultats du premier exercice bénéficiaire, l'excédent seul pouvant, le cas échéant, être imputé sur le ou les exercices suivants.

Toutefois, les entreprises sont autorisées, si elles le préfèrent, à procéder à un amortissement de ces frais échelonné sur un petit nombre d'exercices (en principe cinq ans).

C. PRODUITS FIGURANT AU COMPTE DE RÉSULTAT DE L'EXERCICE

I. TRAVAUX, VENTES ET PRESTATIONS DE SERVICES

(CGI, art. 38-2 bis)

1019 Les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés :

- pour les ventes ou opérations assimilées, à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens ; lorsqu'un contrat de vente comporte une clause de réserve de propriété, la livraison s'entend de la remise matérielle du bien ;
- pour les fournitures de services, à l'exercice au cours duquel intervient l'achèvement des prestations (s'agissant des commissions de courtage perçues par les courtiers en vins et spiritueux, cf. RES N° 2005/51).

Toutefois, ces produits doivent être pris en compte :

- pour les prestations continues rémunérées notamment par des intérêts ou des loyers et pour les prestations discontinues mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, au fur et à mesure de l'exécution des prestations ;

Remarque : les cotisations forfaitaires perçues par les centres de gestion et associations agréés doivent être prises en compte au fur et à mesure de l'exécution des prestations. Les modalités de rattachement des cotisations perçues sont identiques à celles prévues pour les entreprises d'expertise comptable (BOI-BIC-BASE-20-10).

- pour les travaux d'entreprise donnant lieu à réception complète ou partielle, à la date de cette réception, même si elle est seulement provisoire ou faite avec réserves, ou à celle de la mise à la disposition du maître de l'ouvrage si elle est antérieure.

1019-1 Les produits correspondant aux pénalités dues par la clientèle en cas de paiement tardif mentionnées aux articles L 441-3 et L 441-6 du code de commerce sont rattachés, pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, à l'exercice de leur encaissement. Ces dispositions s'appliquent aux pénalités de retard afférentes à des créances nées à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques. À titre de règle pratique, ces mêmes modalités s'appliquent également aux intérêts moratoires prévus à l'article 96 du code des marchés publics ainsi qu'aux indemnités forfaitaires pour frais de recouvrement dues en application de l'article 121 de la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012. (CGI, art. 237 *sexies* ; BOI-BIC-BASE-20-10).

II. PRODUITS AUTRES QUE LES VENTES, TRAVAUX ET PRESTATIONS DE SERVICE

(BOI-BIC-PDSTK-10-10-20)

1020 Il s'agit de produits réalisés à l'occasion de la gestion commerciale de l'entreprise mais ne se rattachant pas à son objet principal ou provenant de la mise en valeur de certains éléments de l'actif. Il en est ainsi notamment des produits visés ci-après.

1021 1. Revenus des immeubles. Les loyers et autres revenus provenant notamment de la location totale ou partielle d'immeubles figurant, directement ou par l'intermédiaire de parts d'une société immobilière « transparente », à l'actif du bilan doivent être compris dans les résultats imposables. Il en est de même de la quote-part de bénéfice revenant à une entreprise membre de sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés, lorsque ces sociétés se livrent à la location en nu des immeubles sociaux (cf. FI n°s 3715 et suiv.).

Lorsqu'un immeuble figurant à l'actif d'une entreprise est affecté à l'habitation de l'exploitant (ou affecté gratuitement à l'habitation d'un associé), le montant de cet avantage, estimé à la *valeur locative réelle* des locaux, doit être rattaché aux résultats imposables.

Les revenus des immeubles affectés à l'exploitation, qu'ils soient ou non inscrits à l'actif, se trouvent normalement compris dans le bénéfice commercial et aucune somme n'est à ajouter, de ce chef, aux résultats de l'entreprise.

Remarque : lorsqu'un immeuble donné à bail par une entreprise fait l'objet d'améliorations réalisées par le preneur à ses frais, l'accroissement de valeur qui en résulte constitue un profit de l'exercice en cours à la date à laquelle l'entreprise recouvre la disposition de son immeuble.

1022

2. Revenus agricoles et bénéfices non commerciaux (CGI, art. 155). Lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale étend son activité à des opérations dont les résultats relèvent normalement de la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou de celle des bénéfices des professions non commerciales, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination du bénéfice imposable de cette entreprise. Dans cette hypothèse, la base d'imposition unique est déterminée suivant les règles propres aux bénéfices industriels et commerciaux.

Cette règle ne s'applique, en fait, que lorsque les activités agricoles ou non commerciales ne constituent qu'une simple extension de l'activité industrielle ou commerciale, celle-ci demeurant prédominante (cf. FP n^{os} 305 et 509-1).

Pour les exercices ou les périodes d'imposition ouverts à compter du **1^{er} janvier 2012**, lorsqu'un titulaire de bénéfices non commerciaux étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou dans celle des bénéfices industriels et commerciaux, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices non commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu.

1023

3. Redevances. Les redevances perçues pour la concession de droits de la propriété industrielle appartenant à une entreprise sont incluses dans les recettes imposables. Elles peuvent être soumises, sous certaines conditions, au régime des plus-values à long terme (cf. n^{os} 1232 et suiv.).

1023-1

4. Subventions d'exploitation. Les subventions d'exploitation accordées par l'État, les collectivités publiques ou les tiers, comprennent notamment les indemnités compensatrices pour insuffisance de prix et les subventions destinées à faire face à des charges d'exploitation. Elles doivent être portées au compte de résultat en tant que produits imposables dans les conditions de droit commun.

En ce qui concerne les subventions d'équilibre et d'équipement, cf. n^o 1026-2.

1023-2

5. Remboursements de frais consécutifs aux activités au sein de syndicats professionnels. Les remboursements de cette nature éventuellement versés par ces syndicats doivent être compris parmi les produits ou recettes de l'entreprise dès lors que les dépenses correspondantes ont été admises en déduction.

III. PRODUITS FINANCIERS

(BOI-BIC-PDSTK-10-20)

1024

Les produits financiers doivent, en principe, être compris dans les bénéfices imposables.

Toutefois, pour permettre aux **exploitants individuels** et aux **associés de sociétés relevant de l'impôt sur le revenu** de bénéficier des avantages dont ces revenus sont assortis, ceux-ci sont déduits du bénéfice industriel ou commercial pour leur montant net effectivement perçu, sans aucune imputation de frais et charges¹. Le montant ainsi déduit doit être compris au titre des revenus mobiliers dans le revenu net global de l'exploitant ou des associés.

Doivent également être déduits de ce bénéfice les revenus de capitaux mobiliers exonérés d'impôt sur le revenu en vertu de l'article 157 du CGI. Ces revenus - qui n'ont pas à être compris dans le revenu global de l'exploitant ou des associés - ne peuvent être retranchés du résultat net que pour leur montant net perçu, diminué de la quote-part des frais et charges y afférents¹.

Le montant de cette quote-part est, en principe, égal aux frais et charges qui ont effectivement grevé les revenus en cause. Mais si l'entreprise ne peut pas déterminer exactement ces frais et charges, elle est admise à les évaluer forfaitairement à 10 % du montant net des revenus, le pourcentage étant porté à 30 % pour les sociétés de personnes dont les investissements en titres, participations ou créances excèdent la moitié du capital social.

En revanche, les produits de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants perçus par une entreprise - qui, contrairement aux revenus de même nature perçus par les particuliers, ne peuvent bénéficier du caractère libératoire du prélèvement (cf. FP n^{os} 613 et suiv.) - doivent être compris dans les produits de l'exercice au cours duquel ils sont acquis.

Remarques :

1. La rémunération allouée en rémunération de prêts de titres constitue un revenu de créance (CGI, art. 38 bis-I-2).

1. Cette déduction s'opère de manière extra-comptable sur la déclaration annuelle des résultats.

2. Les revenus mobiliers demeurent compris dans les bénéfices imposables des entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, sous réserve du régime spécial prévu en faveur des sociétés mères pour les dividendes de leurs filiales (cf. n° 1445).

3. En vue d'harmoniser la règle fiscale et la nouvelle réglementation comptable et par exception aux règles de rattachement normalement applicables, notamment celles de l'article 38-2 du CGI, les intérêts sur les créances douteuses compromises détenues par les entreprises relevant du comité de la réglementation bancaire (établissements de crédit, entreprises d'investissement, personnes morales membres des marchés réglementés ...) ne sont plus pris en compte pour la détermination du résultat de l'exercice au cours duquel ces intérêts sont acquis.

4. Des règles fiscales spécifiques existent en ce qui concerne les sukuk d'investissement, les opérations de murabaha, de tawarruq, d'istisna ou d'ijara (outils de la finance islamique) [cf. BOI-SJ-FIN].

1024-1 1. Opérations réalisées sur les marchés financiers à terme.

Les profits dégagés sur les contrats à terme d'instruments financiers conclus et dénoués au cours du même exercice sont retenus dans les résultats imposables au taux de droit commun, à leur dénouement, sans tenir compte de la finalité de l'opération. Les gains des organismes sans but lucratif ne sont pas imposables.

Les profits constatés sur les contrats en cours à la clôture de l'exercice doivent être retenus dans les résultats imposables de cet exercice. Ils sont déterminés d'après le cours constaté au jour de la clôture sur le marché sur lequel le contrat a été conclu.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux contrats d'instrument financier reçus dans le cadre d'une opération d'échange visés ci-dessous n° 1257-3 (CGI, art. 38-6-1°).

Toutefois, lorsque l'un de ces contrats en cours à la clôture de l'exercice a pour objet exclusif de compenser **le risque d'une opération** de l'un des deux exercices suivants, traitée sur un marché de nature différente, le profit réalisé sur ce contrat à la clôture de l'exercice est reporté au dénouement de celui-ci (CGI, art. 38-6-2°). Le report d'imposition est soumis à des obligations déclaratives (CGI, ann. III, art. 2 B).

Le profit sur un contrat à terme portant sur des devises et ayant pour seul objet la couverture du **risque de change d'une opération future** est imposé au titre du ou des mêmes exercices que l'opération couverte à la condition que cette dernière soit identifiée dès l'origine par un acte ou un engagement précis et mesurable pris à l'égard d'un tiers. Les profits concernés et l'opération couverte doivent être mentionnés sur un document annexé à la déclaration des résultats de chaque exercice et établi conformément au modèle fixé par l'administration (CGI, art. 38-6-2° bis).

1024-2 2. Entreprise associée d'une société de personnes, d'une copropriété de cheval de course ou d'éta lon, ou membre d'un groupement d'intérêt économique (CGI, art. 238 bis K ; BOI-BIC-PDSTK-10-20 ; cf. FP n° 43 à 43-2).

1024-3 3. SICAV. - Fonds communs de placement (loi n° 86-824 du 11 juillet 1986, art. 20 ; loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 modifiée, art. 22).

- Les SICAV n'ont plus l'obligation de comptabiliser, selon la méthode du produit couru, les produits des obligations, titres participatifs, effets publics ou créances de toute nature détenus par eux. Ces sociétés peuvent opter pour la méthode consistant à n'enregistrer comme revenus que les intérêts encaissés.

- Certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) proposent au souscripteur d'actions de SICAV ou de parts de fonds communs de placement une garantie qui lui permet, en contrepartie d'une certaine immobilisation de son épargne, d'améliorer la sécurité financière de son placement.

- Des règles spécifiques existent en ce qui concerne le régime fiscal applicable aux rémunérations perçues dans le cadre d'opérations de pension et de rachat (ex-réméré) effectuées par des SICAV et des FCP.

- En ce qui concerne le régime d'imposition applicable aux répartitions d'une fraction des actifs d'un fonds commun de placement à risques, cf. n° 1243.

- En ce qui concerne le régime juridique et fiscal d'un fonds commun de placement à risque, cf. BOI-IS-BASE-60-20.

- En ce qui concerne les dispositions particulières aux cessions de titres sous couvert d'un fonds commun de placement, cf. BOI-BIC-PVMV-30-30-40 et art. 20 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

- En ce qui concerne le régime fiscal des revenus distribués par les SICAV à leurs actionnaires non résidents (admission du « couponnage ») : cf. BOI-RPPM-RCM.

1024-4 4. Titres de créances négociables sur un marché réglementé en application d'une disposition législative particulière et non susceptibles d'être cotés. Il s'agit des certificats de dépôt, des billets de trésorerie, des bons du Trésor en compte courant et des bons à moyen terme négociables.

Leurs revenus, ainsi que les gains ou les pertes réalisés en cas de cession, sont compris dans les résultats imposables dans les conditions et au taux de droit commun.

1024-5 5. Cessions de créances à un fonds commun de créances. Pour l'établissement qui les cède, la différence entre leur prix de cession et leur valeur d'inscription à l'actif entraîne la réalisation d'un profit ou d'une perte compris dans les résultats imposables, dans les conditions et au taux de droit commun, de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue.

1024-6 6. Émission de droits de souscription ou d'acquisition de valeurs mobilières (CGI, art. 38-8-3°). Les sommes reçues par une entreprise lors de l'émission de droits de souscription ou d'acquisition de valeurs mobilières sont comprises dans les résultats imposables de l'exercice de préemption de ces droits lorsqu'ils n'ont pas été exercés.

1024-7 7. Opérations de fusion d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières (CGI, art. 38-5 bis). Le profit ou la perte résultant de l'échange de titres consécutifs à la fusion ou à la scission de SICAV et de fonds communs de placement est compris dans le résultat imposable de l'exercice au cours duquel les titres reçus en échange sont cédés.

Dans ce cas, le profit ou la perte résultant de la cession ultérieure de ces titres est déterminé par rapport à la valeur que les titres remis à l'échange avaient du point de vue fiscal.

Toutefois, en cas d'échange avec soulte, le profit réalisé est, à concurrence du montant de la soulte reçue, compris dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient l'échange.

Les dispositions des deux alinéas qui précèdent ne sont pas applicables si la soulte excède 10 % de la valeur nominale des parts ou actions reçues, ou si elle excède le profit réalisé.

Remarque : ces dispositions s'appliqueront également au profit ou à la perte résultant de l'échange de titres consécutif à la fusion ou à la scission de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable régies par les articles L. 214-89 et suivants du code monétaire et financier.

1024-8 8. Parts ou actions d'OPCVM détenues par les entreprises (CGI, art. 209-0 A ; BOI-IS-BASE-10-20).

a. Champ d'application

Pour la détermination de leurs résultats imposables, les entreprises qui détiennent des parts ou actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières français ou étrangers, évaluent ces parts ou actions, à la clôture de chaque exercice, à leur valeur liquidative.

Ce dispositif n'est pas applicable :

- aux parts d'OPCVM dont l'actif est composé de façon constante pour 90 %¹ au moins d'actions, de certificats d'investissement et de certificats coopératifs d'investissement (en ce qui concerne les conditions que doivent remplir ces titres pour entrer dans la proportion de 90 %) ; les parts de FCPR qui remplissent ces conditions sont comprises dans cette catégorie ;
- aux parts de FCPR qui remplissent les conditions prévues au II ou au III bis de l'article 163 quinquies B à la condition que l'entreprise s'engage à les conserver pendant une durée au moins égale à cinq ans (cf. également FP, n° 661) ;
- aux parts de FCPR détenues par les entreprises exerçant majoritairement leur activité dans les secteurs de l'assurance sur la vie ou de capitalisation².

b. Imposition des écarts de valeur liquidative

L'écart entre la valeur liquidative à l'ouverture et à la clôture de l'exercice constaté lors de cette évaluation est compris dans le résultat imposable de l'exercice concerné. En cas d'acquisition au cours de l'exercice, l'écart est calculé à partir de la valeur liquidative à la date d'acquisition.

c. Cession des parts ou actions

Lors de la cession de ces parts, actions ou droits, le résultat imposable est déterminé à partir du prix d'acquisition ou de souscription des titres, corrigé du montant des écarts d'évaluation qui ont été compris dans les résultats imposables.

1. Il est admis que pour l'appréciation du respect de ce seuil de 90 %, la valeur réelle des parts ou actions d'OPCVM détenue par un OPCVM soit prise en compte « par transparence » lorsque la valeur réelle de leurs actifs respecte elle-même la proportion de 90 % en titres éligibles.

2. Les entreprises demeurant exclues du dispositif sont les entreprises qui réalisent, à titre principal, des opérations d'assurances appartenant aux branches 20 à 26 de l'article R 321-1 du code des assurances.

d. Régime des provisions

Les provisions constituées en vue de faire face à la dépréciation des titres ou droits mentionnés ci-dessus ne sont pas déductibles. Les dotations complémentaires aux provisions constituées par les entreprises d'assurances en vue de faire face à la dépréciation des titres soumis au régime de l'article 209-0 A ne sont pas déductibles des résultats imposables. Les dotations comptabilisées par les entreprises d'assurances concernées par le dispositif sont immédiatement rapportées au résultat imposable (leur reprise ultérieure sera déduite du résultat imposable de l'exercice au cours duquel intervient cette reprise). Les reprises de provisions antérieures constituées par les entreprises d'assurances sont également comprises dans le résultat imposable dans les conditions de droit commun.

e. Obligations déclaratives

Pour chaque exercice, le montant net des écarts d'évaluation obtenu après compensation éventuelle entre les écarts positifs et négatifs est indiqué en annexe à la déclaration prévue à l'article 53 A et est déterminé à partir d'un état qui fait apparaître pour chaque catégorie de titres de même nature les valeurs liquidatives de ces parts ou actions qui sont retenues pour la détermination de l'écart imposable. Cet état doit être représenté à toute réquisition de l'administration.

1024-9 9. Primes de remboursement (CGI, art. 238 septies E ; BOI-BIC-PDSTK-10-20-60-20).

L'article 238 septies E du CGI prévoit pour l'ensemble des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, une règle particulière de rattachement de certains produits financiers lorsque ceux-ci comportent une prime de remboursement supérieure à 10 % du prix d'acquisition.

La prime de remboursement et les intérêts sont imposés au titre de chaque exercice après une répartition actuarielle.

Cette règle permet de rattacher aux résultats imposables dans les conditions de droit commun, le montant des produits financiers qui sont acquis au cours de chaque exercice, en tenant compte des intérêts capitalisés chaque année à la date anniversaire de l'emprunt ou du titre.

Lorsque les emprunts ou titres comportent une clause rendant aléatoire la valeur de remboursement, la prime est déterminée forfaitairement en retenant comme taux d'intérêt actuariel 105 % du dernier taux mensuel des emprunts d'Etat à long terme connu lors de la souscription ou de l'acquisition à la date d'acquisition.

Sont concernés par le dispositif prévu à l'article 238 septies E du CGI :

- les emprunts négociables visés à l'article 118 du CGI et aux 6^o et 7^o de l'article 120 du CGI, les titres de créances négociables visés à l'article 124 B du CGI ainsi que les titres ou contrats d'emprunt ou de capitalisation négociables ou non.

- les emprunts ou titres de même nature que ceux énumérés ci-dessus :

- qui sont démembrés.
- ou qui font l'objet d'émissions successives ou d'une cotation unique en bourse si une partie de cet emprunt a été émise à compter de la même date ;

- les parts de fonds communs de créances mentionnées à l'article 238 septies D.

Ainsi, pour l'application de l'article 238 septies E du CGI, il convient de prendre en compte la nature du titre ou contrat en cause et les modalités de sa rémunération sans qu'il y ait lieu de distinguer selon le lieu du siège de l'émetteur ou le lieu de placement du titre ou contrat.

1024-10 10. Revenus des valeurs mobilières à revenus fixes (CGI, art. 38).

En application des dispositions de l'article 38 du CGI, les produits de placement à revenus fixes doivent être rattachés aux résultats imposables de l'exercice au cours duquel ils ont **couru**.

Cette règle concerne les titres mentionnés à l'article 118 du CGI, aux 6^o et 7^o de l'article 120 du CGI et à l'article 1678 bis du CGI, ainsi que les bons du Trésor sur formules.

Pour les titres inscrits aux bilans d'ouverture et de clôture du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 1993, il convient de faire application des dispositions de l'article 238 septies F du CGI.

1025 11. Titres à revenu fixe détenus par les entreprises d'assurance et de capitalisation (CGI, art. 38 bis B bis ; BOI-BIC-PDSTK-10-20-100).

Par exception aux dispositions des articles 38, 238 septies B et 238 septies E, lorsque les entreprises d'assurance et de capitalisation achètent ou souscrivent des titres de créances négociables sur un marché réglementé, ou des titres obligataires pour un prix différent de leur prix de remboursement, le profit ou la perte résultant de la différence entre le prix d'achat et le

prix de remboursement des titres concernés, est, pour la détermination du résultat imposable de l'entreprise détentrice, réparti sur la durée restant à courir jusqu'au remboursement.

Cette répartition est effectuée de **manière actuarielle**, de telle sorte qu'à la clôture de chaque exercice, la valeur comptable des titres, compte tenu de cette répartition, soit égale à leur **valeur actuelle actualisée au taux de rendement actuariel déterminé lors de leur acquisition**.

Pour l'application de ces dispositions, le prix d'achat s'entend hors intérêts courus.

Sont **expressément exclus** du champ d'application du dispositif les obligations dont la valeur de remboursement est indexée, les parts de fonds communs de créances et les titres participatifs.

1025-1 À la clôture de chaque exercice, le prix de revient des titres concernés est augmenté ou diminué, selon le cas, de la fraction du profit ou de la perte compris dans le résultat imposable.

En cas de cession de titres, le résultat de cession est calculé d'après le prix de revient corrigé dans les conditions prévues ci-dessus. Les titres soumis au dispositif prévu à l'article 38 *bis* B *bis* ne peuvent faire l'objet d'une provision pour dépréciation.

1025-2 12. Prêts de titres (CGI, art. 38 *bis* ; BOI-BIC-PDSTK-10-20-90).

- Le prêt de titres effectué dans les conditions prévues aux articles L 211-22 à L 211-26 du code monétaire et financier permet à un intermédiaire financier de céder les titres qu'il a empruntés en ayant pour seule obligation de restituer au prêteur autant de titres de même espèce et qualité que celles des titres empruntés.

Le prêt de titres peut être garanti par la remise d'espèces ou de titres. Nonobstant toute disposition contraire, les parties peuvent convenir qu'en cas de défaillance de l'une d'elles, l'autre partie sera définitivement propriétaire des espèces ou des titres acquis.

Les titres sont empruntés :

- par une personne morale soumise de plein droit à un régime réel d'imposition ;
- par un organisme de placement collectif en valeurs mobilières ;
- par une personne, société ou institution non résidente ayant un statut comparable.

Pour le prêteur, ce prêt s'effectue sans plus-value ni moins-value. Il reste neutre, sur le plan fiscal, en cas de cession de titres de même nature que celle des titres prêtés. Les provisions pour dépréciation antérieurement constituées à raison des titres prêtés ne sont pas réintégréées. La cession par le prêteur de titres qui lui sont restitués à l'issue du contrat de prêt est soumise au régime de droit commun des plus-values ou moins-values.

Pour l'emprunteur, les titres empruntés sont inscrits au bilan pour leur valeur réelle. Les opérations réalisées par l'emprunteur sont réputées porter en priorité sur le portefeuille de titres empruntés. Ceux-ci sont réputés restitués à la valeur pour laquelle la dette représentative de l'obligation de restitution figure au bilan.

Les titres empruntés peuvent faire l'objet d'un prêt. Dans ce cas, la créance représentative des titres mentionnés ci-dessus doit être inscrite au bilan au prix que ces titres ont sur le marché à la date du nouveau prêt. À la clôture de l'exercice, cette créance doit être évaluée au prix des titres à cette date. Lors de leur restitution, les titres empruntés qui font l'objet d'un prêt sont repris pour la valeur de la créance à cette date et sont ensuite évalués selon les modalités prévues ci-dessus jusqu'à leur cession ou leur restitution au prêteur initial (CGI, art. 38 *bis*-II-1 *bis*).

- À défaut de restitution des titres prêtés, leur cession est, d'un point de vue fiscal, réalisée à la date de la défaillance.

Pour l'application des dispositions de l'article 39 *duodecies* du CGI, les titres prêtés sont censés avoir été détenus jusqu'à la date du prêt (CGI, art. 38 *bis*-III).

1025-3 13. Transactions sur titres réalisées par les établissements financiers (CGI, art. 38 *bis*-A ; BOI-BIC-PDSTK-10-20-80-10).

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, les établissements de crédit mentionnés à l'article L. 511-9 du code monétaire et financier et les entreprises d'investissement mentionnées à l'article L. 531-4 du même code qui inscrivent dans un compte de titres de transaction à l'actif de leur bilan des valeurs mobilières, des titres de créances négociables ou des instruments du marché interbancaire, négociables sur un marché, sont imposés, jusqu'à leur retrait du compte ou leur cession au taux normal et dans les conditions de droit commun :

- sur l'écart résultant de l'évaluation de ces titres au prix du marché du jour le plus récent à la clôture de l'exercice (valorisation à la valeur de marché) ou à leur retrait du compte,
- sur les profits ou pertes dégagés lors de leur cession, déterminés à partir du prix d'acquisition des titres si la cession intervient au cours du même exercice ou au prix du marché à la date du dernier arrêté des comptes dans les autres cas.

Les titres de transaction transférés au compte de titres de placement ou d'investissement y sont inscrits au prix du marché du jour le plus récent au jour du transfert. En cas de cession ultérieure de ces titres, le délai de deux ans mentionné à l'article 39 *duodecies* est décompté à partir de la date de transfert (disposition applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2009).

Par dérogation aux articles 38 *bis* et 38 bis-0 A *bis* du CGI, la créance représentative des titres prêtés ou remis en pleine propriété à titre de garantie est inscrite au prix du marché du jour le plus récent des titres à la date du prêt ou de la remise en pleine propriété ; elle est évaluée au prix du marché du jour le plus récent des titres considérés à la clôture de l'exercice. Lors de leur restitution, les titres sont repris au compte de titres de transaction pour la valeur de la créance à la date de la dernière évaluation.

1025-4 14. Titres à revenus fixes achetés ou souscrits par des établissements financiers (CGI, art. 38 *bis* B ; BOI-BIC-PDSTK-10-20-80-20).

Lorsque des établissements de crédit ou des entreprises d'investissement mentionnés à l'article 38 *bis* A du CGI achètent ou souscrivent des titres à revenu fixe pour un prix différent de leur prix de remboursement, le profit ou la perte correspondant à cette différence augmentée ou diminuée, selon le cas, du coupon couru à l'achat est réparti sur la durée restant à courir jusqu'au remboursement.

Cette répartition est effectuée de manière actuarielle en rattachant au résultat de chaque exercice une somme égale à la différence entre :

- 1° Les intérêts courus de l'exercice ou depuis l'acquisition, calculés en appliquant le taux d'intérêt du marché des titres concernés lors de leur acquisition au prix d'achat de ces titres augmenté ou diminué des profits ou pertes définis ci-dessus, constatés au titre des exercices antérieurs ; après le paiement du coupon d'intérêts, le prix d'achat s'entend hors coupon couru ;
- 2° Et les intérêts, courus de l'exercice ou depuis l'acquisition, calculés en appliquant le taux nominal à leur valeur de remboursement.

Pour les titres transférés dans les conditions mentionnées au deuxième alinéa de l'article 38 *bis* A du CGI, la valeur de transfert mentionnée à cet alinéa tient lieu de prix d'acquisition.

A la clôture de chaque exercice, le prix de revient des titres est augmenté ou diminué, selon le cas, de la fraction du profit ou de la perte comprise dans le résultat.

Ce régime s'applique obligatoirement aux titres à revenu fixe inscrits dans un compte de titres d'investissement ou de placement.

Les titres inscrits sur un compte de titres d'investissement ne peuvent faire l'objet d'une provision pour dépréciation. Toutefois, une provision pour risque de non paiement peut être admise en déduction si la défaillance de l'émetteur est probable.

Les titres à revenu fixe inscrits dans le compte de titres de placement par les établissements de crédit et les entreprises d'investissement peuvent faire l'objet d'une provision pour dépréciation, dans les conditions de droit commun, sans distinction quant à la nature de ces titres (valeurs mobilières ou titres de créances négociables).

Les provisions pour dépréciation constituées sur les titres à revenu fixe antérieurement à leur inscription au compte de titres d'investissement sont rapportées au résultat imposable de l'exercice de cette inscription, à l'exception de leur fraction qui correspond à la partie du prix d'acquisition des titres concernés qui excède leur valeur de remboursement ; cette fraction est rapportée au résultat imposable de manière échelonnée dans les conditions définies au I sur la durée restant à courir jusqu'au remboursement des titres concernés.

Pour les titres à revenu fixe acquis avant l'ouverture du premier exercice d'application du présent régime, le montant du profit ou de la perte correspondant à la différence corrigée mentionnée au premier alinéa qui doit être réparti sur la durée restant à courir jusqu'au remboursement est réduit de la fraction qui aurait dû être ajoutée ou retranchée du résultat des exercices antérieurs si la méthode avait été appliquée depuis l'acquisition des titres. Cette fraction est comprise dans le résultat imposable au cours duquel le titre est cédé ou remboursé.

1025-5 15. Contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises, des accords de taux futurs et autres contrats analogues et des accords garantissant des planchers ou des plafonds de taux d'intérêt (CGI, art. 38 *bis* C ; BOI-BIC-PDSTK-10-20-80-40 ; CGI, ann III, art. 2 E)

Le régime d'imposition prévu à l'article 38 *bis* C prévoit la prise en compte dans les résultats imposables au taux normal, de l'écart résultant de l'évaluation à leur valeur de marché des contrats concernés lorsqu'ils sont affectés dès leur conclusion :

- à la couverture d'un instrument financier lui-même valorisé à son cours de marché à la clôture de l'exercice ;
- ou à la gestion spécialisée d'une activité de transaction.

a. Entreprises concernées :

Ces dispositions s'appliquent aux établissements de crédit, ainsi qu'aux entreprises d'investissement.

b. Opérations concernées :

Sont visés, les contrats d'échange de taux d'intérêt, les contrats d'échange financier de devises, les contrats portant sur des accords de taux futurs et autres contrats analogues, les contrats qui garantissent des plafonds ou des planchers de taux d'intérêt (CAP, FLOOR et COLLAR).

c. Modalités de comptabilisation des contrats.**d. Modalités d'évaluation des contrats à leur valeur de marché :**

Sur les plans comptable et fiscal, la valeur de marché des contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises est déterminée, à la clôture de chaque exercice, en actualisant au taux d'intérêt du marché les flux de trésorerie futurs. Cette valeur est corrigée afin de tenir compte des risques de contrepartie et de la valeur actualisée des charges de gestion futures afférentes aux contrats. En ce qui concerne les contrats qui ne remplissent pas les conditions pour être évalués au cours de marché ou qui cessent de les remplir, les modalités d'imposition des soultes, les conséquences des transferts de contrats d'une catégorie à une autre.

1025-6 16. Pension de titres (CGI, art. 38 bis-0 A).

La pension est une opération de cession temporaire de valeurs, titres ou effets assortie d'un engagement ferme de rachat par le cédant et de rétrocession par le cessionnaire à une date et un prix convenus.

Conformément aux dispositions de l'article 38 bis-0 A du CGI, les valeurs, titres ou effets mis en pension par une personne morale dans les conditions prévues aux articles L 211-27 à L 211-34 du code monétaire et financier sont, pour l'application des dispositions fiscales et sous réserve des exceptions prévues aux articles précités, réputés ne pas avoir été cédés.

1025-7 17. Remise en garantie de titres (CGI, art. 38 bis-0 A bis).

Pour la détermination des résultats **des exercices clos à compter du 31 décembre 2006**, les remises en garantie de titres emportant leur transfert de propriété et réalisées dans les conditions prévues aux I ou III de l'article L. 211-38 du code monétaire et financier sont soumises au régime prévu ci-dessous lorsque les conditions suivantes sont respectées :

1° Le constituant et le bénéficiaire de la garantie sont imposables sur leur bénéfice selon un régime réel d'imposition ;

2° Les remises portent sur les titres financiers mentionnés à l'article L. 211-27 ou les effets mentionnés à l'article L. 211-34 du code monétaire et financier et respectent les conditions prévues à l'article L. 211-28 du même code ;

3° La restitution au constituant de la garantie porte sur des titres équivalents et de même nature que ceux remis en garantie ;

4° Les remises en garantie sont effectuées dans le cadre d'opérations à terme d'instruments financiers réalisées de gré à gré, de prêts ou de mises en pension de titres prévus aux articles 38 bis et 38 bis-0 A, ou dans le cadre des opérations prévues à l'article L. 330-2 du code monétaire et financier.

Les titres remis par le constituant de la garantie dans les conditions prévues ci-avant sont réputés prélevés par priorité sur les titres de même nature acquis ou souscrits à la date la plus récente.

La créance représentative des titres remis est inscrite distinctement au bilan à la valeur d'origine de ces titres. Lors de leur restitution, les titres restitués sont inscrits au bilan à cette même valeur.

La rémunération allouée au titre de la remise en garantie constitue un revenu de créance. Lorsque la période de remise en garantie couvre la date de paiement des revenus attachés aux titres remis, le montant de la rémunération ne peut être inférieur à la valeur des revenus auxquels le constituant a renoncé. La fraction de la rémunération qui correspond à ces produits est soumise au même régime fiscal que les revenus des titres remis en garantie.

Les titres reçus par le bénéficiaire de la garantie dans les conditions prévues ci-avant et la dette représentative de l'obligation de restitution de ces titres sont inscrits distinctement au bilan du bénéficiaire de cette garantie au prix du marché au jour de la remise en garantie.

À la clôture de l'exercice, les titres reçus en garantie qui figurent au bilan du bénéficiaire de la garantie et la dette représentative de l'obligation de restitution qui résulte des contrats en cours sont inscrits au prix que ces titres ont sur le marché à cette date.

Lors de leur restitution, les titres sont réputés restitués à la valeur pour laquelle la dette représentative de l'obligation de restitution figure au bilan.

Les titres reçus en garantie dans les conditions prévues ci-avant qui font l'objet d'un prêt dans les conditions prévues à l'article 38 *bis* du CGI ou d'une mise en pension dans les conditions prévues à l'article 38 bis-0 A du même code sont soumis aux règles respectivement prévues au 1 *bis* de l'article 38 *bis* et au II de l'article 38 bis-0 A du CGI.

Lorsque le bénéficiaire de la garantie cède des titres, ceux-ci sont prélevés par priorité sur les titres de même nature reçus en garantie dans les conditions prévues au présent article à la date la plus ancienne. Les achats ultérieurs de titres de même nature sont affectés par priorité au remplacement de ces titres.

En cas de défaillance de l'une des parties, la cession est, d'un point de vue fiscal, réputée réalisée à la date de la défaillance. Dans ce cas, le résultat de la cession des titres par le constituant qui les a remis en garantie est égal à la différence entre leur valeur réelle au jour de la défaillance et leur prix de revient fiscal dans ses écritures.

Pour l'application de l'article 39 *duodecies*, les titres transférés sont censés avoir été détenus jusqu'à la date de leur remise en garantie.

En cas de cession par le prêteur ou le constituant initial de titres restitués à l'issue d'un prêt mentionné à l'article L 211-22 du code monétaire et financier ou d'une remise en garantie réalisée dans les conditions prévues à l'article 38 bis-0 A *bis* du CGI, le délai de deux ans prévu aux 2 et 4 de l'article 39 *duodecies* du CGI s'apprécie à compter de la date de la première inscription à son bilan des titres restitués (CGI, art. 39 *duodecies*-8).

IV. PRODUITS DIVERS IMPOSABLES

1026

Sont notamment imposables :

- les remises de dettes consenties par les créanciers de l'entreprise, sauf, sous certaines conditions, les abandons de créances consentis par une société mère à sa filiale (cf. n° 1446) ;
- les dégrèvements d'impôts déductibles qui suivent désormais les règles de droit commun de rattachement des produits. Ainsi, le montant des dégrèvements accordés doit être rattaché à l'exercice au cours duquel les sommes constituent une créance acquise par l'entreprise, c'est-à-dire lorsque la créance est certaine dans son principe et déterminée dans son montant. Lorsque, en application du sixième alinéa de l'article 1679 *quinquies* du CGI, un redevable réduit le montant du solde de cotisation foncière des entreprises du montant du dégrèvement attendu du plafonnement de la contribution économique territoriale due au titre de la même année, le montant de la cotisation foncière des entreprises déductible du bénéfice net est réduit dans les mêmes proportions. Corrélativement, le montant du dégrèvement ne constitue pas, pour l'entreprise qui a plafonné le montant déductible de sa cotisation, un produit imposable lorsqu'il est accordé ultérieurement (CGI, art. 39-1-4°) ;
- les bénéfices de change (cf. n° 1011-1) ;
- les subventions reçues par l'entreprise (cf. aussi n°s 1026-2 à 1026-6) ;
- les indemnités diverses telles que les indemnités d'assurance allouées à la suite d'un vol de tout ou partie d'un stock de marchandises ; toutefois, ne constitue pas une recette imposable l'indemnité d'assurance perçue par une entreprise à titre de compensation d'une perte ou d'une charge qui n'est pas par nature déductible, telle que les pénalités d'assiette.

Remarque : les dons reçus par une entreprise dans les conditions prévues à l'article 237 *quater* du CGI ne sont pas pris en compte pour la détermination des résultats imposables (cf. n° 1028-1).

Cas particuliers :

- **assurance-vie** (CGI, art. 38 *quater* ; cf. n° 1057).
- **intérêts moratoires versés à l'entreprise en application de l'article L. 208 du LPF** (cf. RC n°s 7611 et suiv.).

Par un arrêt du 4 décembre 1992 le Conseil d'État a estimé que les intérêts moratoires afférents à des indemnités dont ils ne sont que l'accessoire doivent être soumis au même régime fiscal que ces indemnités (CE 4 décembre 1992, n° 83205).

Le Conseil d'État établit pour principe que les intérêts moratoires constituent un élément accessoire et indissociable de l'obligation principale dont ils permettent l'actualisation permanente.

De manière générale, lorsque l'obligation principale consiste en un paiement de revenu imposable, les intérêts moratoires sont eux-mêmes imposables dans la même catégorie de revenus que le principal. Inversement, quand le principal n'a pas la nature d'un revenu

imposable, les intérêts moratoires ne le sont pas non plus. Ainsi, les intérêts moratoires afférents à des dégrèvements d'impôts ne sont pas imposables.

Toutefois, les intérêts moratoires dont sont assortis les dégrèvements d'impôts demeurent imposables si les droits dégrévés le sont, ce qui est le cas lorsqu'il s'agit d'impositions antérieurement admises dans les charges déductibles (CGI, art. 39-1-4^o modifié ; taxe foncière par exemple).

• **entreposage d'une production agricole chez un tiers** (CGI, art. 38 *quinquies* ; CGI, annexe III, art. 2 F).

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, l'entreposage d'une production agricole par un exploitant soumis à un régime réel d'imposition chez un tiers puis, le cas échéant, sa reprise n'entraînent pas la constatation d'un profit ou d'une perte pour la détermination du résultat imposable, sous réserve que les produits agricoles restent inscrits dans les stocks au bilan de l'exploitant.

Pour l'application de cette mesure, constitue une convention d'entreposage le contrat par lequel une production agricole fait l'objet d'un dépôt non individualisé dans les magasins d'une entreprise qui est chargée de la stocker, de la transformer ou de réaliser d'autres prestations sur cette production et peut être reprise à l'identique ou à l'équivalent par l'exploitant.

La production agricole entreposée qui ne fait pas l'objet d'une reprise demeure inscrite dans les stocks au bilan de l'exploitant pour sa valeur à la date de clôture de l'exercice au cours duquel l'entreposage est intervenu, majorée des seuls frais facturés par l'organisme entrepositaire, jusqu'à la date de perception des sommes représentatives de la cession des produits considérés ou des acomptes perçus sur ces sommes.

La production agricole qui fait l'objet d'un entreposage, puis d'une reprise par l'exploitant, demeure inscrite dans les stocks au bilan de l'exploitant jusqu'au transfert du contrôle et des avantages économiques futurs attachés à cette production.

• **ristournes accordées par une société coopérative agricole à un associé coopérateur** (CGI, art. 38 *sexies*). Lorsque les ristournes accordées par une société coopérative agricole mentionnée à l'article L. 521-1 du code rural et de la pêche maritime à un associé coopérateur prennent la forme de l'attribution de parts sociales de cette société, l'imposition du produit comptabilisé au titre de ces ristournes par cet associé peut, sur option, faire l'objet d'un report d'imposition jusqu'à la date de cession, de transmission ou d'apport des parts ainsi attribuées ou jusqu'à la date de cessation d'activité si celle-ci est antérieure. Les articles 2 C *bis* à 2 C *quater* de l'annexe III au CGI précisent les obligations déclaratives nécessaires à l'application de cette mesure.

• **Banque de France** : cf. CGI, art. 38 *quinquies* A et art. 1654.

1026-1

1. Indemnités d'expropriation (BOI-BIC-PDSTK-10-30-20). Lorsqu'elle est destinée à compenser la perte d'éléments de l'actif immobilisé, l'indemnité principale d'expropriation, versée en contrepartie de l'aliénation des biens expropriés, est soumise au régime des plus-values ou moins-values de cession (cf. n^{os} 1225 et suiv.).

Il en est de même de l'indemnité pour « troubles d'exploitation définitifs » (ou pour « préjudice commercial ») qui a pour objet de compenser la dépréciation subie par le fonds de commerce du fait de l'expropriation.

Par contre, diverses indemnités accessoires, versées en sus de l'indemnité principale, sont prises en compte pour la détermination des bénéfices imposables au taux normal dans la mesure où elles ont pour objet de couvrir des charges normalement imputables sur ces bénéfices. Tel est le cas notamment :

- de l'indemnité « de emploi » qui a pour objet de couvrir l'ensemble des frais à exposer par l'entreprise en vue d'acquies un bien en remplacement de celui dont elle a été expropriée (à l'exception, bien entendu, du prix d'acquisition) ;
- de l'indemnité pour « transfert et remontage des installations transportables » ;
- de l'indemnité pour « perte temporaire de bénéfice » destinée à compenser la perte de recettes normalement imposables.

2. Subventions et aides..

1026-2

Des subventions peuvent être accordées aux entreprises, soit par l'Union européenne, soit par l'État, soit par les collectivités publiques, soit par les tiers. Elles consistent en une aide financière qui, selon le cas, est définitivement acquise ou est susceptible d'être remboursée par l'entreprise bénéficiaire. Elles sont souvent désignées sous le nom de primes quand elles sont versées par l'État.

En application de l'article 38-1 du CGI, les subventions sont normalement rattachées aux résultats imposables de l'exercice au cours duquel elles sont acquises.

Des règles spéciales d'imposition sont prévues, en faveur de certaines subventions par différents articles du CGI et notamment, par l'article 42 *septies* qui s'applique aux **subventions d'équipement** allouées par l'Union européenne, l'État, les collectivités publiques et les groupes professionnels agréés.

a. Modalités d'imposition des subventions d'équipement (CGI, art. 42 *septies* ; BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-20).

Aux termes de l'article 42 *septies*-I du CGI, les subventions d'équipement versées par l'Union européenne, l'État, les collectivités publiques, ou tout autre organisme public pour l'acquisition ou la création d'immobilisations déterminées ne sont pas comprises dans le résultat de l'exercice en cours à la date de leur attribution mais sont rapportées aux résultats des exercices ultérieurs selon un rythme particulier qui diffère suivant qu'elles sont utilisées soit à la création (ou à l'acquisition) d'immobilisations amortissables, soit à la création (ou à l'acquisition) d'immobilisations non amortissables. Ce régime est optionnel.

1° Champ d'application.

Entreprises concernées : peuvent bénéficier de ces dispositions, les entreprises dont les résultats sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ainsi que celles soumises à l'impôt sur les sociétés¹. Les entreprises qui n'optent pas doivent comprendre les subventions d'équipement dans les résultats de l'exercice en cours à la date de leur attribution, conformément aux dispositions de l'article 38 du CGI.

Subventions concernées : le régime d'étalement s'applique aux subventions d'équipement versées par l'Union européenne, l'État, les collectivités publiques ou tout autre organisme public.

Remarques : Les collectivités publiques s'entendent des collectivités territoriales. Les organismes publics sont les établissements publics à caractère industriel et commercial ou à caractère administratif et, plus généralement, les structures dépendant de l'État, des collectivités territoriales ou des institutions européennes agissant dans le cadre d'une mission de service public sous le contrôle de l'autorité publique dont ils dépendent.

Sont notamment susceptibles de bénéficier du régime d'étalement, les subventions d'équipement octroyées par le Fonds européen de développement régional (FEDER), le Fonds européen d'orientation et de garantie agricole (FEOGA), les caisses régionales d'assurance-maladie (CRAM), l'Association nationale pour la gestion du fonds pour l'insertion professionnelle des handicapés (AGEFIPH), l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) et les organismes de droit privé qui agissent, dans le cadre d'un mandat, pour le compte de l'État.

De plus, les subventions d'équipement doivent être utilisées pour la création, l'acquisition ou le financement de biens d'équipement. En sont donc exclues, les subventions utilisées pour le financement d'immobilisations financières (acquisition de titres de sociétés, etc.). Les décisions d'octroi des subventions doivent contenir les éléments nécessaires à l'identification des immobilisations conventionnées (prix de revient, nature de l'immobilisation).

2° Modalités de réintégration des subventions.

Notion d'attribution : La date d'attribution de la subvention est celle de son acquisition. Elle s'entend de la date de la décision de l'organisme attributaire qui rend l'octroi de la subvention certain dans son principe et dans son montant.

Subventions utilisées pour la création ou l'acquisition d'immobilisations amortissables : les subventions d'équipement ne sont pas comprises dans les résultats de l'exercice en cours à la date de leur attribution, mais sont rapportées aux résultats imposables en même temps et au même rythme que celui auquel l'immobilisation en cause est amortie. Le rythme de réintégration de la subvention est déterminé, pour chaque exercice, par le rapport existant entre la dotation annuelle aux amortissements pratiqués à la clôture de l'exercice concerné sur le prix de revient de cette immobilisation et ce même prix de revient. En d'autres termes, un taux identique doit être utilisé à la fois pour le calcul des annuités d'amortissement et la détermination de la part de la subvention à inclure chaque année dans les résultats. La réintégration s'effectue dès l'exercice au cours duquel est pratiquée la première annuité d'amortissement indépendamment de la perception effective de la subvention.

Subventions utilisées pour la création ou l'acquisition d'immobilisations non amortissables : les subventions affectées à la création ou à l'acquisition d'une immobilisation non amortissable sont rapportées, par fractions égales, aux résultats des années pendant lesquelles cette immobilisation est inaliénable aux termes du contrat accordant la subvention ou, à défaut de clause d'inaliénabilité, au bénéfice des dix « années » suivant celle de l'attribution de la subvention (le terme « années » s'entend des exercices ou périodes d'imposition retenues pour l'assiette de l'impôt).

Subventions utilisées pour le financement d'immobilisations par voie de crédit-bail

1. S'agissant de l'extension du régime d'étalement aux contribuables qui exercent une activité professionnelle au sens du I de l'article 92 du CGI, cf. n° 516-1.

L'article 42 septies-1-4^e alinéa du CGI prévoit que lorsque la subvention est attribuée au crédit-preneur directement ou lorsqu'elle l'est par l'intermédiaire d'une entreprise de crédit-bail et que la décision accordant cette subvention prévoit son reversement immédiat au crédit-preneur, cette dernière est répartie, par parts égales, sur les exercices clos au cours de la période couverte par le contrat de crédit-bail.

3^o Dispositions applicables en cas de cession d'immobilisations subventionnées.

Règle générale : en cas de cession des immobilisations subventionnées, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est comprise dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel cette cession est intervenue.

Opérations placées sous l'un des régimes prévus aux articles 151 octies et 210 A du CGI : pour les opérations mentionnées au I de l'article 151 octies¹ ou placées sous le régime prévu à l'article 210 A, sur option exercée dans l'acte d'apport ou le traité de fusion² cette fraction est rapportée aux résultats de la société bénéficiaire de l'apport, par parts égales, sur une période qui varie selon la nature de l'immobilisation apportée.

• **subvention afférente à une immobilisation amortissable.** Le solde de la subvention est rapporté par parts égales sur une période correspondant à la nouvelle durée d'amortissement du bien retenue par la société et qui correspond à sa durée normale d'utilisation appréciée à la date de réalisation de l'apport.

• **subvention afférente à une immobilisation non amortissable.** Le solde de la subvention est rapporté par parts égales sur la période de réintégration initialement retenue par l'entrepreneur individuel ou la société absorbée, qui reste à courir à la date de réalisation de l'apport.

En cas de cession ultérieure des biens en cause, la fraction de la subvention non encore rapportée au résultat imposable de la société bénéficiaire de l'apport sera comprise dans son bénéfice imposable de l'exercice de cession.

1026-3 *b. Aides publiques à la recherche* (CGI, art. 236-I bis ; BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-40). Les subventions allouées aux entreprises par l'État, les collectivités territoriales et les établissements publics spécialisés dans l'aide à la recherche scientifique ou technique, et qui sont affectées au financement de dépenses de recherche immobilisées dans les conditions prévues à l'article 236-I du CGI (cf. n^o 1056), sont rattachées aux résultats imposables à concurrence des amortissements du montant de ces dépenses pratiqués à la clôture de chaque exercice.

1026-4 *c. Primes à la construction* (CGI, art. 42 octies ; BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-50). Ces primes perçues par les entreprises ne sont pas comprises dans les résultats de l'exercice en cours à la date de leur versement. Les primes perçues au cours d'un exercice doivent être rapportées aux bénéfices imposables de cet exercice ou, le cas échéant, du ou des exercices suivants à concurrence du montant des amortissements pratiqués, à la clôture de chacun desdits exercices, sur le prix de revient des immeubles donnant droit à l'attribution des primes.

1026-5 *d. Aide à l'industrie cinématographique* (CGI, art. 39 sexiés ; BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-30). Les sommes allouées aux exploitants de salles de spectacles cinématographiques publics ainsi qu'aux industries techniques pour l'équipement et la modernisation des studios et des laboratoires de développement et de tirage des films constituent un élément du bénéfice imposable.

Toutefois, lorsqu'elles sont affectées au financement de travaux ayant, au point de vue fiscal, le caractère d'immobilisations amortissables, les allocations sont affectées par priorité à l'amortissement exceptionnel de ces immobilisations.

L'article 42 septies du CGI (cf. n^o 1026-2) n'est pas applicable aux subventions allouées au titre du soutien financier de l'État à l'industrie cinématographique (SFEIC). Les entreprises bénéficiaires de subventions allouées au titre du SFEIC et qui ont appliqué à tort les dispositions de l'article 42 septies doivent régulariser leur situation.

1026-6 *e. Prestations versées par le régime social des indépendants* (CGI, art. 38). Les prestations en espèces accordées en cas de maternité doivent, dans tous les cas, être comprises dès leur acquisition dans les résultats imposables de l'exploitant (la perception de ces indemnités n'a pas d'incidence sur les bénéfices des contribuables qui relèvent du régime

1. Il s'agit des opérations d'apport effectivement soumises au régime de faveur prévu à l'article 151 octies, mais aussi de celles qui, n'étant pas placées sous ce régime, remplissent cependant les conditions prévues pour son application.

2. Devra également y figurer la durée de réintégration résiduelle de la subvention à la date d'apport. À défaut, le solde de la subvention est rapporté en totalité aux résultats de l'apporteur au titre de l'exercice en cours à la date d'apport.

des micro-entreprises). Les indemnités journalières allouées aux artisans dans l'incapacité physique temporaire de travailler (maladie ou accident) sont comprises, dès leur acquisition, dans les résultats imposables des contribuables qui en bénéficient.

V. PRODUITS DIVERS NON IMPOSABLES

1027 **1. L'indemnité de départ** versée à certains commerçants et artisans âgés qui cessent définitivement leur activité n'est pas retenue pour l'assiette de l'impôt (CGI, art. 157-19°).

1028 **2. Intérêts des sommes portées sur un livret d'épargne-entreprise.** L'article 1^{er} de la loi n° 84-578 du 9 juillet 1984 modifié a institué un **livret d'épargne-entreprise** destiné à faciliter aux personnes domiciliées en France le financement de la création ou de la reprise d'une entreprise ou des immobilisations incorporelles et corporelles des entreprises créées ou reprises depuis moins de cinq ans.

En outre, ces livrets peuvent financer les investissements amortissables des entreprises artisanales immatriculées au répertoire des métiers lorsque la rémunération du travail de l'artisan et des personnes qu'il emploie représente plus de 35 % du chiffre d'affaires global annuel de l'entreprise.

Les intérêts des sommes portées sur ces livrets sont exonérés d'impôt sur le revenu (CGI, art. 157-9° *quinquies*).

1028-1 **3. Dons reçus par une entreprise ayant subi un sinistre à la suite d'une catastrophe naturelle** ou d'un événement à caractère dommageable (CGI, art. 237 *quater* ; BOI-BIC-BASE-30).

Les dons reçus par une entreprise ayant subi un sinistre survenu à la suite d'une catastrophe naturelle constatée par arrêté pris en application de l'article L 125-1 du code des assurances ou d'un événement ayant des conséquences dommageables, mentionné par l'arrêté du 21 mars 2003 (*JO* du 28 mars 2003) ne sont pas pris en compte pour la détermination des résultats imposables.

Sont également concernées par le dispositif d'exonération, les entreprises ayant subi les sinistres mentionnés par l'arrêté du 2 décembre 2003 (*JO* du 11 décembre 2003 ; RES N° 2011/21).

Les aides versées par le fonds de calamités de l'Assemblée Permanente des Chambres de Métiers et de l'Artisanat (APCMA) aux professionnels sinistrés par la tempête Xynthia sont également éligibles au dispositif d'exonération (RES N° 2011/21).

D. CHARGES FIGURANT AU COMPTE DE RÉSULTAT DE L'EXERCICE

(BOI-BIC-CHG)

I. CONDITIONS GÉNÉRALES DE DÉDUCTION

1029 L'article 39-1 du CGI dispose que le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, dont il donne une liste non limitative.

Pour être admis en déduction, les frais et charges doivent satisfaire aux conditions suivantes :

1029-1 **1. Être exposés dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise.** Bien que l'administration ne soit pas autorisée à s'immiscer dans la gestion des entreprises, elle est en droit - conformément à la jurisprudence du Conseil d'État - de remettre en cause les dépenses qui ne se rattachent pas à une gestion commerciale normale ou qui n'ont pas été exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation.

Tel est le cas notamment :

- des dépenses qui ont bénéficié en fait à l'exploitant individuel ou aux membres des sociétés de personnes et assimilées non imposables à l'impôt sur les sociétés, ou des dépenses ayant bénéficié aux dirigeants (sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés) ou à certains membres du personnel, sans qu'elles puissent être considérées comme la contrepartie de services rendus ;
- des dépenses afférentes à des biens meubles ou immeubles non affectés à l'exploitation ou non utilisés dans l'intérêt de l'entreprise ;
- de certaines libéralités ou dépenses d'agrément dont le rapport avec l'objet de l'entreprise ne serait pas établi (cf. n° 1030, dépenses somptuaires).

Toutefois, il est admis que les dépenses supportées par les travailleurs indépendants pour leurs activités au sein de **syndicats professionnels** puissent, sous certaines conditions, être prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable de l'entreprise alors même que

ces dépenses sont engagées au profit, non pas d'une entreprise déterminée, mais de l'ensemble de la profession.

En ce qui concerne la possibilité de déduire certains frais de déplacement et certaines dépenses de restaurant exposés par l'exploitant individuel, cf. n° 1035 ci-après..

1029-2 2. Correspondre à une charge effective et être appuyés de justifications suffisantes.

Doivent donc être exclues :

- en principe, les charges qui n'ont pas été inscrites dans la comptabilité de l'entreprise ou qui n'ont pas été comptabilisées en tant que telles ;
- les dépenses dont l'inscription en comptabilité n'est pas appuyée de justifications permettant le contrôle de leur réalité et de leur montant (certaines catégories de frais énumérées à l'article 39-5 du CGI doivent d'autre part donner lieu à des justifications particulières, cf. n° 1070).

1029-3 3. Se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise.

Ne sont donc pas déductibles :

- les pertes non supportées par l'entreprise elle-même ;
- les dépenses ayant en fait pour résultat l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif immobilisé (prix d'acquisition d'immeubles, de matériel [cf. toutefois n° 1055], d'un fonds de commerce, etc.) ;
- les dépenses qui entraînent une augmentation des avantages économiques futurs liés à l'immobilisation sur laquelle ces dépenses ont été réalisées ;
- les dépenses ayant pour contrepartie la disparition d'une dette au passif (remboursement d'un emprunt par exemple) ou la naissance d'une créance à l'actif (notamment frais supportés en l'acquit d'une tierce entreprise).

1029-4 4. Être compris dans les charges de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés.

Les frais et charges sont déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel ils présentent le caractère de dettes certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant. Ils ne peuvent donc être admis en déduction des résultats d'un exercice donné s'ils se rapportent à l'exploitation d'exercices antérieurs.

Cette règle conduit également à rattacher au résultat de l'exercice considéré les charges exigibles mais non encore payées à la date de sa clôture. Lorsque la charge est seulement probable à cette date et qu'elle trouve son origine dans l'exercice, elle peut, si elle est nettement précisée, donner lieu à la constitution d'une provision.

Mais cette règle ne peut pas permettre d'inclure dans les frais généraux d'un exercice des charges qui se rapportent à des exercices à venir. Les charges payées ou comptabilisées d'avance ne peuvent donc pas être admises en déduction du bénéfice de l'exercice au cours duquel elles ont été enregistrées, mais doivent être retranchées du bénéfice de l'exercice qu'elles concernent. Toutefois, les contribuables placés sous le régime simplifié d'imposition et qui ont opté pour la comptabilité super-simplifiée prévue à l'article 302 septies A ter A du CGI (cf. n° 1389) peuvent comptabiliser et déduire au titre de l'exercice de leur paiement, les dépenses relatives aux frais généraux qui sont payées à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an.

De plus, les charges correspondant aux pénalités de retard mentionnées aux articles L 441-3 et L 441-6 du code de commerce sont rattachées, pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, à l'exercice de leur paiement. À titre de règle pratique, ces mêmes modalités s'appliquent également aux intérêts moratoires prévus à l'article 96 du code des marchés publics (CGI, art. 237 sexies).

II. RÉINTÉGRATION DANS LES BASES IMPOSABLES DE CERTAINES CHARGES DE CARACTÈRE SOMPTUAIRE

(CGI, art. 39-4 ; BOI-BIC-CHG-30)

1030 Sont exclus, en principe, des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt :

- les dépenses et charges de toute nature ayant trait à l'exercice de la **chasse** ainsi qu'à l'exercice non professionnel de la **pêche** ;
- les charges, à l'exception de celles ayant un caractère social, résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de **résidences de plaisance** ou d'**agrément**, ainsi que de l'entretien de ces résidences ;

Les dépenses et charges ainsi définies comprennent notamment les amortissements.

- les dépenses de toute nature résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de **yachts** ou de **bateaux de plaisance** à voile ou à moteur ainsi que de leur entretien ; les amortissements sont regardés comme faisant partie de ces dépenses.

- l'amortissement des véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI pour la fraction de leur prix d'acquisition qui dépasse **18 300 €** ; toutefois, pour les véhicules acquis à compter du **1^{er} janvier 2006** et dont la date de première mise en circulation est intervenue **après le 1^{er} juin 2004**, lorsque ces véhicules ont un taux d'émission de dioxyde de carbone supérieur à 200 grammes par kilomètre, cette somme est ramenée à **9 900 €** ; le prix d'acquisition à retenir s'entend du prix d'achat taxes comprises augmenté, le cas échéant, du coût, également taxes comprises, des équipements et accessoires, fournis avec le véhicule ou livrés distinctement, à l'exception des installations de radiotéléphones.

La fraction d'amortissement non déductible est néanmoins retenue pour la détermination des plus-values ou moins-values résultant de la cession ultérieure de ces véhicules ainsi amortis (cf. n^{os} 1228 et 1229) ;

- en cas d'opérations de crédit-bail ou de location de plus de trois mois portant sur des **véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI**, la **part du loyer** supportée par le locataire et correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la fraction du prix d'acquisition du véhicule excédant les limites mentionnées ci-avant. Aussi, il appartient aux entreprises bailleuses de faire apparaître de façon explicite dans les contrats le montant annuel du loyer non déductible. L'entreprise locataire doit ajuster elle-même le montant communiqué au prorata du temps¹ pendant lequel elle a eu la disposition du véhicule au cours de l'exercice.

Les dépenses énumérées ci-avant sont exclues des charges déductibles quelle que soit la forme sous laquelle elles sont supportées par l'entreprise : prise en charge directe, allocations forfaitaires ou remboursement de frais.

Bien entendu, l'amortissement des biens somptuaires autres que les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI d'un prix supérieur à la limite mentionnée ci-dessus est également à comprendre parmi les charges dont la déduction est interdite.

Exceptions au principe de réintégration.

• Les entreprises peuvent éviter cette réintégration si elles sont en mesure de justifier que les dépenses ou charges énumérées ci-dessus sont **strictement nécessaires** et pas **seulement utiles** à leur activité en raison même de leur objet.

Il en est ainsi notamment :

- des dépenses de chasse exposées par une entreprise ayant pour objet l'exercice professionnel de la chasse ou l'exploitation commerciale d'un domaine de chasse pour des essais d'armes de chasse ;
 - des dépenses d'acquisition, de construction ou de prise à bail de résidences de plaisance ou d'agrément faites en vue de la location ou de l'exploitation commerciale ;
 - des dépenses exposées par une entreprise en vue de la vente ou de la location de yachts ou de bateaux de plaisance ou l'organisation de croisières dans un but lucratif ;
 - des entreprises de transport de personnes (taxis, ambulanciers) ;
 - des auto-écoles ;
 - des entreprises de location de véhicules telles que définies au BOI-BIC-AMT-20-40-50.
- Par ailleurs, il n'y a pas lieu d'appliquer les dispositions de l'article 39-4 du CGI aux dépenses exposées par une entreprise, dans le cadre de la gestion de ses services sociaux, en faveur de l'ensemble de son personnel. Il peut en être ainsi des dépenses relatives à la navigation de plaisance, à la pêche ou se rapportant à des résidences de plaisance ou d'agrément (colonies de vacances, maisons de repos). Mais cette exception à la règle de non-déduction ne concerne pas les dépenses de chasse ni l'amortissement de la fraction excédant les limites prévues à l'article 39-4 du CGI (cf. ci-dessus).
- De même, conformément à l'article 39-4 du CGI, dernier alinéa, l'exclusion des charges déductibles ne s'applique pas aux charges exposées pour les besoins de l'exploitation et résultant de l'achat, de la location ou de l'entretien de demeures historiques classées, inscrites à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques ou agréées, ou des résidences servant d'adresse ou de siège de l'entreprise en application des articles L. 123-10 et L. 123-11-1 du code de commerce, ou des résidences faisant partie intégrante d'un établissement de production et servant à l'accueil de la clientèle (CGI, art. 39-4 dernier alinéa).

1. Chaque mois est compté pour 30 jours.

1031

Remarques :

1. Conformément aux dispositions de l'article 223 *quater* du CGI, les sociétés et personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés doivent faire apparaître distinctement en comptabilité les dépenses et charges visées à l'article 39-4 du CGI, quelle que soit la forme sous laquelle elles les supportent et soumettre chaque année à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire le montant global de ces dépenses et charges, ainsi que l'impôt y afférent.
2. En ce qui concerne la situation, au regard de l'impôt de distribution, des dépenses de caractère somptuaire réintégréées dans les bénéfices imposables des sociétés, cf. n° 1577.

III. ACHATS

(BOI-BIC-CHG-40-10)

1032

Les achats à retenir s'entendent des marchandises, matières premières, matières consommables, emballages commerciaux¹, études et prestations de services, matériel, équipements et travaux acquis par l'entreprise au cours de la période d'imposition.

Les achats doivent être comptabilisés dès réception des factures, pour leur coût réel, constitué par les dépenses effectivement supportées par l'entreprise pour leur acquisition (prix d'achat, augmenté des frais accessoires d'achat tels que frais de transport, assurances, droits de douane et éventuellement diminué des remises consenties par les fournisseurs).

En ce qui concerne les prélèvements en nature effectués par l'exploitant pour son usage personnel, cf. n° 1010-1.

Les prélèvements effectués en faveur du personnel sont soumis aux règles concernant les avantages en nature consentis au cours de l'exercice (cf. n° 1034 et FP n°s 459 et suiv.).

IV. CHARGES DE PERSONNEL

(CGI, art. 39-1-1°, BOI-BIC-CHG-40-40)

1033

1. Conditions de déduction. Les rémunérations directes ou indirectes, y compris les indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais alloués par les entreprises, ne sont admises en déduction des résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif, et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu.

Les rémunérations qui sont exclues des charges en vertu de ce principe sont considérées pour l'imposition du bénéficiaire comme des revenus mobiliers (cf. n° 1576) ou des bénéfices non commerciaux selon qu'elles sont versées par une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés ou non.

Bien que le droit de contrôle de l'administration puisse s'exercer quels qu'en soient les bénéficiaires, les rémunérations du personnel non dirigeant ne doivent être discutées, en pratique, que dans des cas exceptionnels, notamment :

- lorsque les rémunérations versées sont manifestement exagérées par rapport au service rendu ;
- ou lorsque les circonstances de fait permettent de présumer que l'avantage consenti a été accordé non pas dans l'intérêt direct de l'exploitation, mais notamment en fonction de liens affectifs ou d'intérêts unissant les bénéficiaires à des personnes qui possèdent le contrôle de l'entreprise.

En revanche, les dispositions de l'article 39-1-1° du CGI doivent être appliquées strictement à l'endroit des membres du personnel dirigeant qui sont personnellement intéressés au capital ou sont unis par des liens particuliers aux personnes détenant le contrôle de l'entreprise. Pour apprécier le caractère excessif des rémunérations, l'administration peut s'appuyer sur des critères tirés : de l'importance des activités exercées par le dirigeant et des responsabilités qui lui sont confiées ; du niveau et des variations des chiffres d'affaires et des résultats ; du rapport existant entre le montant de la rémunération et la dimension de l'entreprise ; de la comparaison de la rémunération avec celle versée à des personnes occupant des emplois analogues dans des entreprises exerçant une activité similaire dans la région, ou avec celle versée à des cadres salariés de l'entreprise ; de la comparaison entre les rémunérations globales versées aux associés dirigeants et les salaires alloués à l'ensemble du personnel salarié.

Remarque : les différends auxquels donne lieu le contrôle des rémunérations peuvent être soumis à l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. L'avis émis par cette commission, à l'occasion de la procédure d'imposition de l'entreprise, n'est pas opposable au salarié en ce qui concerne son imposition personnelle (principe de l'indépendance des procédures). En vertu de ce principe, la procédure de

1. A l'exception des emballages récupérables identifiables qui constituent, en principe, des immobilisations.

rectification doit être poursuivie d'une part à l'égard de l'entreprise en ce qui concerne la réintégration des rémunérations excessives et, d'autre part, à l'encontre des bénéficiaires desdites rémunérations.

Par ailleurs, conformément au principe général de déduction (cf. n° 1029-4), les rémunérations allouées au personnel constituent une charge de l'exercice au cours duquel la dépense correspondante a été engagée.

Par suite, les dépenses de l'espèce non encore réglées à la clôture d'un exercice ne peuvent être déduites des résultats dudit exercice qu'à la condition que l'entreprise ait pris, à l'égard des salariés, des engagements fermes quant au principe et au mode de calcul des sommes dues. Ces dépenses sont comptabilisées sous forme de charges à payer lorsque le montant en est exactement connu ou, dans le cas contraire, sous forme de provision correspondant à leur montant probable (cf. n° 1150).

En ce qui concerne les indemnités pour congés payés dues à la clôture de l'exercice, cf. n°s 1160 et suiv.

1034 2. Les différentes catégories de rémunérations.

a. Rémunérations du personnel salarié non dirigeant. Lorsqu'elles remplissent les conditions requises (cf. n° 1033), les rémunérations susceptibles d'être portées en déduction des bénéfices imposables s'entendent notamment :

- des sommes versées en contrepartie des services rendus par le bénéficiaire en exécution de son contrat de travail ;
- des indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais (mais sous certaines autres conditions, cf. n° 1040) ;
- des gratifications ou participations allouées au personnel salarié (sur les participations accordées dans le cadre de dispositions législatives, cf. n°s 1740 et suiv.) ;
- des avantages en nature¹ tels que logement, nourriture et habillement. Ces avantages, estimés à leur valeur intrinsèque et réelle, doivent, en principe, être comptabilisés explicitement tout en étant, sur le plan comptable, équilibrés en produits par un compte correcteur de même montant. Toutefois, il est admis que les entreprises pourraient être dispensées de ces écritures comptables à condition d'établir, en annexe à leur comptabilité, un état comportant l'indication des avantages, soit pour chaque bénéficiaire, s'il s'agit d'avantages particuliers, soit globalement s'il s'agit d'avantages collectifs ;
- des indemnités de congédiement, dès lors qu'elles ne procèdent pas d'une décision de gestion anormale ou qu'elles n'ont pas pour contrepartie une augmentation de l'actif social ;
- des indemnités versées aux volontaires internationaux en entreprises (VIE), placés auprès d'une filiale ou d'une succursale située à l'étranger, dans la limite du montant légal applicable à ces indemnités ;
- de la prime de partage des profits instituée par l'article 1^{er} de la loi n° 2011-894 du 28 juillet 2011 (RES N° 2011/28).

Remarque : l'aide financière au titre des services à la personne et aux familles mentionnée aux articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail (et notamment le CESU) est également déductible dans les conditions et limites exposées au n° 1043-1.

1035 b. Rémunérations de l'exploitant individuel et de sa famille (BOI-BIC-CHG-40-50).

1°. Rémunérations de l'exploitant individuel

Les appointements que les *exploitants individuels* prélèvent sur leurs recettes professionnelles à titre de rémunération de leur travail personnel sont exclus des charges déductibles. Il en est de même des dépenses exposées dans l'intérêt personnel de l'exploitant parmi lesquelles figurent les frais de déplacement non justifiés par les besoins de la profession et les frais de restaurant.

Toutefois, par souci d'harmonisation et de simplification des régimes, les règles de déduction de ces derniers frais, telles qu'elles sont actuellement appliquées en matière de bénéfices non commerciaux, sont transposées aux titulaires de bénéfices industriels et commerciaux. Ces derniers peuvent donc déduire, sous certaines conditions et limites, les frais supplémentaires de repas qu'ils exposent régulièrement sur les lieux d'exercice de leur activité professionnelle (BOI-BIC-CHG-10-10-10). Par ailleurs, les frais de déplacement que les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux exposent pour se rendre à leur lieu de travail et en revenir sont toujours déductibles du résultat imposable lorsqu'ils se rapportent aux quarante premiers

1. S'agissant de l'avantage en nature résultant de la mise à disposition gratuite aux salariés de matériels informatiques neufs, cf. n° 1060-8.

kilomètres du trajet entre le domicile et le lieu de travail, sous réserve bien entendu de justifier de la réalité et du montant des frais correspondants.

Remarque : s'agissant de l'aide financière au titre des services à la personne et aux familles mentionnée aux articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail (et notamment le CESU), cf. n° 1043-1.

2° Rémunérations du conjoint de l'exploitant : Régime applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005

La déduction du salaire du conjoint de l'exploitant est subordonnée à un travail effectif et au paiement des cotisations prévues pour la sécurité sociale, des allocations familiales et autres prélèvements sociaux en vigueur.

- **Pour les entreprises adhérentes d'un centre de gestion agréé**, et pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, le salaire du conjoint de l'exploitant est intégralement déductible.

- **Pour les entreprises non adhérentes d'un centre de gestion agréé**, et pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, la limite de déduction du salaire du conjoint de l'exploitant est fixée à **13 800 €**.

Remarque : il est admis que cette limitation ne soit pas appliquée aux conjoints mariés sous un régime exclusif de communauté ; en revanche, elle demeure applicable aux époux mariés sous un régime de communauté ou de participation aux acquêts.

3° Rémunérations allouées aux autres membres de la famille

Les appointements alloués aux autres membres de la famille de l'exploitant sont déductibles dans les conditions normales.

c. Rémunérations des dirigeants et associés(BOI-IS-BASE-30-20).

1036

1° Rémunérations allouées aux membres des sociétés de personnes et organismes dont les bénéfices sont imposés dans les conditions de l'article 8 du CGI.

Les rémunérations allouées aux associés de ces sociétés ne sont pas, en principe, déductibles.

Cette exclusion concerne notamment, lorsqu'elles n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple pour la part des bénéfices revenant aux commandités, les sociétés en participation - y compris les syndicats financiers - à raison des droits des associés indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été communiqués à l'administration, les sociétés de fait, les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée dont l'associé est une personne physique et certaines exploitations agricoles à responsabilité limitée (cf. nos 1404-4 et 1412-1). Il en est de même des sociétés à responsabilité limitée ou en commandite simple, de caractère familial, et ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, ainsi que des sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente.

Toutefois, à la condition de correspondre à un travail effectif et ne pas être excessives eu égard à l'importance des services rendus, les rémunérations suivantes sont déductibles :

- si elles sont versées aux **conjoint**s des associés des différentes sociétés et organismes visés ci-dessus, sous les mêmes limites que pour les conjoints des exploitants individuels, cf. n° 1035 (CGI, art. 154-II) ;

- si elles sont allouées aux autres membres de la famille de ces associés, sans limitation de montant.

2° Rémunérations des membres et dirigeants des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés¹ :

1037

• **Dans les sociétés anonymes.**

Les rémunérations allouées aux dirigeants sont admises en déduction des résultats, dans la mesure où elles correspondent à des services effectifs et ne sont pas excessives (cf. conditions générales de déduction, n° 1033). Il en est ainsi :

- des rémunérations correspondant à leur fonction de direction : traitements fixes ou proportionnels et jetons de présence - dans la limite indiquée ci-dessous - allouées au président du conseil d'administration, au directeur général, à l'administrateur provisoirement délégué ou aux membres du directoire (ces rémunérations sont considérées comme des traitements, cf. FP n° 411) ;

1. En ce qui concerne l'imposition de ces rémunérations au nom des bénéficiaires, cf. FP n° 272. En ce qui concerne la limitation de la déduction de certaines rémunérations différées, cf. n° 1039-1.

- des jetons de présence (dans la limite indiquée ci-dessous) alloués aux administrateurs membres du comité d'études ;
- des salaires, honoraires, redevances versés aux administrateurs remplissant d'autres fonctions ou rendant des services à la société dans le cadre d'une activité non commerciale ;
- des rémunérations exceptionnelles pour missions ou mandats perçues par certains membres du conseil de surveillance.

1037-1 *Limites de déduction des jetons de présence.*

Le montant déductible des jetons de présence (ordinaires ou spéciaux) alloués au titre d'un exercice aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance est limité (CGI, art. 210 *sexies*) :

- **dans les sociétés anonymes employant au moins cinq salariés**, à 5 % du produit obtenu en multipliant la moyenne des rémunérations déductibles attribuées au cours de cet exercice aux salariés les mieux rémunérés au sens de l'article 39-5 du CGI (cf. n° 1070) par le nombre de membres composant le conseil (pour le calcul de la déduction maximale susceptible d'être opérée au titre de jetons de présence, les seules rémunérations à prendre en considération, pour leur montant brut, sont celles qui ont effectivement le caractère de salaires et sont soumises à ce titre à l'impôt sur le revenu entre les mains des bénéficiaires) ;
- **dans les sociétés anonymes employant moins de cinq salariés**, dans la limite de **457 €** par membre du conseil d'administration ou de surveillance.

Le montant non déductible des jetons de présence est réintégré dans les résultats de l'exercice au titre duquel les jetons ont été comptabilisés dans les charges d'exploitation (sur l'imposition de ces jetons de présence, cf. n°s 1581 et suiv.).

1038 Sont également déductibles sous certaines conditions (cf. n° 1033) les rémunérations de toute nature allouées :

• **Dans les sociétés à responsabilité limitée :**

- aux gérants majoritaires ;
- aux gérants minoritaires ;
- aux gérants non associés qu'ils appartiennent ou non à un collège de gérance majoritaire.

1039 • **Dans les autres sociétés :**

- sociétés en commandite par actions : aux gérants commandités, aux gérants non associés et aux membres du conseil de surveillance ;
- sociétés de personnes ayant opté pour l'impôt sur les sociétés : aux associés en nom des sociétés en nom collectif, aux commandités des sociétés en commandite simple et aux membres des sociétés en participation ;
- sociétés civiles passibles de l'impôt sur les sociétés ou ayant opté pour cet impôt : aux administrateurs.

1039-1 *3° Rémunérations différées versées aux dirigeants de sociétés à raison de leur cessation ou changement de fonctions (CGI, art. 39-5 bis).*

Pour l'impôt dû par les sociétés sur leurs résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2008, les rémunérations différées visées aux articles L. 225-42-1 et L. 225-90-1 du code de commerce sont admises en déduction du bénéfice net dans la limite de **six fois le plafond annuel de la sécurité sociale** par bénéficiaire.

4° Aide financière au titre des services à la personne et aux familles (notamment CESU) versée en application des dispositions des articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail

1039-2 Se reporter au n° 1043-1 ci-après.

1040 *d. Indemnités et allocations forfaitaires pour frais : règle du non-cumul.*

Les indemnités ou allocations forfaitaires qu'une société alloue à ses dirigeants ou cadres pour frais de représentation et de déplacement sont exclues de ses charges déductibles lorsque, parmi ces charges, figurent déjà les frais habituels de cette nature remboursés aux intéressés (CGI, art. 39-3 et 211 *bis*).

Cette règle s'applique à l'ensemble des sociétés, qu'elles soient ou non passibles de l'impôt sur les sociétés.

Mais, dès lors que les indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais versés aux dirigeants de sociétés visés à l'article 80 *ter-b* du CGI sont imposables comme des salaires (cf. FP n° 427-8), il convient de considérer que la règle du non-cumul ne s'applique pas à ces indemnités, remboursements et allocations.

En revanche, la règle du non-cumul est applicable :

- dans les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes : aux gérants majoritaires ;
- dans les autres entreprises ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés : aux dirigeants non soumis au régime fiscal des salariés ;
- dans les sociétés à responsabilité limitée ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes : à l'ensemble des associés, qu'ils soient ou non gérants ;
- dans les sociétés de personnes : aux associés en nom, quelle que soit l'importance de leurs parts dans le capital social ;
- dans les sociétés en participation : à l'ensemble des coparticipants, gérants ou non, même s'ils ne sont pas indéfiniment responsables ;
- dans toute entreprise : aux cadres, à l'exclusion de ceux occupant un emploi salarié et dont la rémunération excède la plus faible des rémunérations allouées aux dirigeants de l'entreprise au sens de l'article 80 *ter* b-4° du CGI.

La règle du non-cumul vise les frais de représentation et de déplacement incombant personnellement et habituellement aux dirigeants et cadres de l'entreprise. Elle ne concerne donc pas les dépenses qui, eu égard à leur nature et aux circonstances dans lesquelles elles sont exposées, se rattachent à un acte de gestion de l'entreprise et lui incombent normalement, alors même qu'elles sont réglées par un dirigeant ou un cadre pour le compte de ladite entreprise (exemple : frais de réception ou de banquets organisés à l'occasion d'un congrès, d'une exposition, d'invitation de personnalités à visiter l'entreprise ou à traiter avec elle...).

Les sociétés ont le choix entre la déduction des frais de représentation et de déplacement sous la forme d'allocations forfaitaires ou de remboursements réels, chacune de ces solutions étant, en principe, exclusive l'une de l'autre. Le procédé de remboursement choisi peut varier d'un bénéficiaire à l'autre et d'un exercice à l'autre.

La règle du non-cumul n'est pas applicable dans le cas où les allocations forfaitaires perçues par un dirigeant de société n'ont pas le même objet que les remboursements de frais dont il a également bénéficié.

Remarque : les indemnités kilométriques destinées à couvrir les frais de route (essence, huile, graissage, dépenses de menu entretien) sont considérées comme des frais réels, non soumis par conséquent à la règle du non-cumul, lorsqu'elles sont calculées en fonction du nombre exact de kilomètres parcourus et que leur taux ne dépasse pas celui résultant de l'application du tarif publié annuellement par l'administration.

3. Charges sociales et dépenses supportées dans l'intérêt du personnel (BOI-BIC-CHG-40-40-40)

1041

a. Charges sociales afférentes au versement des rémunérations allouées aux salariés.

Sont déductibles à ce titre :

- les charges sociales et les rappels des cotisations de sécurité sociale afférents à ces rémunérations (cotisations patronales d'assurance-maladie, d'assurance-vieillesse, d'allocations familiales, d'accidents du travail, du régime de retraite de l'UNIRS [Union nationale des institutions de retraite des salariés], du régime d'assurance-chômage. Les cotisations de sécurité sociale restant dues à la clôture de l'exercice à raison des salaires payés au cours ou à la clôture de cet exercice peuvent figurer, à titre de charges à payer, dans les charges déductibles dudit exercice² ;
- les sommes payées à titre de rachat d'assurance-vieillesse qu'une entreprise effectue aux lieu et place d'un ancien salarié, dès lors que leur montant est en rapport avec l'importance des services que l'ancien salarié a rendus à l'entreprise ;
- les versements faits aux caisses de retraite autonomes.

b. **Charges sociales de l'exploitant individuel et de son conjoint** (CGI, art. 154 *bis* ; CGI, ann. III, art. 41 DN *bis*, 41 DN *ter*, 41 ZZ *bis* à 41 ZZ *quater*).

1042

1° Activités et contribuables concernés

Ce régime de déduction s'applique à tous les non-salariés relevant de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux au titre des articles 34 ou 35 du CGI.

1. Pour pouvoir bénéficier de la mesure de tempérament ainsi prévue, les sociétés doivent, dans la déclaration annuelle des rémunérations et des indemnités payées par elles à leurs dirigeants ou cadres, indiquer explicitement pour chaque bénéficiaire les catégories de dépenses qu'elles ont prises à leur compte.

2. La même solution est applicable en ce qui concerne les charges sociales afférentes aux salaires dus au titre d'un exercice, lorsqu'ils ne sont payés qu'au cours de l'exercice suivant.

Il concerne les entrepreneurs individuels, les associés des sociétés de personnes et l'associé unique des EURL, ainsi que les conjoints collaborateurs.

2° Cotisations concernées

Sont admises en déduction du bénéfice imposable :

- les cotisations à des régimes obligatoires, de base ou complémentaires, d'allocations familiales, d'assurance vieillesse, y compris les cotisations versées en exercice des facultés de rachat prévues aux articles L 633-11, L 634-2-2, L 642-2-2, L 643-2 et L 723-5 du code de la sécurité sociale, d'invalidité, décès, maladie et maternité ;
- les primes versées au titre des contrats d'assurance groupe, y compris ceux gérés par une institution mentionnée à l'article L. 370-1 du code des assurances pour les contrats mentionnés à l'article L. 143-1 dudit code, prévus à l'article L. 144-1 du code des assurances¹ par les personnes mentionnées au 1° de ce même article et les cotisations aux régimes facultatifs mis en place dans les conditions fixées par les articles L. 644-1 et L. 723-14 du code de la sécurité sociale par les organismes visés aux articles L. 644-1 et L. 723-1 du même code pour les mêmes risques et gérés dans les mêmes conditions, dans une section spécifique au sein de l'organisme, à condition, lorsque ces cotisations ou primes financent des garanties portant sur le remboursement ou l'indemnisation de frais occasionnés par une maladie, une maternité ou un accident, que ces garanties ne couvrent pas la participation mentionnée au II de l'article L. 322-2 du code de la sécurité sociale et qu'elles respectent les conditions mentionnées à l'article L. 871-1 du même code.

3° Modalités de déduction des cotisations

1042-1

Les cotisations versées par le chef d'entreprise lui-même ou par son conjoint-collaborateur au titre des régimes d'assurance vieillesse et d'invalidité décès obligatoires de base et complémentaire sont déductibles sans limitation pour la détermination du bénéfice imposable.

Les dispositions du premier alinéa du II de l'article 154 *bis* du CGI qui prévoient que la part des cotisations d'assurance vieillesse aux régimes obligatoires de base et complémentaire excédant la cotisation minimale obligatoire est soumise à plafonnement ne concernent pas les industriels, commerçants et artisans, pour qui les cotisations aux régimes obligatoires ne sont pas modulables.

Sont également déductibles en intégralité pour la détermination du bénéfice imposable, les rachats de cotisations de retraite autorisés par l'article L. 634-2-2 du code de la sécurité sociale au titre de certaines périodes d'études supérieures ou d'années insuffisamment cotisées, dans la limite de douze trimestres d'assurance. La déduction totale est admise quel que soit le régime de sécurité sociale compétent pour recevoir la demande de rachat en application de l'article D 351-4 du code de la sécurité sociale. Sont aussi déductibles sans limitation, les cotisations versées par les conjoints-collaborateurs en application des facultés de rachat de cotisations prévues à l'article L 633-11 du code de la sécurité sociale.

En revanche, les cotisations facultatives dues au titre des contrats d'assurance de groupe sont déductibles dans les limites suivantes :

Pour l'assurance vieillesse, dans une limite égale au plus élevé des deux montants suivants :

- soit **10 %** de la fraction du bénéfice imposable retenu dans la limite de huit fois le plafond annuel de la sécurité sociale mentionné à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale, auxquels s'ajoutent 15 % supplémentaires sur la fraction de ce bénéfice comprise entre une fois et huit fois ce même plafond ;
- soit **10 %** du plafond annuel de la sécurité sociale.

Cette limite est réduite, le cas échéant, des sommes versées par l'entreprise au plan d'épargne pour la retraite collectif défini aux articles L 3334-1 à L 3334-16 du code du travail et exonérées de l'impôt sur le revenu en application du a du 18° de l'article 81 du CGI ;

Pour la prévoyance complémentaire, dans la limite d'un montant égal à **3,75 %** du bénéfice imposable et de **7 %** du plafond annuel de la sécurité sociale mentionné à l'article L 241-3 du code de la sécurité sociale, sans que le total ainsi obtenu puisse excéder **3 %** de huit fois le plafond annuel de la sécurité sociale ;

Pour la perte d'emploi subie, dans une limite égale au plus élevé des deux montants suivants :

- **1,875 %** du bénéfice imposable retenu dans la limite de huit fois le plafond annuel de la sécurité sociale mentionné à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale ;

1. Les contrats d'assurance de groupe définis à l'article L. 144-1 du code des assurances doivent être souscrits en vue du versement d'une retraite complémentaire garantissant un revenu viager, de prestations de prévoyance complémentaire, ou d'une indemnité en cas de perte d'emploi subie.

- ou **2,5 %** du plafond annuel de la sécurité sociale.

Les revenus exonérés en application des articles 44 *sexies* à 44 *undecies*, 44 *terdecies* et 44 *quaterdecies* du CGI ainsi que du 9 de l'article 93 du même code sont retenus pour l'appréciation du montant du bénéfice imposable servant au calcul de ces limites. En revanche, il n'est pas tenu compte des plus-values et moins-values professionnelles à long terme.

Remarque : Pour la détermination des résultats des exercices clos ou des périodes d'imposition arrêtées jusqu'au 31 décembre 2010, et pour les contrats d'assurances de groupe conclus avant le 25 septembre 2003, les entreprises peuvent déduire les cotisations d'assurance vieillesse obligatoires, ainsi que les primes de contrat d'assurance groupe suivant les modalités en vigueur pour les exercices clos ou périodes d'imposition arrêtées avant le 1^{er} janvier 2004, si elles sont plus favorables. Autrement dit, les cotisations versées dans le cadre de contrats d'assurance groupe conclu avant le 25 septembre 2003 demeurent déductibles dans la limite de 19 % d'une somme égale à 8 fois le plafond de la sécurité sociale – si elle est plus favorable –, les cotisations de prévoyance et de perte d'emploi subie étant elles-mêmes, à l'intérieur de cette limite, plafonnées respectivement à 3 % et 1,5 % de cette même base. Pour plus de précisions sur ces modalités de déduction antérieures, cf. précis de fiscalité – édition 2004 – paragraphe 1042.

1043 *c. Dépenses consenties dans l'intérêt du personnel.* Les dépenses effectuées en faveur des œuvres sociales réservées au personnel ont le caractère de charges d'exploitation déductibles à condition que les sommes versées cessent complètement d'être à la disposition de l'entreprise. Il en est de même pour les sommes allouées par un employeur à son comité d'entreprise dès lors que ce dernier est doté de la personnalité civile.

En revanche, sauf application des dispositions de l'article 238 *bis* du CGI (cf. n^{os} 1060-1 et 1060-2), les sommes versées par un employeur à des œuvres d'intérêt général sans qu'il en résulte aucun avantage direct pour le personnel employé par l'entreprise ne présentent pas le caractère de charges d'exploitation déductibles.

1043-1 *d. Aide financière consentie au titre des services à la personne et aux familles .*

1°. Régime juridique de l'aide financière

Bénéficiaires : Les articles L. 7233-4, L. 7233-5 et D. 7233-7 du code du travail ont étendu le bénéfice de l'aide financière au titre des services à la personne, antérieurement réservée aux seuls salariés, au chef d'entreprise ou, si l'entreprise est une personne morale, à son ou ses mandataires sociaux : président, directeur général, directeurs généraux délégués, gérants ou membres de son directoire. Cette extension est toutefois subordonnée à la condition que l'aide financière bénéficie à l'ensemble des salariés de l'entreprise selon les mêmes règles d'attribution. Cette condition ne s'applique qu'aux seules entreprises et sociétés qui emploient des salariés. En d'autres termes, pour les entreprises et sociétés employant des salariés, l'aide financière, y compris « le CESU préfinancé » ne peut bénéficier à leur chef d'entreprise ou leurs mandataires sociaux que sous réserve que l'ensemble de leurs salariés bénéficient de l'aide financière selon les mêmes règles d'attribution. En revanche, s'agissant des entreprises et sociétés non-employeurs, leur chef d'entreprise ou leurs mandataires sociaux peuvent s'allouer une aide financière, y compris « le CESU préfinancé » sans autre condition.

Services aidés : l'aide financière est destinée soit à financer l'accès des bénéficiaires à des services aux personnes et aux familles développés au sein de l'entreprise, soit à financer, directement ou par l'intermédiaire d'une structure prestataire, des activités entrant dans le champ des services mentionnés à l'article L. 7231-1 du code du travail et définis à l'article D. 7231-1 du même code. Il s'agit notamment des services aux personnes à leur domicile relatifs aux tâches ménagères et familiales (entretien de la maison et travaux ménagers, petits travaux de jardinage, garde d'enfants à domicile, soutien scolaire à domicile, ... [cf. article D. 7231-1 du code du travail]).

Modalités de versement et montant de l'aide : Les articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail permettent au comité d'entreprise ou à l'entreprise de verser des aides financières, sous conditions, soit directement, soit au moyen du chèque emploi-service universel (CESU) régi par les articles L. 1271-1 et suivants du code du travail. Le montant maximum de l'aide financière prévue aux articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail, y compris donc « les CESU préfinancés », s'élève, conformément à l'article D. 7233-8 du même code, à **1 830 €** par année civile et par bénéficiaire ayant eu recours à un ou plusieurs services financés par cette aide. Ce montant est révisé annuellement par arrêté, en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation des ménages.

2°. Régime fiscal de l'aide financière

Traitement fiscal de l'aide financière consentie par une personne morale : Les aides financières, y compris le « CESU préfinancé », attribuées par une personne morale à ses

salariés comme à ses mandataires sociaux ont le caractère de charges déductibles dans la limite du plafond fixé par l'article D. 7233-8 du code du travail, qui s'élève actuellement à **1 830 €** par année civile et par bénéficiaire. Lorsque l'aide allouée à un salarié excède ce plafond, les sommes ainsi attribuées sont considérées comme des compléments de rémunération et ne peuvent être admises en déduction que sous réserve du respect des conditions générales de déduction des rémunérations.

Traitement fiscal de l'aide financière consentie par une entreprise individuelle : l'aide financière mentionnée aux articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail attribuée aux salariés de l'entreprise individuelle constitue une charge déductible du résultat imposable de l'entreprise individuelle sous certaines conditions.

En revanche, l'aide financière au titre des services à la personne, y compris le « CESU préfinancé », que s'alloue un entrepreneur individuel n'est pas déductible, de la même manière que les rémunérations ou appointements qu'il s'attribue pour la détermination du résultat imposable de l'entreprise individuelle. Toutefois, l'article L. 7233-7 du code du travail prévoyant que l'aide financière mentionnée aux articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du même code est exonérée d'impôt sur le revenu, il convient de considérer que le bénéfice imposable de l'entreprise individuelle est exonéré à hauteur du montant de l'aide financière attribuée au chef d'entreprise, c'est-à-dire au maximum à hauteur actuellement de **1 830 €** par année civile. **En pratique, le bénéfice imposable à reporter sur la déclaration d'impôt sur le revenu complémentaire n° 2042 C par l'entrepreneur individuel sera minoré du montant de l'aide financière qu'il s'est attribuée.** Toutefois, cette minoration du bénéfice imposable ne saurait conduire à faire naître un déficit au titre de l'exercice d'attribution ni à augmenter le déficit de cet exercice.

Il est précisé que le traitement fiscal de l'aide financière décrit ci-dessus s'agissant des entreprises individuelles s'applique aussi bien aux entreprises relevant des bénéfices industriels et commerciaux qu'à celles relevant des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux.

S'agissant du traitement fiscal de cette aide pour le salarié bénéficiaire, cf. FP, n° 432-8.

4. Pensions de retraite et allocations de secours.

1044

a. Pensions de retraite. Les cotisations versées par les entreprises au titre des régimes de retraite résultant d'obligations légales ou contractuelles, ou même au titre de régimes institués par l'employeur lui-même, doivent, lorsque lesdits régimes s'appliquent statutairement à l'ensemble du personnel salarié ou à certaines catégories de celui-ci, être regardées comme des dépenses de personnel exposées dans l'intérêt de l'entreprise. Elles peuvent, dans ce cas, être incluses dans les frais généraux en vertu de l'article 39-1-1° du CGI.

Sont également déductibles, en principe, les retraites dont l'entreprise assure elle-même le service lorsqu'elles sont allouées selon des règles uniformes à l'ensemble des anciens membres du personnel ou de certaines catégories de celui-ci.

En revanche, les pensions ou avantages particuliers que les entreprises s'engagent à allouer à un ancien salarié ne sont déductibles qu'à titre exceptionnel, notamment lorsqu'elles ont pour objet d'accorder à l'intéressé ou à ses ayants droit une aide correspondant à leurs besoins.

Remarque : les versements à une caisse de retraite chargée d'assurer le service des pensions ne sont déductibles que si cette caisse possède une personnalité distincte de celle de l'entreprise et si l'entreprise versante ne conserve ni la propriété ni la pleine disposition des sommes ainsi versées.

1045

b. Allocations et secours. Si les allocations et secours versés à d'anciens ouvriers et employés ou à leur famille en considération des services rendus antérieurement peuvent en général être admis en déduction, il en va différemment des sommes versées à d'anciens dirigeants ou à leur famille. Ainsi, doivent être rejetés des charges déductibles les allocations et secours revêtant, eu égard aux circonstances de fait, le caractère de libéralités.

V. IMPÔTS, TAXES ET PÉNALITÉS

(BOI-BIC-CHG-40-30)

1046

En principe sont déductibles - sauf disposition expresse d'un texte de loi - les impôts, droits ou taxes à la charge de l'entreprise, mis en recouvrement au cours de l'exercice (CGI, art. 39-1-4°).

Les principaux impôts déductibles et non déductibles et le régime fiscal des amendes et pénalités supportées par l'entreprise sont examinés ci-après.

1047

1. Impôts déductibles.

Ce sont notamment :

- l'imposition forfaitaire annuelle (IFA) ;

- les taxes foncières ainsi que les taxes annexes afférentes aux immeubles non bâtis et bâtis figurant à l'actif ;
 - la contribution économique territoriale, les taxes annexes et additionnelles (cf. IDL n^{os} 6050 et suiv., 6500 et suiv.)¹ ;
- la taxe sur les salaires ;
- la taxe d'apprentissage et la cotisation complémentaire à cette taxe (cf. FP n^{os} 815 et suiv.) ;
- la cotisation représentative de la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue (y compris la majoration de 50 % applicable lorsque le comité d'entreprise n'a pas été consulté, cf. FP n^o 840) ;
- la cotisation de 2 % due par les employeurs qui n'ont pas réalisé l'investissement obligatoire dans la construction ;
- le prélèvement relatif à la construction navale (CGI, art. 39-1-4^o bis) ;
- les taxes sur le chiffre d'affaires et les taxes spéciales perçues comme les taxes sur le chiffre d'affaires ;
- les droits de douane autres que ceux grevant les immobilisations ou dont il a déjà été tenu compte lors de la comptabilisation des achats ;
- les contributions indirectes ;
- les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière ;
- les droits de timbre ;
- la taxe sur les véhicules de tourisme des sociétés au sens de l'article 1010 du CGI (TVS) acquittée par les sociétés de personnes non passibles de l'impôt sur les sociétés ;
- la contribution sociale de solidarité et la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat (déductibles des résultats de l'exercice en cours au 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle la contribution ou la taxe est effectivement due) [CGI, art. 39-1-6^o] ;
- le versement destiné aux transports en commun institué dans certaines agglomérations ;
- les redevances communale et départementale des mines (cf. IDL n^o 6508) ;
- la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux perçue dans la région Île-de-France (CGI, art. 231 *ter* ; FI, n^{os} 3800 et suiv.) ;
- la taxe sur les excédents des provisions des entreprises d'assurance.

1048 2. Impôts non déductibles.

- Ce sont, en vertu de l'article 39-1-4^o du CGI ou de dispositions spéciales :
- l'impôt sur le revenu ;
 - la taxe spéciale de 6 % ou 8 %, prévue à l'article 238 *quater* du CGI (apports faits à des groupements forestiers par des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu ou par des entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, cf. n^o 1480) ;
 - la taxe sur les véhicules de tourisme des sociétés au sens de l'article 1010 du CGI (TVS) lorsqu'elle est due par une société passible de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 213) ;
 - l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 213) ;
 - la redevance pour création de locaux à usage de bureaux et de locaux de recherche dans la région d'Île-de-France, la participation en cas de dépassement du coefficient d'occupation du sol visée à l'article 1635 *quater* du CGI ainsi que le versement résultant du dépassement du plafond légal de densité² ;
 - la taxe locale d'équipement visée à l'article 1585 A du CGI³ ;
 - la taxe pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement visée à l'article 1599 B du CGI² ;
 - la taxe départementale des espaces naturels sensibles ;
 - la taxe spéciale d'équipement perçue dans le département de la Savoie prévue par l'article 1599-0 B du CGI³ ;
 - le montant du prélèvement (CGI, art. 235 *ter* L ; cf. n^o 1795) et de la taxe sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence (CGI, art. 238 B) ;

1. Lorsque la contribution économique territoriale - y compris les taxes annexes ou additionnelles - a donné ou donne lieu à plafonnement (cf. IDL n^{os} 6098), elle n'est déductible que dans la limite du montant plafonné. Il en est de même lorsque le redevable a réduit le solde de la cotisation foncière des entreprises du dégrèvement attendu au titre dudit plafonnement (CGI, art. 39-1-4^o).

2. Les sommes versées à ce titre constituent un élément du prix de revient du terrain sur lequel est édifiée la construction et ne sont dès lors pas susceptibles de déduction ou d'amortissement.

3. Cette taxe constitue un élément du prix de revient des bâtiments dont l'édification doit faire l'objet de l'autorisation de construire. Elle n'est donc déductible que par voie d'amortissement.

- le montant du prélèvement sur les représentations théâtrales à caractère pornographique (CGI, art. 1605 *sexies* ; cf. n° 1795) ;
- la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par certaines sociétés étrangères (CGI, art. 990 D ; cf. Enr. n°s 4738 et suiv.) ;
- le prélèvement spécial relatif aux écarts de conversion sur les prêts en monnaie étrangère (CGI, art. 235 *ter* XA ; cf. n° 1826) ;
- la contribution sociale mentionnée à l'article 235 *ter* ZC due par certains redevables de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 213, cf. n° 1848) ;
- la contribution exceptionnelle sur l'IS prévue à l'article 235 *ter* ZAA du CGI ;
- la contribution additionnelle à l'IS prévue à l'article 235 *ter* ZCA du CGI.

1049

3. Amendes et pénalités.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2007, le champ d'application de l'interdiction de déduction de certaines sanctions et pénalités prévue à l'article 39-2 du CGI a été étendu ; ainsi, les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt. Il en est de même du versement libératoire dû par les entreprises n'ayant pas respecté leurs obligations d'économie d'énergie.

Ces dispositions visent ainsi toutes les sanctions pécuniaires et toutes les pénalités. Les sanctions pécuniaires comprennent notamment les majorations, amendes, confiscations et astreintes. Le terme « pénalités » vise en particulier les majorations et les intérêts de retard qui ne sont pas constitutifs de sanction.

Sont visées les sanctions pécuniaires et pénalités mises à la charge des contrevenants à des obligations légales quelle que soit leur nature : qu'il s'agisse d'obligations légales en matière de législation fiscale, douanière, sociale, du travail, de la concurrence et des prix.

Sont également non déductibles, sur le fondement des dispositions du 2 de l'article 39 du CGI, toutes les amendes pénales à la charge d'une entreprise.

En revanche, les pénalités contractuelles dues dans le cadre de relations commerciales, telles que les intérêts dus à un fournisseur en cas de retard de paiement, demeurent déductibles dès lors qu'elles ne sanctionnent pas des manquements à des obligations légales.

Sans que cette liste soit exhaustive, sont ainsi non déductibles en application des dispositions du 2 de l'article 39 les sanctions pécuniaires et les pénalités suivantes :

- les pénalités d'assiette et de recouvrement en matière fiscale, qui étaient déjà non déductibles en application des dispositions antérieures, telles que :
 - l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI ;
 - la sanction pour défaut ou retard de déclaration prévue à l'article 1728 du CGI ;
 - les sanctions pour insuffisance de déclaration de 40 % en cas de manquement délibéré ou de 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit prévues à l'article 1729 du CGI ;
 - les majorations en cas de retard de paiement prévues aux articles 1730 et 1731 du CGI ;
 - l'amende de 5 % prévue à l'article 1763 du CGI pour défaut de production ou inexactitude dans les documents suivants : tableau des provisions, relevé des frais généraux, état des abandons de créances et subventions prévu au 6ème alinéa de l'article 223 B ;
- les sanctions pécuniaires en matière douanière, y compris les confiscations et astreintes, comme par exemple les amendes prévues par les articles 410 à 413 *bis* du code des douanes ;
- les sanctions pécuniaires et pénalités en matière de législation sociale (en matière de sécurité sociale ou de réglementation du travail), telles que l'amende prévue aux articles L. 8224-1 et L. 8224-2 du code du travail en cas de travail dissimulé, la pénalité pour non-respect des obligations déclaratives prévue à l'article R. 243-16 du code de la sécurité sociale, les majorations de retard prévues à l'article R. 243-18 du même code en cas de paiement tardif des cotisations de sécurité sociale ;
- les sanctions pécuniaires infligées par les autorités administratives indépendantes ;
- les sanctions ou pénalités infligées en cas de non-respect de la réglementation communautaire, notamment les amendes ou astreintes infligées par la Commission européenne aux entreprises coupables d'un abus de position dominante ou d'une entente illicite.

Demeurent également non déductibles le versement libératoire et la pénalité prévus au IV de l'article 14 de la loi n° 2005-781 du 13 juillet 2005 de programme fixant les orientations de la politique énergétique.

En outre, la sanction pécuniaire, prévue au V *bis* de l'article 14 de la loi du 13 juillet 2005 modifié par l'article 51 de la loi n° 2006-1537 du 7 décembre 2006, qui peut être prononcée par le ministre en charge de l'énergie en cas de manquements aux dispositions de ce même article

ou aux dispositions réglementaires prises pour son application, entre également dans le champ d'application des dispositions du 2 de l'article 39 du CGI.

- 1050 Sont également exclues des charges déductibles dès lors qu'elles ne répondent pas aux conditions générales de déduction (cf. n^{os} 1029 et suiv.) :
- les amendes qui ont le caractère de peines personnelles, contraventions pour infractions au code de la route et autres amendes pénales ;
 - les amendes sanctionnant des infractions à une disposition d'ordre public.

VI. AUTRES CHARGES ET CHARGES EXTERNES

- 1051 **1. Loyers des locaux et du matériel.** Sous réserve des dispositions visant les dépenses de caractère somptuaire (cf. n^o 1030), les loyers et charges locatives des locaux professionnels et du matériel pris en location par l'entreprise - y compris ceux versés dans le cadre d'un contrat de crédit-bail - constituent des charges déductibles à concurrence de la fraction échue ou courue au titre de l'exercice.

Les **loyers d'avance** doivent figurer à l'actif et demeurer sans incidence sur les résultats imposables de l'exercice de leur versement ; ils ne peuvent être déduits qu'au moment de leur imputation sur la dette de loyer effectivement courue.

Les sommes payées à titre de **droit d'entrée** ou **d'indemnité de pas de porte** au propriétaire de locaux d'exploitation pris en location doivent, lorsqu'elles présentent le caractère d'un supplément de loyer, être réparties sur une durée au moins égale à la durée prévue du bail initial. Par contre, ces sommes sont à inscrire à l'actif lorsque, eu égard aux circonstances de fait, leur paiement peut être regardé comme ayant pour contrepartie l'acquisition d'un élément incorporel du fonds de commerce (garantie d'exclusivité, par exemple).

- 1052 • **Locaux professionnels appartenant à l'exploitant individuel mais ne figurant pas à l'actif de son entreprise.** Lorsqu'une propriété appartenant au patrimoine privé de l'exploitant est affectée à son activité industrielle, commerciale ou artisanale, le loyer fictif constitue une charge du résultat professionnel et peut à ce titre être déduit. L'exploitant doit soumettre à l'impôt sur le revenu le revenu fictif correspondant, dans la catégorie des revenus fonciers (CE 8 juillet 1998, n^o164657, 8^e et 9^e s. -s., Meissonnier).

1053

- 1054 **2. Frais d'entretien et de réparation.** Ces frais sont déductibles si, conformément à leur objet, ils sont destinés :

- à maintenir en état les immobilisations et installations de l'entreprise (remplacement de pièces, échange standard d'un moteur) ;
- et non à donner une plus-value à ces biens ou à prolonger leur durée probable d'utilisation au-delà de la période d'amortissement retenue à l'origine.

En revanche, les dépenses réalisées sur des immobilisations existantes doivent être immobilisées si elles ont pour objet de prolonger la durée probable d'utilisation non à la date d'acquisition ou de création de l'immobilisation, mais à la date à laquelle intervient la dépense en cause. Il en va de même en cas d'augmentation de la valeur de l'immobilisation.

- 1055 **3. Petits matériels et outillages de faible valeur** (BOI-BIC-CHG-20-30-10 ; RM BUR Yves, député, n^o 66314 du 10.12.2001). Les dépenses supportées par une entreprise ne peuvent pas être admises en déduction pour l'assiette de l'impôt lorsqu'elles ont pour contrepartie l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif de cette entreprise (cf. n^o 1029-3). Toutefois, par mesure de simplification, les entreprises sont autorisées à comprendre parmi leurs charges immédiatement déductibles le prix d'acquisition de certains matériels dont la valeur unitaire hors taxes n'excède pas, pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2002, **500 €**. Il s'agit :

- des matériels et outillages répondant à la définition des comptes 2154 et 2155 du plan comptable général ;
- des matériels de bureau : menus équipements de bureau (corbeilles à papier, à correspondance, agrafeuses, pèse-lettres, timbres dateurs, etc.) ;
- des meubles « meublants » de bureau et de mobilier de magasins commerciaux, dont les achats au cours d'un même exercice sont limités, pour un bien déterminé, à un petit nombre d'unités. Ces achats doivent résulter du **renouvellement courant** du mobilier installé ; la mesure n'est donc pas applicable à l'équipement initial et au renouvellement complet du mobilier.

Cette tolérance est aussi applicable aux dépenses d'acquisition de logiciels au sens du II de l'article 236 du CGI, d'une valeur unitaire hors taxe n'excédant pas le montant mentionné ci-avant.

Bien entendu, la comptabilisation en charge de ces dépenses est exclusive du régime de l'amortissement exceptionnel prévu à ce même texte.

Cette tolérance n'est pas applicable aux biens dont l'utilisation constitue pour l'entreprise l'objet même de son activité (biens donnés en location notamment).

1056 4. Frais de recherche, redevances, rémunérations d'intermédiaires et honoraires. Sont notamment déductibles à ce titre lorsqu'elles remplissent les conditions requises (cf. n^{os} 1029 et suiv.) :

- les redevances versées pour la concession de droits de la propriété industrielle ou en rémunération d'une assistance technique ;
- les dépenses de fonctionnement engagées dans des opérations de recherche scientifique ou technique (ces charges peuvent être imputées soit en totalité sur les bénéfices de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées soit immobilisées à l'actif du bilan ; CGI, art. 236-I, 1^{er} alinéa) ;
- les dépenses exposées dans les opérations de conception de logiciels. Ainsi, en application du dernier alinéa du I de l'article 236 du CGI, les entreprises ont le choix de déduire immédiatement les dépenses de conception de logiciels qu'elles exposent ou de les immobiliser ;
- les sommes versées à des tiers non salariés de l'entreprise : honoraires, commissions, courtages, etc ; la déduction de ces sommes est subordonnée à une déclaration annuelle (CGI, art. 240 ; cf. FP n^{os} 912 et suiv.).

Remarque : S'agissant des dépenses exposées pour la constitution d'un site internet, cf. n^o 1060-9.

1056-1 5. Sommes versées à un agent public étranger en vue d'obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage indu dans le cadre de transactions commerciales internationales (CGI, art. 39-2 *bis*). Les sommes versées ou avantages octroyés à ce titre ne sont pas déductibles du résultat imposable. Outre les sanctions pénales qui s'attachent aux faits de corruption, il sera fait application, en matière fiscale des sanctions de mauvaise foi ou de manœuvres frauduleuses (cf. RC, n^{os} 7262 et suiv.), en fonction des circonstances propres à chaque affaire et de l'importance des obstacles mis à la connaissance par l'administration des faits litigieux.

1057 6. Primes d'assurances (RES N^o 2005-31). Elles sont à comprendre parmi les charges déductibles lorsqu'elles sont payées en vue de garantir les risques courus par les divers éléments de l'actif (incendies, inondations, etc.), ou versées pour obtenir la couverture de charges éventuelles (responsabilité civile notamment).

Les cotisations d'assurance à caractère social sont déductibles sous certaines conditions (cf. n^{os} 1041 et suiv.).

Les primes afférentes aux *contrats d'assurance « homme-clé »* répondant à certaines conditions constituent des charges d'exploitation déductibles de l'exercice en cours à la date de leur échéance.

En ce qui concerne les *contrats d'assurance-vie* souscrits librement par une entreprise sur la tête de ses dirigeants en garantie du remboursement d'un prêt, les primes d'assurances ne constituent pas une charge déductible des exercices au cours desquels elles ont été payées. Elles peuvent seulement être retranchées globalement du résultat fiscal au moment du décès de l'assuré ou, en cas de survie de ce dernier, lors de l'expiration du contrat. Toutefois, en cas d'option pour l'étalement sur cinq ans, prévu à l'article 38 *quater* du CGI, de la taxation du profit qui résulte de l'indemnisation du prêteur par la compagnie d'assurances, la déduction des primes d'assurances qui n'ont pas été retenues au titre des exercices antérieurs doit également être étalée sur cinq ans.

En revanche, lorsque la souscription du *contrat d'assurance-vie* a été imposée par le prêteur en vertu d'une stipulation expresse du contrat, les primes sont déductibles du bénéfice imposable au fur et à mesure des échéances dès lors que l'emprunt est nécessaire à l'entreprise pour les besoins de son exploitation.

Les primes versées en exécution de *contrats d'assurance-vie* souscrits au profit des membres du personnel de l'entreprise (personnel subalterne, cadres dirigeants) sont déductibles dans les conditions et limites prévues pour la déduction des rémunérations. Cette règle est également valable en cas de *contrat d'assurance-groupe* souscrit au profit de l'ensemble ou d'une partie du personnel.

- 1058** **7. Transports et déplacements.** Ces frais constituent également des dépenses déductibles. Il en est ainsi notamment :
- des frais de transport sur achats (lorsqu'ils n'ont pas été portés directement au débit du compte « achat », cf. n° 1032) et sur ventes ;
 - des frais de voyages, de déplacements et de représentation dans la mesure où ils correspondent effectivement à des dépenses professionnelles et sont assortis de justifications suffisantes.
- En ce qui concerne la déduction des frais de déplacement exposés par un professionnel industriel et commercial pour se rendre à son lieu de travail et en revenir, cf. n° 1035..
- 1059** **8. Frais divers de gestion.** D'une manière générale, ces dépenses sont admises dans les charges déductibles. Il en est ainsi notamment : des fournitures de bureau et frais de documentation générale, des frais de correspondance (affranchissements, téléphone, etc.), des frais d'actes et de contentieux, des frais de mission et réception, des frais entraînés par la tenue de conseils et d'assemblées, des frais de publicité et de propagande, à l'exception des dépenses de publicité prohibée par le code des débits de boissons et les mesures de lutte contre l'alcoolisme (CGI, art. 237) ou de celles qui ont le caractère de dépenses somptuaires (cf. n° 1030).
- 1059-1** **9. Dépenses de parrainage** (CGI, art. 39-1-7°). Constituent des charges déductibles, les dépenses engagées dans le cadre de manifestations de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, lorsqu'elles sont exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation.
- Les dépenses engagées dans le cadre d'opérations de parrainage sont destinées à promouvoir l'image de marque de l'entreprise ; quelle que soit la forme sous laquelle elles sont exposées, ces dépenses sont déductibles des résultats imposables dès lors qu'elles satisfont aux conditions générales de déduction des charges (cf. n°s 1029 et suiv.).
- La condition relative à l'intérêt direct de l'exploitation est considérée comme remplie lorsque l'identification de l'entreprise est assurée et lorsque les dépenses engagées sont en rapport avec l'avantage attendu.
- 1060** **10. Dons, subventions, mécénat** (CGI, art. 238 bis à 238 bis AB ; ann. III, art. 49 septies X à 49 septies XB).
- En principe, ces dépenses constituent un emploi du bénéfice et ne sont donc pas déductibles.
- Toutefois, certaines de ces dépenses peuvent être déduites du montant du résultat imposable, ou ouvrir droit à des réductions d'impôt.
- a. Réduction d'impôt pour les dons en faveur d'œuvres d'intérêt général ou d'organismes agréés** (CGI, art. 238 bis ; ann. III, art. 49 septies X à 49 septies XB ; BOI-BIC-RICI-20-30 ; RES N° 2006/38, N° 2009/44).
- 1060-1** Ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à **60 %** de leur montant les versements, pris dans la limite de **5 %** du chiffre d'affaires, effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au profit :
- a) D'œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, notamment quand ces versements sont faits au bénéfice d'une fondation universitaire, d'une fondation partenariale mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation ou d'une fondation d'entreprise, même si cette dernière porte le nom de l'entreprise fondatrice. Ces dispositions s'appliquent même si le nom de l'entreprise versante est associé aux opérations réalisées par ces organismes ;
 - b) De fondations ou associations reconnues d'utilité publique ou des musées de France et répondant aux conditions fixées au a, ainsi que d'associations culturelles ou de bienfaisance et des établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle. La condition relative à la reconnaissance d'utilité publique est réputée remplie par les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin lorsque la mission de ces associations est reconnue d'utilité publique. Le décret n° 85-1304 du 9 décembre 1985 fixe les conditions de cette reconnaissance et les modalités de procédure permettant de l'accorder ;

- c) Des établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique, publics ou privés, à but non lucratif, agréés par le ministre chargé du budget ainsi que par le ministre chargé de l'enseignement supérieur ou par le ministre chargé de la culture ;
- d) Des sociétés ou organismes publics ou privés agréés à cet effet par le ministre chargé du budget en vertu de l'article 4 de l'ordonnance n° 58-882 du 25 septembre 1958 relative à la fiscalité en matière de recherche scientifique et technique ;
- e) D'organismes publics ou privés, y compris, pour les versements effectués au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008, de sociétés de capitaux dont les actionnaires sont l'État ou un ou plusieurs établissements publics nationaux, seuls ou conjointement avec une ou plusieurs collectivités territoriales, dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque, ou l'organisation des expositions d'art contemporain, à la condition que les versements soient affectés à cette activité. Cette disposition ne s'applique pas aux organismes qui présentent des œuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence.
- e bis) De projets de thèse proposés au mécénat de doctorat par les écoles doctorales dans des conditions fixées par décret.
- e ter) De sociétés, dont l'État est l'actionnaire unique, qui ont pour activité la représentation de la France aux expositions universelles ;
- e quater) Des sociétés nationales de programme mentionnées à l'article 44 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication et affectés au financement de programmes audiovisuels culturels (loi n° 2009-258 du 5 mars 2009, art. 34) ;
- f) pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2007**, de la " Fondation du patrimoine " ou d'une fondation ou une association qui affecte irrévocablement ces versements à la " Fondation du patrimoine " , en vue de subventionner la réalisation des travaux prévus par les conventions conclues en application de l'article L. 143-2-1 du code du patrimoine entre la " Fondation du patrimoine " et les propriétaires des immeubles, personnes physiques ou sociétés civiles composées uniquement de personnes physiques et qui ont pour objet exclusif la gestion et la location nue des immeubles dont elles sont propriétaires.

Les immeubles concernés ne doivent pas faire l'objet d'une exploitation commerciale. Toutefois, conformément aux modifications introduites par l'article 18 de la loi n° 2009-179 du 17 février 2009, pour les versements effectués au titre des exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2009**, ces dispositions ne sont pas applicables lorsque la gestion de l'immeuble est désintéressée et que les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

1° Les revenus fonciers nets, les bénéfices agricoles, les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices des sociétés commerciales, augmentés des charges déduites en application du 5° du 1 de l'article 39 du CGI, générés par l'immeuble au cours des trois années précédentes sont affectés au financement des travaux prévus par la convention ;

2° Le montant des dons collectés n'excède pas le montant restant à financer au titre de ces travaux, après affectation des subventions publiques et des sommes visées au 1° du présent f.

Les dirigeants et les membres du conseil d'administration ou du directoire de la société ne doivent pas avoir conclu une convention avec la " Fondation du Patrimoine " en application de l'article L. 143-2-1 précité, être propriétaires de l'immeuble sur lequel sont effectués les travaux ou être un conjoint, un ascendant, un descendant ou un collatéral du propriétaire de cet immeuble. Lorsque l'immeuble est détenu par une société mentionnée au 1^{er} alinéa du g ci-dessus, les associés ne peuvent pas être dirigeants ou membres du conseil d'administration ou du directoire de la société donatrice ou d'une société qui entretiendrait, avec la société donatrice, des liens de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI. Les dirigeants ou les membres du conseil d'administration ou du directoire de la société donatrice ne peuvent être un conjoint, un ascendant, un descendant ou un collatéral des associés de la société civile propriétaire de l'immeuble.

Les dons versés à d'autres fondations ou associations, reconnues d'utilité publique agréées par le ministre chargé du budget, dont l'objet est culturel, en vue de subventionner la réalisation de travaux de conservation, de restauration ou d'accessibilité de monuments historiques classés ou inscrits ouvrent droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions.

- g) De fonds de dotation (Loi n° 2009-179 du 17 février 2009 , art. 18) :

1° Qui exercent directement une activité d'intérêt général éligible au régime du mécénat (répondant aux caractéristiques mentionnées au a ci-avant) ;

2° Ou dont la gestion est désintéressée et qui reversent les revenus tirés des dons et versements reçus à certains organismes éligibles au régime du mécénat (organismes mentionnés aux a à e bis du 1 de l'article 238 bis du CGI, Fondation du patrimoine dans les conditions mentionnées aux deux premiers alinéas [aux 4 premiers alinéas, pour les versements effectués au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009] du f du même article, fondation ou association reconnue d'utilité publique agréée par le ministre chargé du budget dans les conditions mentionnées au quatrième alinéa [au 6ème alinéa, pour les versements effectués au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009] du même f). Ces organismes délivrent aux fonds de dotation une attestation justifiant le montant et l'affectation des versements effectués à leur profit.

1060-2

Les organismes mentionnés au b peuvent, lorsque leurs statuts ont été approuvés à ce titre par décret en Conseil d'État, recevoir des versements pour le compte d'œuvres ou d'organismes mentionnés au a.

Il est rappelé que la condition d'intérêt général est présumée remplie lorsque l'organisme ne fonctionne pas au profit d'un cercle restreint de personnes, ne fait pas l'objet d'une gestion intéressée et n'exerce pas d'activités lucratives au sens de l'article 206-1 du CGI.

Par ailleurs, lorsqu'un organisme sans but lucratif répondant aux conditions mentionnées ci-avant exerce des activités lucratives et des activités non lucratives, et que les conditions permettant la sectorisation des activités lucratives sont remplies, les dons qu'il reçoit peuvent bénéficier des dispositions de l'article 238 *bis* à la condition que ces dons soient affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif.

Lorsque la limite est dépassée au cours d'un exercice, l'excédent de versement peut donner lieu à réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants, après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices, sans qu'il puisse en résulter un dépassement du plafond.

La limite de 5 % du chiffre d'affaires s'applique à l'ensemble des versements effectués au titre de l'article 238 *bis* du CGI.

Les versements ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

La réduction d'impôt s'impute soit sur l'impôt sur le revenu, soit sur l'impôt sur les sociétés :

Lorsqu'elle est imputée sur l'impôt sur le revenu, la réduction d'impôt est effectuée sur l'impôt dû au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses ont été réalisées. L'excédent éventuel est utilisé pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des cinq années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée (CGI, art. 200 bis).

Lorsqu'elle est imputée sur l'impôt sur les sociétés, la réduction est effectuée sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses ont été réalisées. L'excédent éventuel est utilisé pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des cinq exercices suivant celui au titre duquel elle est constatée (CGI, art. 220 E).

Les excédents de versements constatés au cours d'exercices antérieurs à ceux ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003 et qui n'ont pas été déduits du résultat imposable dans le cadre du précédent dispositif de déduction du résultat, peuvent donner lieu à réduction d'impôt, dans les conditions prévues ci-dessus, au titre des cinq exercices suivant leur constatation.

Les obligations déclaratives et les modalités d'imputation de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 *bis* du CGI sont fixées aux articles 49 *septies* X à 49 *septies* XB de l'annexe III au CGI.

Remarques :

- les dons versés aux organismes agréés dans les conditions prévues à l'article 1649 *nonies* du CGI et dont l'objet exclusif est de verser des aides financières permettant la réalisation d'investissements tels que définis au 1 de l'article 12 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), ou de fournir des prestations d'accompagnement à des petites et moyennes entreprises telles qu'elles sont définies à l'annexe I à ce règlement ouvrent également droit, et dans les mêmes conditions, à la réduction d'impôt (CGI, art. 238 bis-4).

L'agrément est délivré à l'organisme s'il s'engage à respecter continuellement l'ensemble des conditions suivantes :

1° La gestion de l'organisme est désintéressée ;

2° Ses aides et prestations ne sont pas rémunérées et sont utilisées dans l'intérêt direct des entreprises bénéficiaires ;

3° les aides accordées entrent dans le champ d'application de l'article 15 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 précité.

4° Le montant versé chaque année à une entreprise ne devra pas excéder 20 % des ressources annuelles de l'organisme ;

5° Les aides ne peuvent bénéficier aux entreprises exerçant à titre principal une activité visée à l'article 35 du CGI.

Un organisme ayant pour objet exclusif de participer, par le versement d'aides financières ne relevant pas du 1 de l'article 12 du règlement mentionné au premier alinéa du présent 4, à la création, à la reprise ou au développement de petites et moyennes entreprises telles qu'elles sont définies à l'annexe I au même règlement ou de leur fournir des prestations d'accompagnement peut également se voir délivrer l'agrément, sous réserve du respect des conditions mentionnées aux 1°, 2°, 4° et 5° et du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de

minimis ou du règlement (CE) n° 1535/2007 de la Commission, du 20 décembre 2007, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis dans le secteur de la production de produits agricoles ou du règlement (CE) n° 875/2007 de la Commission, du 24 juillet 2007, relatif à l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis dans le secteur de la pêche et modifiant le règlement (CE) n° 1860/2004 (loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 3).

L'agrément accordé aux organismes qui le sollicitent pour la première fois porte sur une période comprise entre la date de sa notification et le 31 décembre de la deuxième année qui suit cette date. En cas de demande de renouvellement d'agrément, ce dernier, s'il est accordé, l'est pour une période de cinq ans. Les articles 46 *quindecies* M à 46 *quindecies* Q de l'annexe III au CGI fixent les modalités d'application, notamment les dispositions relatives aux statuts des organismes bénéficiaires des dons, les conditions de retrait de l'agrément et les informations relatives aux entreprises aidées que les organismes communiquent au ministre ayant délivré l'agrément.

- ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons et versements effectués au profit d'organismes agréés dans les conditions prévues à l'article 1649 *nonies* du CGI, **dont le siège est situé dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'Espace économique européen** ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. L'agrément est accordé lorsque l'organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées l'article 238 *bis* du CGI.

Lorsque les dons et versements ont été effectués au profit d'un organisme non agréé, dont le siège est situé dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, la réduction d'impôt obtenue fait l'objet d'une reprise sauf lorsque le contribuable a produit dans le délai de dépôt de déclaration les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées par l'article 238 *bis* du CGI (CGI, art. 238 *bis*-4 *bis* ; décret n° 2011-225 du 28 février 2011 ; annexe IV, art. 121 Z *sexies*).

- les dispositions de l'article 238 *bis* du CGI sont indépendantes de celles applicables aux particuliers. Par suite, un exploitant individuel peut à la fois bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 200 du CGI afférente aux versements retenus dans la limite de 20 % du revenu imposable ou aux versements effectués à des organismes d'aide aux personnes en difficulté pour ceux réalisés à titre privé (cf. FP, n°s 100 et suiv.), et de la réduction d'impôt relative aux dépenses de mécénat réalisées dans le cadre de son entreprise, dans la limite de 5 % de son chiffre d'affaires, pour les versements qu'il fait figurer en comptabilité et qui ne constituent pas une charge déductible du revenu imposable. Bien entendu le même versement n'ouvre droit qu'à une seule réduction d'impôt.

- les versements effectués au profit d'associations d'élèves ou d'anciens élèves ne sont pas susceptibles de bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 *bis* du CGI.

1060-4

b. Déduction spéciale des dépenses d'acquisition d'œuvres originales d'artistes vivants et d'instruments de musique (CGI, art. 238 *bis* AB ; BOI-BIC-CHG-70-10).

L'article 238 *bis* AB du CGI institue une déduction spéciale en faveur des entreprises qui achètent des œuvres originales d'artistes vivants pour les exposer au public. Les entreprises bénéficient de la déduction dès lors que le bien acquis est exposé dans un lieu accessible au public, ou aux salariés, à l'exception de leurs bureaux, pendant la période correspondant à l'exercice d'acquisition et aux quatre années suivantes.

Sont également admises en déduction, les sommes versées au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003 et correspondant au prix d'acquisition d'instruments de musique. Pour bénéficier de la déduction, l'entreprise doit s'engager à prêter ces instruments à titre gratuit aux artistes qui en font la demande.

Ce régime concerne les sociétés soumises, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ainsi que celles qui relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes, quelle que soit la nature de l'activité professionnelle de l'entreprise.

Ces entreprises peuvent, pour la détermination de leur résultat imposable, déduire de manière extra-comptable, une somme correspondant au prix d'acquisition des œuvres concernées.

La déduction effectuée au titre de chaque exercice ne peut excéder la limite de **5 %** du chiffre d'affaires mentionnée au premier alinéa du 1 de l'article 238 *bis* du CGI, minorée du total des versements mentionnés au même article.

La déduction est pratiquée par fractions égales sur l'exercice d'acquisition de l'œuvre (ou de l'instrument) et :

- pour les œuvres acquises avant le 1^{er} janvier 1994 : sur les dix-neuf années suivant celle au cours de laquelle cet exercice a été clos ;
- pour les œuvres acquises à compter du 1^{er} janvier 1994 et jusqu'au 31 décembre 2001 : sur les neuf années suivant celle au cours de laquelle cet exercice a été clos ;
- pour les œuvres acquises à compter du 1^{er} janvier 2002 (ou pour les instruments acquis à compter du 1^{er} janvier 2003) : sur les quatre années suivant celle au cours de laquelle cet exercice a été clos.

Une somme équivalente à la déduction opérée doit être inscrite à un compte de réserve spéciale au passif du bilan de l'entreprise.

1060-5 *c. Déduction des versements à fonds perdus en faveur de la construction* (CGI, art. 39 quinquies).

Sont déductibles sous certaines conditions les versements faits à fonds perdus en faveur de la construction auprès de différents organismes ou sociétés se livrant à la construction de logements. Lorsque l'entreprise versante est astreinte à la participation des employeurs à l'effort de construction, il faut que les versements soient valables au regard de cette participation (cf. FP n^{os} 850 et suiv.).

1060-6 *d. Réduction d'impôt pour les dons en faveur de l'achat par l'État ou toute personne publique d'un trésor national* (CGI, art. 238 bis-0 A et annexe II, art. 171 BA à 171 BD ; BOI-IS-RICI-20-20)

L'article 238 bis-0 A du CGI, prévoit une réduction d'impôt égale à **90 %** des versements effectués en faveur de l'achat de trésors nationaux par l'État ou toute personne publique.

1°. Champ d'application

- **Période d'application du dispositif** : seuls les versements effectués à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi relative aux musées de France (à Paris, le 7 janvier 2002 et, pour le reste du territoire, le surlendemain de l'arrivée du Journal officiel du 5 janvier 2002 au chef lieu de canton) ouvrent droit à la réduction d'impôt sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel les versements ont été faits.

- **Entreprises concernées** : la réduction d'impôt est instituée en faveur des entreprises imposées à l'impôt sur les sociétés d'après leur bénéfice réel, quel que soit leur objet.

- **Biens concernés** : Sont susceptibles d'ouvrir droit à la réduction d'impôt les versements effectués en faveur de l'acquisition de biens culturels présentant le caractère de trésors nationaux ayant fait l'objet d'un refus de délivrance d'un certificat d'exportation et pour lesquels l'État a fait au propriétaire du bien une offre d'achat. La réduction d'impôt est également applicable, après avis motivé de la commission prévue à l'article L 111-4 du code du patrimoine, aux versements effectués en faveur de l'achat des biens culturels situés en France ou à l'étranger dont l'acquisition présenterait un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie.

2°. Procédure d'acceptation de l'offre de versement

Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, les versements effectués par l'entreprise auprès de l'agent comptable de la Réunion des musées nationaux doivent faire l'objet d'une acceptation par le ministre chargé de la culture et le ministre chargé du budget.

3°. Modalités d'application

La réduction d'impôt au titre d'un exercice se calcule à partir du montant du versement effectué par l'entreprise à la Réunion des musées nationaux pour l'acquisition du trésor national.

Elle est limitée à **90 %** des versements effectués en faveur de l'achat de biens culturels présentant le caractère de trésors nationaux ayant fait l'objet d'un refus d'exportation.

Elle ne peut être supérieure à **50 %** du montant de l'impôt dû par l'entreprise au titre de l'exercice d'imputation conformément au 1 de l'article 219 du CGI. En cas de pluralité de versements, cette limite de **50 %** s'apprécie par rapport au montant global des versements effectués au cours de l'exercice, et non pour chaque versement.

Les versements ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

La réduction d'impôt s'impute uniquement sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice de versement des sommes en faveur de l'achat d'un trésor national par l'État. L'imputation se fait au moment du paiement du solde de l'impôt, après les crédits d'impôts non

remboursables dont bénéficie l'entreprise (avoirs fiscaux, crédit d'impôt français et étranger), mais avant les crédits d'impôt reportables (crédit d'impôt recherche). Elle ne peut être utilisée pour le paiement des contributions calculées sur l'IS. Dans le cas où le montant de la réduction excède la moitié de l'IS dû au titre de l'exercice de versement des fonds, la fraction non imputée ne peut pas donner lieu à remboursement, ni à report sur l'IS dû au titre des exercices suivants.

1060-7

e. **Réduction d'impôt pour l'acquisition d'un Trésor national** (CGI, art. 238 bis-0 AB ; BOI-BIC-RICI-20-20)

L'article 238 bis-0 AB du CGI prévoit une réduction d'impôt égale à **40 %** du montant des dépenses consacrées par l'entreprise à l'achat de biens culturels faisant l'objet, à la date d'acquisition, d'un refus de certificat d'exportation.

1°. *Champ d'application.*

- **Période d'application de la réduction** : seules les dépenses effectuées à compter du 5 janvier 2002 (date de publication de la loi n° 2002-5 du 4 janvier 2002 relative aux musées de France) ouvrent droit au bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis-0 AB du CGI, sur l'impôt dû au titre de l'exercice au cours duquel ces dépenses ont été exposées.

- **Entreprises concernées** : peuvent bénéficier de la réduction d'impôt les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur régime d'imposition, leur objet ou leur forme.

- **Biens concernés** : sont susceptibles d'ouvrir droit à la réduction d'impôt les sommes consacrées par les entreprises à l'achat de biens culturels faisant l'objet à la date d'acquisition d'un refus de certificat en application des articles L 111-4 et L 121-1 du code du patrimoine. Seuls les biens culturels présentant le caractère de trésor national peuvent se voir refuser la délivrance du certificat d'exportation. En outre, ce bien ne doit pas avoir fait l'objet d'une offre d'achat de l'État ou d'une collectivité publique dans les conditions fixées par l'article L 121-1 du code du patrimoine.

2°. *Conditions de la réduction d'impôt*

La réduction d'impôt est subordonnée à l'obtention d'un agrément de l'autorité administrative et à la réunion des trois conditions suivantes :

- l'entreprise qui acquiert le bien s'engage à consentir au classement du bien comme monument historique en application de l'article L. 622-4 du code du patrimoine ou comme archives historiques en application de l'article L 212-15 du même code (loi n° 2008-696 du 15 juillet 2008 relative aux archives, art. 24) ;

- le bien culturel acquis par l'entreprise en pleine propriété ne doit pas être cédé avant l'expiration d'un délai de dix ans à compter de la date d'acquisition de ce bien ;

- durant la période d'incessibilité, l'entreprise doit placer le bien en dépôt, à titre gratuit, auprès d'un musée de France, d'un service public d'archives ou d'une bibliothèque relevant de l'État ou placée sous son contrôle technique (CGI, art. 238 bis-0 AB-d).

3°. *Modalités d'application de la réduction d'impôt*

La réduction d'impôt se calcule à partir du montant du coût d'acquisition du bien culturel.

Les sommes consacrées par les entreprises à l'achat d'un trésor national ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu ou sur les sociétés égale à **40 %** du coût d'acquisition de ce bien.

La réduction d'impôt s'impute uniquement sur l'impôt sur le revenu (dans ce cas, la réduction d'impôt est prise en compte dans le rôle) ou sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel le versement pour l'acquisition du trésor national a été effectué (dans ce cas, l'imputation se fait au moment du paiement du solde de l'impôt, après les prélèvements libératoires et les crédits d'impôts non remboursables dont bénéficie l'entreprise mais avant les crédits d'impôt reportables).

La réduction d'impôt ne peut pas être utilisée pour le paiement des contributions calculées sur l'IS. Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt dû au titre de l'exercice de versement des fonds, la fraction non imputée ne peut pas donner lieu à remboursement, ni à report sur l'impôt dû au titre d'un exercice suivant celui du versement.

La cession du bien pendant le délai d'incessibilité de dix ans à compter de son acquisition, sa non mise en dépôt auprès d'un musée de France pendant la même période ou le non-respect de l'engagement de consentir au classement du bien comme monument historique entraînent la remise en cause de la réduction d'impôt.

1060-8 f. Attribution, fourniture ou mise à disposition gratuite par les entreprises à leurs salariés de matériels informatiques (CGI, art. 39-11 ; RES N° 2005/30).

Afin d'encourager l'équipement des ménages en matériel informatique, il a été instauré un régime fiscal et social dérogatoire au droit commun lors de l'attribution ou de la mise à disposition, dans certaines conditions, de matériels informatiques neufs par les entreprises à leurs salariés. Ce régime, qui s'appliquait sur option des entreprises, permettait l'exonération des avantages en nature résultant de ces opérations, dans la limite de **1 525 €** par salarié, de l'impôt sur le revenu et des cotisations et contributions sociales. En contrepartie, les entreprises devaient réintégrer les charges afférentes à ces opérations pour la détermination de leur résultat imposable. En ce qui concerne ce dispositif, qui s'est appliqué aux opérations réalisées dans le cadre d'un accord d'entreprise ou de groupe conclu, selon les modalités prévues aux articles L. 3322-6 et L. 3322-7 du code du travail, entre le 1^{er} janvier 2001 et le 31 décembre 2005, voir le § 1060-8 de l'édition 2008 du précis de fiscalité.

1060-9 11. Dépenses engagées lors de la création de sites internet**a. Réalisation, acquisition du site****1°. Dépenses exposées par l'entreprise pour la création d'un site internet**

Les dépenses exposées lors de la phase **de recherche préalable** doivent être inscrites parmi les charges de l'exercice au cours duquel elles sont engagées. Elles font l'objet d'une déduction immédiate sur le plan fiscal.

Les dépenses exposées lors de la phase **de développement et de mise en production** à l'exception de celles relatives à l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine, doivent être assimilées sur le plan fiscal à des dépenses de conception de logiciels utilisés pour les besoins propres de l'entreprise. Ainsi, lorsque ces dépenses sont immobilisées, l'entreprise peut, si elle fait le choix de la déduction immédiate sur le plan fiscal conformément aux dispositions du I de l'article 236 du CGI, constater une dotation aux amortissements sur la valeur totale du site dès la clôture de l'exercice au cours duquel les dépenses ont été inscrites à l'actif et porter au compte d'amortissements dérogatoires la différence entre cette valeur et le montant de la dotation correspondant à l'amortissement comptable.

Les dépenses engagées au cours de la phase **d'exploitation**, qui incluent la formation du personnel, sont assimilables à des frais de maintenance ou d'actualisation, qui doivent être déduits du résultat au titre de l'exercice au cours duquel ils sont engagés. Il en est de même des frais engagés par l'entreprise pour faire répertorier son site internet sur des sites annuaires ou des moteurs de recherche qui s'apparentent à des dépenses de publicité.

2°. Dépenses exposées par l'entreprise pour l'acquisition d'un site internet

Lorsqu'il est acquis par l'entreprise en vue d'être utilisé pour les besoins de son exploitation pendant plusieurs exercices, le site constitue un élément incorporel de l'actif immobilisé, assimilable sur le plan fiscal à un logiciel. Conformément aux dispositions du II de l'article 236 du CGI, les entreprises peuvent pratiquer un amortissement exceptionnel du coût du site acquis sur une période de douze mois. Cet amortissement est exclu du régime des amortissements régulièrement comptabilisés et réputés différés sur le plan fiscal en période déficitaire. Ce mode d'amortissement demeure facultatif et les entreprises conservent la possibilité de procéder à un amortissement normal du site, selon le mode linéaire, sur sa durée probable d'utilisation.

b. Accès au réseau et hébergement

Les contrats d'accès au réseau et d'hébergement sont des contrats de prestations de services continues qui se rapprochent des contrats d'abonnement téléphonique. Le montant acquitté à ce titre constitue donc une charge déductible au titre des exercices au cours desquels la prestation est rendue. Corrélativement, les produits de ces prestations doivent être pris en compte au fur et à mesure de leur exécution.

Dans l'hypothèse où le site internet est hébergé sur des matériels qui sont la propriété de l'entreprise, ceux-ci doivent, bien entendu, être portés à l'actif de l'entreprise et amortis sur leur durée normale d'utilisation.

c. Création, acquisition et enregistrement d'un nom de domaine

Les coûts relatifs à l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine ne sont inscrits à l'actif que lorsque l'entreprise a choisi d'inscrire à l'actif en tant qu'immobilisation incorporelle l'ensemble des coûts éligibles engagés au titre de la phase de développement et de production.

VII. CHARGES FINANCIÈRES

(BOI-BIC-CHG-50)

1061

Les frais financiers sont en principe déductibles dès lors qu'ils répondent aux conditions générales de déduction des charges (cf. n^{os} 1029 et suiv.).

Ils s'entendent des agios, commissions et autres frais bancaires ou assimilés, et, plus généralement des intérêts versés en raison des sommes prêtées à l'entreprise.

Toutefois, plusieurs dispositions limitent la déductibilité des charges financières (cf. n° 1064-2 et suiv.).

1062 1. Intérêts des sommes prêtées par des tiers. Les intérêts des sommes dues à des tiers doivent - à la différence des remboursements portant sur les sommes elles-mêmes - être déduits des résultats de l'exercice au cours duquel ils sont devenus une dette certaine, c'est-à-dire de l'exercice durant lequel ils ont couru. Toutefois, lorsque le contrat de prêt comporte pour le paiement des intérêts des échéances régulières dont la périodicité n'est pas supérieure à un an, les entreprises peuvent déduire ces intérêts des résultats de l'exercice au cours duquel ils sont échus. Cette mesure n'est pas applicable aux frais d'escompte d'effets commerciaux.

Les contrats de prêts, le montant des versements correspondants et l'identité du bénéficiaire doivent être déclarés à l'administration (cf. FP, n°s 924 et suiv.).

Les intérêts d'un emprunt pour les besoins personnels de l'exploitant ou d'un associé ne sont évidemment pas déductibles.

De même, dans la situation où le compte de l'exploitant devient débiteur en raison des **prélèvements nets** effectués par ce dernier, seuls sont déductibles les frais financiers afférents à la partie de l'emprunt qui excède le montant de ces mêmes prélèvements limité, le cas échéant, au solde débiteur du compte de l'exploitant. La quote-part non déductible des charges financières est déterminée par le rapport du solde débiteur moyen annuel du compte de l'exploitant - ou, s'il lui est inférieur, du montant moyen annuel de ses prélèvements nets - au montant moyen des prêts et avances de l'exercice.

1063 2. Intérêts du capital. Les sommes de toute nature versées à titre de rémunération des fonds propres de l'entreprise - qu'ils soient capitalisés ou mis en réserve - ne sont pas déductibles du bénéfice soumis à l'impôt.

1064 3. Charges financières, autres que les intérêts, afférentes à certains emprunts (CGI, art. 39-1-1^o *ter*).

L'article 39-1-1^o *ter* du CGI prévoit une règle particulière de déduction des charges financières, autres que les intérêts, afférentes à des emprunts émis ou conclus à compter du 1^{er} janvier 1993, lorsque ceux-ci comportent une rémunération (différence entre le prix de remboursement et le prix d'émission) qui représente plus de 10 % des sommes reçues par l'emprunteur à l'émission.

La fraction courue de cette rémunération est déductible au titre de chaque exercice, selon une répartition actuarielle sur la durée de l'emprunt, en appliquant la méthode des intérêts composés.

Les emprunts indexés, sauf pour la partie de la rémunération certaine dans son principe et son montant, les emprunts convertibles et ceux dont le remboursement est laissé à la seule initiative de l'emprunteur ne sont pas concernés par le dispositif.

1064-1 4. Frais d'émission des emprunts (CGI, art. 39-1-1^o *quater* ; ann. III, art. 2 D).

Sur option irrévocable et globale pour une durée de deux ans, les entreprises peuvent étaler les frais d'émission d'emprunts sur la durée de vie de l'emprunt.

Cette déduction peut être opérée de manière linéaire ou au prorata de la rémunération courue.

Le dispositif d'étalement est applicable aux emprunts de toute nature. L'option est reconduite tacitement par période de deux ans.

En cas de remboursement anticipé d'un emprunt, de conversion ou d'échange, les frais d'émission non encore déduits sont admis en charge au prorata du capital remboursé, converti ou échangé.

Ces dispositions ne sont pas applicables aux emprunts dont le remboursement est à la seule initiative de l'emprunteur.

1064-2 5. Intérêts alloués aux comptes courants d'associés.

a. Intérêts versés aux associés de sociétés passibles ou non de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 39-1-3^o ; BOI-BIC-CHG-50-50-30). Les intérêts alloués aux sommes versées par les associés (dirigeants ou non) dans la caisse sociale ou laissées par eux à la disposition de l'entreprise (par exemple, bénéfices mis en distribution, mais non prélevés par les associés et laissés en compte-courant ; créances sur la société détenues par un associé et non réclamées), en sus de leur part de capital, sont admis en déduction dans la limite d'un taux égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans.

La moyenne afférente à l'année **2011** s'établit à **3,99 %** pour les entreprises dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Le taux moyen trimestriel du 1^{er} trimestre 2012 s'établit à 4,01 %, celui du 2^e trimestre 2012 à 3,47 %, celui du 3^e trimestre 2012 à 3,07 %.

La déduction est subordonnée à la condition que le capital ait été entièrement libéré¹ (cette disposition s'applique aussi bien en cas de constitution de société que d'augmentation de capital²).

1064-3 La rémunération visée à l'article 39-1-1^o *ter* du CGI (cf. n^o 1064) est prise en compte pour l'application de la limitation de la déduction des sommes mises ou laissées à la disposition d'une société par ses actionnaires ou associés (CGI, art. 39-1-3^o, al. 4).

1064-4 Ainsi, afin de déterminer la fraction déductible des intérêts et autres rémunérations, il convient de comparer à la clôture de chaque exercice :

- d'une part, le montant maximal des intérêts et autres rémunérations déductibles en application des dispositions de l'article 39-1-3^o du CGI (application du taux maximum : cf. n^o 1064-2) ;
- d'autre part, le montant des intérêts contractuels courus durant l'exercice, augmenté de la fraction courue de la rémunération visée à l'article 39-1-1^o *ter* du code déjà cité (cf. n^o 1064), et le cas échéant, du produit des clauses d'indexation.

Les entreprises peuvent déduire de leurs résultats imposables la somme correspondant au plus faible de ces montants. L'excédent éventuel fait l'objet d'une réintégration.

1064-5 Cette limite est applicable aux intérêts afférents aux avances consenties par une société-mère (cf. n^o 1445) à une filiale lorsque ces avances proviennent de sommes empruntées, jusqu'au 31 mars 2009, par appel public à l'épargne et à compter du 1^{er} avril 2009 par offre au public sur le marché obligataire ou par émission de titres de créances négociables sur un marché réglementé en vertu d'une disposition législative particulière et non susceptibles d'être cotés.

Associés intervenant à titre de clients ou de fournisseurs ordinaires. Les conditions tenant à la libération du capital et au taux maximum des intérêts ne s'appliquent pas aux intérêts versés par l'entreprise à des associés intervenant, dans le cadre de relations commerciales, à titre de clients ou de fournisseurs ordinaires.

Remarques :

1. s'agissant du prélèvement libératoire sur les intérêts des comptes courants d'associés, cf. FP, n^o 616.

1065 *b. Intérêts versés par une société soumise à l'impôt sur les sociétés à des entreprises liées au sens de l'article 39-12 du CGI* (CGI, art. 212 ; décret n^o 2007-282 du 1^{er} mars 2007 ; RES N^o 2009/04, N^o 2009/38)

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, les intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise par une entreprise liée directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 du CGI sont déductibles dans la limite de ceux calculés d'après le taux prévu au premier alinéa du 3^o du 1 de l'article 39 du même code (cf. n^o 1064-2) ou, s'ils sont supérieurs, d'après le taux que cette entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues.

1065-1 Lorsque le montant des intérêts servis par une entreprise à l'ensemble des entreprises liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 du CGI et déductibles conformément au n^o 1065 excède simultanément au titre d'un même exercice les trois limites suivantes :

- a) Le produit correspondant au montant desdits intérêts multiplié par le rapport existant entre une fois et demie le montant des capitaux propres, apprécié au choix de l'entreprise à l'ouverture ou à la clôture de l'exercice et le montant moyen des sommes laissées ou mises à disposition par l'ensemble des entreprises liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 du CGI au cours de l'exercice,
- b) 25 % du résultat courant avant impôts préalablement majoré desdits intérêts, des amortissements pris en compte pour la détermination de ce même résultat et de la quote-part de loyers de crédit-bail prise en compte pour la détermination du prix de cession du bien à l'issue du contrat,

1. Cette disposition n'est pas applicable aux sociétés coopératives régies par la loi n^o 47-1775 du 10 septembre 1947 modifiée (CGI, art. 212-IV).

2. Toutefois, il est admis que cette disposition ne soit pas appliquée lorsque l'acte constatant l'augmentation de capital prévoit expressément la libération intégrale du capital souscrit dans un délai maximum de trois ans.

c) Le montant des intérêts servis à cette entreprise par des entreprises liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 du CGI,

la fraction des intérêts excédant la plus élevée de ces limites ne peut être déduite au titre de cet exercice, sauf si cette fraction est inférieure à **150 000 €**.

Toutefois, cette fraction d'intérêts non déductible immédiatement peut être déduite au titre de l'exercice suivant à concurrence de la différence calculée au titre de cet exercice entre la limite mentionnée au b et le montant des intérêts admis en déduction en vertu du n° 1065. Le solde non imputé à la clôture de cet exercice est déductible au titre des exercices postérieurs dans le respect des mêmes conditions sous déduction d'une décote de 5 % appliquée à l'ouverture de chacun de ces exercices. Pour l'application de ces dispositions, les entreprises doivent joindre à leur déclaration de résultat de chaque exercice un état de détermination et de suivi des intérêts non admis en déduction conforme au modèle fourni par l'administration (décret n° 2007-282 du 1^{er} mars 2007).

Pour les exercices clos à compter du **31 décembre 2010**, pour l'application du n° 1065-1, **sont assimilés** à des intérêts servis à une entreprise liée directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 et admis en déduction en vertu du l de l'article 212 (cf. n° 1065), les intérêts qui rémunèrent des sommes laissées ou mises à disposition dont le remboursement est garanti par une sûreté accordée par une entreprise liée au débiteur, ou par une entreprise dont l'engagement est garanti par une sûreté accordée par une entreprise liée au débiteur, à proportion de la part de ces sommes dont le remboursement est ainsi garanti. Toutefois, les intérêts rémunérant des sommes dont le remboursement est garanti directement ou indirectement par une sûreté accordée par une entreprise ne sont pas pris en compte pour la détermination de la limite mentionnée au c applicable à l'entreprise ayant accordé cette sûreté. Des exceptions au principe d'assimilation mentionné ci-avant sont prévues pour les sommes laissées ou mises à disposition :

- à raison d'obligations émises dans le cadre d'une offre au public au sens de l'article L. 411-1 du code monétaire et financier ou d'une réglementation étrangère équivalente ;
- pour leur fraction dont le remboursement est exclusivement garanti par le nantissement des titres du débiteur, ou de créances sur ce débiteur, ou des titres d'une société détenant directement ou indirectement le débiteur lorsque le détenteur de ces titres et le débiteur sont membres d'un même groupe mentionné à l'article 223 A ;
- à la suite du remboursement d'une dette préalable, rendu obligatoire par la prise de contrôle du débiteur, ou, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2010, en exécution d'une procédure de sauvegarde ou d'un redressement judiciaire, dans la limite du capital remboursé et des intérêts échus à cette occasion ;
- à raison d'emprunts contractés antérieurement au 1^{er} janvier 2011 à l'occasion d'une opération d'acquisition de titres ou de son refinancement (CGI, art. 212-II-3).
- à raison d'emprunts contractés par une société civile ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente et garantis par l'un ou plusieurs de ses associés, sous réserve toutefois que, d'une part, la quotité garantie par le ou les associés n'excède pas pour chaque emprunt la proportion de leurs droits dans ladite société civile et, d'autre part, que les sommes empruntées ne soient pas à nouveau mises à disposition par cette société à une autre entreprise qui lui est liée au sens du 12 de l'article 39 du CGI.

1065-2

Les dispositions du n° 1065-1 ne s'appliquent pas aux intérêts dus à raison des sommes ayant servi à financer :

- 1^o Des opérations de financement réalisées dans le cadre d'une convention de gestion centralisée de la trésorerie d'un groupe par l'entreprise chargée de cette gestion centralisée ;
- 2^o L'acquisition de biens donnés en location dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier.

Ces dispositions ne s'appliquent pas non plus aux intérêts dus par les établissements de crédit mentionnés à l'article L. 511-9 du code monétaire et financier.

Les sommes et intérêts mentionnés au premier alinéa, ainsi que les intérêts servis à ces entreprises ou ces établissements pour les opérations prévues aux 1^o et 2^o, ne sont pas pris en compte pour le calcul de la fraction mentionnée au cinquième alinéa du n° 1065-1 et pour la détermination des limites fixées aux a et c du n° 1065-1 ainsi que de la majoration d'intérêts indiquée au b du n° 1065-1.

1065-3

Les dispositions des n°s 1065-1 et 1065-2 ne s'appliquent pas si l'entreprise apporte la preuve que le ratio d'endettement du groupe auquel elle appartient est supérieur ou égal à son propre ratio d'endettement au titre de l'exercice mentionné au n° 1065-1. Le groupe s'entend de l'ensemble des entreprises françaises ou étrangères placées sous le contrôle exclusif d'une même société ou personne morale, au sens du II de l'article L. 233-16 du code de commerce.

L'appréciation des droits de vote détenus indirectement par la société ou personne morale s'opère en additionnant les pourcentages de droits de vote détenus par chaque entreprise du groupe. Le ratio d'endettement de l'entreprise correspond au rapport existant entre le montant total de ses dettes et le montant de ses capitaux propres. Le ratio d'endettement du groupe est déterminé en tenant compte des dettes, à l'exception de celles envers des entreprises appartenant au groupe, et des capitaux propres, minorés du coût d'acquisition des titres des entreprises contrôlées et retraités des opérations réciproques réalisées entre les entreprises appartenant au groupe, figurant au bilan du dernier exercice clos de l'ensemble des entreprises appartenant au groupe.

Pour plus d'informations concernant le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation visé à l'article 212 du CGI, cf. RES N° 2009/38.

1066

Remarques :

1. Les limites résultant des articles 39-1-3° et 212 du CGI doivent s'apprécier exercice par exercice en tenant compte des intérêts effectivement courus à la clôture de l'exercice et non de ceux prévus à la date où l'emprunt a été contracté.
2. Les produits des **clauses d'indexation** afférentes aux sommes mises ou laissées à la disposition d'une société par ses associés ou ses actionnaires sont assimilés à des intérêts (CGI, art. 39-1-3°, al. 3). Ces produits ne sont déductibles que si la clause d'indexation est licite et si la rémunération totale (produits de la clause d'indexation ajoutés aux autres avantages, notamment les intérêts) présente un caractère normal.
3. Le droit à déduction des intérêts d'emprunts contractés personnellement par un dirigeant pour les besoins de l'entreprise est soumis à la fois à la limitation de l'article 39-1-3° du CGI et, lorsqu'elle est applicable, à celle de l'article 212.
4. En ce qui concerne l'imposition des intérêts au nom des associés, cf. n° 1578 et FP n°s 614-1 et suivants.
5. Coût des emprunts (CGI, annexe III, art. 38 *undecies*).

Aux termes de l'article 38 *undecies* de l'annexe III au CGI, sur option de l'entreprise, les coûts d'emprunts qui financent l'acquisition ou la production d'une immobilisation, corporelle ou incorporelle, ou d'un élément inscrit en stock ou en encours peuvent être compris dans le coût d'origine de l'immobilisation ou du stock. Il s'agit en pratique d'un alignement sur le traitement comptable des frais d'emprunt. En cas d'option pour l'incorporation dans le coût d'origine des immobilisations ou des stocks des intérêts correspondant aux avances directement attribuables aux actifs consenties par des entreprises liées, il est admis que ces intérêts ne soient pas soumis aux dispositions du II de l'article 212 du CGI relatives à la sous-capitalisation, y compris lorsqu'ils sont déduits ultérieurement de manière indirecte, sous forme d'amortissement, de provision ou lors de la cession de ces actifs. En revanche, les dispositions du I de l'article 212 du même code concernant le taux d'intérêt plafond demeurent applicables dans cette situation.

6. En ce qui concerne le prélèvement obligatoire sur les produits de placement à revenu fixe payés hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif, cf. RES N° 2010/11.

1066-1

6. Réintégration de certaines charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation (CGI, art. 209-IX).

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2012, les charges financières afférentes à l'acquisition des titres de participation mentionnés au troisième alinéa du *a quinquies* du I de l'article 219 sont rapportées au bénéfice de l'exercice lorsque l'entreprise n'est pas en mesure de démontrer par tous moyens, au titre de l'exercice ou des exercices couvrant une période de douze mois à compter de la date d'acquisition des titres ou, pour les titres acquis au cours d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2012, du premier exercice ouvert après cette date, que les décisions relatives à ces titres sont effectivement prises par elle ou par une société établie en France la contrôlant au sens du I de l'article L. 233-3 du code de commerce ou par une société établie en France directement contrôlée par cette dernière au sens du même article L. 233-3 et, lorsque le contrôle ou une influence est exercé sur la société dont les titres sont détenus, que ce contrôle ou cette influence est effectivement exercé par la société détenant les titres ou par une société établie en France la contrôlant au sens du I dudit article ou par une société établie en France directement contrôlée par cette dernière au sens dudit article L. 233-3.

Pour l'application de ces dispositions, les charges financières afférentes à l'acquisition des titres acquis sont réputées égales à une fraction des charges financières de l'entreprise les ayant acquis égale au rapport du prix d'acquisition de ces titres au montant moyen au cours de l'exercice de la dette de l'entreprise les ayant acquis. Les fractions d'intérêts non déductibles au cours de l'exercice en application de l'article 212 du CGI et des six derniers alinéas de l'article 223 B du même code ne sont pas prises en compte pour le calcul des charges

financières devant être rapportées au bénéfice de l'exercice en application de l'article 209 du CGI (CGI, art. 209-IX, 7 instauré par l'article 23 de la loi de finances pour 2013).

La réintégration s'applique au titre de l'exercice au titre duquel la démonstration mentionnée ci-dessus doit être apportée et des exercices clos jusqu'au terme de la huitième année suivant celle de l'acquisition.

Le montant des charges financières et celui des dettes s'apprécie au titre de chaque exercice.

Ces dispositions ne sont pas applicables :

- lorsque la valeur totale des titres de participation mentionnés au troisième alinéa du a *quinquies* du I de l'article 219 du CGI détenus par une société est inférieure à un million d'euros ;
- au titre des exercices pour lesquels l'entreprise apporte la preuve :
 - que les acquisitions de titres mentionnées ci-avant n'ont pas été financées par des emprunts dont elle ou une autre société du groupe auquel elle appartient supporte les charges ;
 - ou que le ratio d'endettement du groupe auquel elle appartient est supérieur ou égal à son propre ratio d'endettement.

Précision : En cas de fusion, de scission ou d'opération assimilée au cours de la période de 8 années mentionnée ci-avant et pour la fraction de cette période restant à courir, les charges financières déduites pour la détermination du résultat de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport sont rapportées à ce résultat pour une fraction égale au rapport du prix d'acquisition par la société absorbée ou scindée des titres mentionnés au 1 au montant moyen au cours de l'exercice de la dette de l'entreprise absorbante ou bénéficiaire de l'apport. En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, la réintégration des charges financières est faite par la société détentrice des titres à l'issue de l'opération et le prix d'acquisition par la société scindée des titres mentionnés au même 1 est retenu, pour l'application du présent 3, au prorata du montant de l'actif net réel apporté à la ou les sociétés bénéficiaires des apports apprécié à la date d'effet de l'opération.

1066-2 7. Limitation générale de la déductibilité des charges financières des entreprises non membres d'un groupe (CGI, art. 212 *bis* nouveau instauré par l'article 23 de la loi de finances pour 2013).

1°. Les charges financières nettes afférentes aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise non membre d'un groupe, au sens de l'article 223 A, sont réintégrées au résultat pour une fraction égale à **15 %** de leur montant (ce taux est porté à **25 %** pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2014).

2°. Le 1° ne s'applique pas lorsque le montant total des charges financières nettes de l'entreprise est inférieur à **trois millions d'euros**.

3°. Pour l'application des 1° et 2°, le montant des charges financières nettes est entendu comme le total des charges financières venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise, diminué du total des produits financiers venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition par l'entreprise.

Les charges et produits mentionnés au premier alinéa du présent 3° incluent le montant des loyers, déduction faite de l'amortissement, de l'amortissement financier pratiqué par le bailleur en application du I de l'article 39 C du CGI et des frais et prestations accessoires facturés au preneur en cas d'opération de crédit-bail, de location avec option d'achat ou de location de biens mobiliers conclue entre entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI.

4°. Pour l'application du 1°, le montant des charges financières est diminué des fractions des charges financières non admises en déduction en application du IX de l'article 209 du CGI et de l'article 212 du même code (cf. n° 1066-1 et 1065).

5°. Le même 1° ne s'applique pas aux charges financières supportées par le délégataire, concessionnaire et partenaire privé, afférentes aux biens acquis ou construits par lui dans le cadre :

- D'une délégation de service public mentionnée à l'article 38 de la loi n° 93-122 du 29 janvier 1993 relative à la prévention de la corruption et à la transparence de la vie économique et des procédures publiques ;
- D'un contrat de concession de travaux publics, tel que défini par l'ordonnance n° 2009-864 du 15 juillet 2009 relative aux contrats de concession de travaux publics ;
- D'un contrat de concession mentionné à l'article L. 2224-31 du code général des collectivités territoriales ;
- D'un contrat de partenariat, tel que défini par l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat ;

- D'un bail emphytéotique, tel que défini à l'article L. 1311-2 du code général des collectivités territoriales ou à l'article L. 6148-2 du code de la santé publique.

Les charges financières mentionnées au premier alinéa du présent 5° s'entendent également de celles supportées par la société dont l'objet unique est la détention de titres de sociétés agissant exclusivement en tant que délégataire, concessionnaire ou partenaire privé dans le cadre de contrats mentionnés ci-dessus.

Le présent 5° s'applique aux charges financières supportées dans le cadre des contrats mentionnés ci-dessus déjà signés au 30 décembre 2012.

Remarque : s'agissant de la limitation de la déductibilité des charges financières afférentes aux sommes laissées ou mises à disposition de sociétés membres d'un groupe, cf. n° 1442-1.

VIII. CHARGES DIVERSES

1067

Sont déductibles les pertes diverses (exceptionnelles ou sur exercices antérieurs) répondant aux conditions générales de déduction définies aux n°s 1029 et suiv. et dont il n'a pas déjà été tenu compte sous une autre forme (par exemple : pertes comptabilisées au compte de résultat ou couvertes par des provisions). Il en est ainsi notamment des pertes :

- de change supportées à l'occasion d'opérations effectuées en monnaies étrangères ou résultant de l'évaluation, à la clôture de l'exercice, des avoirs, créances et dettes libellés en devises (cf. n° 1011-1) ;

- occasionnées par des vols ou détournements de biens autres que ceux dont la disparition affecte normalement l'évaluation des stocks (les pertes de l'espèce sont déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel le vol ou le détournement a été découvert) ;

- supportées à la suite d'inondations ou d'incendies ;

- correspondant au montant de créances qui se rattachent à l'activité normale de l'entreprise et dont l'irrecouvrabilité revêt un caractère définitif (cf. aussi n° 1156) ;

- résultant de l'abandon de créances figurant à l'actif, consenti dans l'intérêt commercial de l'entreprise créancière ;

- résultant des abandons de créances à caractère commercial consentis ou supportés dans le cadre d'un plan de sauvegarde ou de redressement (CGI, art. 39-1-8°).

• **Aides consenties à une autre entreprise** (CGI, art. 39-13 instauré par l'article 17 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 et modifié par l'article 31 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012).

Pour les exercices clos à compter du **4 juillet 2012**, sont exclues des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt les aides de toute nature consenties à une autre entreprise, à l'exception des aides à caractère commercial.

Cette disposition ne s'applique pas aux aides consenties en application d'un accord constaté ou homologué dans les conditions prévues à l'article L. 611-8 du code de commerce ni aux aides consenties aux entreprises pour lesquelles une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire est ouverte. Lorsque ces aides ne revêtent pas un caractère commercial, elles sont déductibles à hauteur de la situation nette négative de l'entreprise qui en bénéficie et, pour le montant excédant cette situation nette négative, à proportion des participations détenues par d'autres personnes que l'entreprise qui consent les aides.

• **Opérations réalisées sur les marchés financiers à terme.**

Les pertes dégagées sur les contrats à terme d'instruments financiers en cours à la clôture de l'exercice, à l'exception des contrats conclus à l'occasion d'une opération d'échange d'actions (cf. n° 1257-3), sont comprises dans les résultats imposables de cet exercice (CGI, art. 38-6-1°).

Toutefois, lorsqu'une entreprise a pris des positions¹ symétriques, c'est-à-dire des positions dont la valeur ou le rendement varient de manière inversée ou corrélée, la perte sur une de ces positions n'est déductible des résultats imposables que pour la partie qui excède les gains non encore imposés sur les positions prises en sens inverse, à condition que l'ensemble de l'opération ait été déclarée par l'entreprise (CGI, art. 38-6-3°).

Les pertes réalisées par les organismes sans but lucratif ne sont pas déductibles.

1. Une position s'entend de la détention, directe ou indirecte, de contrats à terme d'instruments financiers de valeurs mobilières, de devises, de titres de créances négociables, de prêts ou d'emprunts, ou d'un engagement portant sur ces éléments.

1068 Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, les dépenses exposées à l'occasion d'**études archéologiques** préalables ou d'**opérations archéologiques** qui constituent un élément du prix de revient d'une immobilisation pourront, à titre temporaire, être déduites des résultats de l'exercice au cours duquel elles sont engagées (CGI, art. 236 *ter*).

1069 • **Adaptation des dispositions fiscales à l'évolution des règles comptables- approche par composants** (CGI, art 237 *septies* ; Annexe II, art. 15 bis)

La majoration ou la minoration du bénéfice imposable du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005 résultant de l'application aux immobilisations de la méthode par composants est répartie, par parts égales, sur cet exercice et les quatre exercices ou périodes d'imposition suivants.

Toutefois, lorsque le montant de la majoration ou minoration n'excède pas **150 000 euros**, l'entreprise peut renoncer à l'étalement prévu.

Le montant des charges à répartir, à l'exception des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, transféré dans un compte d'immobilisation au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004 ne peut être amorti ou déprécié.

Pour l'application des dispositions de l'article 39 *duodecies* du CGI, les plus ou moins-values sont respectivement majorées ou minorées du montant des charges à répartir mentionnées ci-avant diminué des amortissements exclus des charges déductibles en application des mêmes dispositions.

• Pour les exercices **ouverts à compter du 1^{er} janvier 2012**, les mutuelles et leurs unions peuvent constituer un compte de réserve spéciale de solvabilité et déduire de leur résultat imposable, dans certaines limites, les dotations à ce compte (CGI, art. 217 *septdecies*).

IX. RELEVÉ DÉTAILLÉ DE CERTAINES CATÉGORIES DE FRAIS GÉNÉRAUX

(CGI, art. 39-5 et 54 *quater* ; ann. IV, art. 4 J ; BOI-BIC-CHG-40-60)

1070 Les entreprises exerçant une activité industrielle ou commerciale et soumises à l'impôt sur le revenu d'après un régime réel d'imposition, et les sociétés ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés, sont tenus de fournir à l'appui de la déclaration de leur résultats de chaque exercice le relevé détaillé de certaines catégories de frais ainsi que, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011, le relevé détaillé des dépenses mentionnées au 3^e alinéa de l'article 238 A nouveau du CGI et déduite pour l'établissement de l'impôt, lorsque leur montant excède les limites suivantes (CGI, ann. IV, art. 4 J modifié) :

- **300 000 €** ou **150 000 €** pour l'ensemble des rémunérations directes et indirectes versées aux dix ou cinq personnes les mieux rémunérées (suivant que l'effectif du personnel dépasse ou non 200 salariés) ou **50 000 €** pour l'une d'entre elles prise individuellement (sans qu'il y ait lieu de distinguer le nombre de collaborateurs) ;

- **15 000 €** pour les frais de voyage et de déplacement exposés par ces personnes ;

- **30 000 €** pour le total, d'une part, des dépenses et charges afférentes aux véhicules et autres biens dont ces mêmes personnes peuvent disposer en dehors des locaux professionnels, et d'autre part, des dépenses et charges afférentes aux immeubles qui ne sont pas affectés à l'exploitation ;

- **3 000 €** pour les cadeaux de toute nature, à l'exception des objets conçus spécialement pour la publicité et dont la valeur unitaire ne dépasse pas **65 € TTC** par bénéficiaire ;

- **6 100 €** pour les frais de réception, y compris les frais de restaurant et de spectacles.

Toutefois les *entreprises individuelles* ne sont tenues de fournir que les renseignements relatifs aux deux dernières catégories de frais. Elles doivent servir, à cet effet, le cadre prévu dans la déclaration de résultats n° 2031.

La production de ces renseignements est assurée au moyen de l'imprimé n° 2067 qui doit comporter des données propres à l'exercice pour lequel il est souscrit et celles se rapportant à l'exercice précédent.

Il suffit qu'une seule des limites catégorielles soit dépassée au cours d'un exercice ou d'une période d'imposition pour que la production du relevé soit obligatoire. Il en est ainsi même lorsque l'entreprise emploie moins de cinq salariés.

Lorsque ces dépenses augmentent dans une proportion supérieure à celle des bénéfices imposables ou que leur montant excède celui de ces bénéfices :

- l'administration peut demander à l'entreprise de justifier qu'elles sont nécessitées par sa gestion (CGI, art. 39-5, 4^e al.). En cas de désaccord, le différend peut être soumis à la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ;

- les chiffres globaux, correspondant à chacune des catégories de ces dépenses, sont communiqués à la plus proche assemblée générale des actionnaires sous la responsabilité des commissaires aux comptes (CGI, art. 223 *quinquies*).

- 1070-1 Les entreprises qui n'ont pas produit à l'appui de leur déclaration de résultats de l'exercice le relevé détaillé de certains frais généraux ou qui ont fourni des renseignements incomplets, sont sanctionnées par l'amende prévue à l'article 1763 du CGI (cf. RC n° 7307).

X. VERSEMENTS EFFECTUÉS DANS LES PAYS DONT LE RÉGIME FISCAL EST PRIVILÉGIÉ

(CGI, art. 238 A ; BOI-BIC-CHG-80)

- 1071 Certaines sommes payées ou dues par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un État étranger ou un territoire situé hors de France et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont admises comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le **débitéur apporte la preuve** que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

Il en est de même pour tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un de ces États ou territoires.

Les bénéficiaires sont regardés comme soumis à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré s'ils n'y sont pas imposables ou s'ils y sont assujettis à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont ils auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si ils y avaient été domiciliés ou établis.

Cette mesure vise :

- les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements ;
- les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ;
- les rémunérations de services (salaires, honoraires, commissions, etc.).

Pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2011**, les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, à l'exception de ceux dus au titre d'emprunts conclus avant le 1^{er} mars 2010 ou conclus à compter de cette date mais assimilables à ces derniers, ainsi que les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, ne sont pas admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt, sauf si le débiteur apporte la preuve mentionnée au premier alinéa de l'article 238 A et démontre que les opérations auxquelles les dépenses correspondent les dépenses ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un État ou territoire non coopératif.

XI. VERSEMENTS EFFECTUÉS AU TITRE DE LA CONTRIBUTION SOCIALE GÉNÉRALISÉE

(CGI, art. 154 *quinquies*-I)

- 1072 La contribution sociale généralisée visée à l'article L 136-1 du code de la sécurité sociale est déductible à hauteur de 5,1 points pour les revenus d'activité et à hauteur de 3,8 points ou 4,2 points pour les revenus de remplacement, selon qu'ils sont visés au 1^o du II et au III de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale ou au 2^o du II du même article (les revenus de remplacement visés au 2^o du II de l'article L 136-8 du code de la sécurité sociale sont les pensions de retraite, les pensions d'invalidité).

1073

1080

chapitre 3

amortissements

(BOI-BIC-AMT)

- 1081 Toute dépréciation des éléments de l'actif immobilisé de l'entreprise constitue pour celle-ci une perte de substance. Cette perte doit être enregistrée par la comptabilité et, pour maintenir

la valeur initiale des capitaux engagés dans l'entreprise, l'exploitant doit la compenser par un prélèvement sur les bénéfices de l'exploitation. Tel est le principe de l'amortissement, qui apparaît ainsi comme la constatation comptable de la perte subie sur la valeur d'actif des immobilisations qui se déprécient avec l'usage et le temps.

A. PRINCIPES GÉNÉRAUX DE DÉDUCTION

(CGI, art. 39-1-2°)

Les amortissements ne sont déductibles pour l'assiette de l'impôt que dans la mesure où ils satisfont aux conditions suivantes.

I. LES AMORTISSEMENTS NE PEUVENT PORTER QUE SUR DES ÉLÉMENTS DE L'ACTIF IMMOBILISÉ SOUMIS À DÉPRÉCIATION DU FAIT DE L'USAGE ET DU TEMPS

1082

Il résulte de cette condition que ne peuvent donner lieu à amortissement :

- les biens qui ne sont pas la propriété de l'entreprise (exemple : biens pris en location ou dont l'entreprise est usufruitière¹) ;
- les biens qui ne font pas partie de l'actif immobilisé (exemples : immeubles composant le stock immobilier d'un marchand de biens, matériels compris dans le stock d'un fabricant) ;
- les immobilisations qui ne se déprécient pas du fait de l'usage et du temps (exemples : fonds de commerce, terrains, titres de participation).

Éventuellement, les biens relevant de ces deux dernières catégories peuvent faire l'objet de provisions en cas de dépréciation résultant de circonstances particulières (CGI, ann. III, art. 38 *sexies* et 38 *decies*).

Sur la notion d'actif immobilisé, cf. n° 1226.

Remarques :

1. Bien que les frais d'établissement constituent des comptes d'actif sans valeur réelle, il est admis qu'ils puissent être amortis sur un petit nombre d'exercices (cf. n° 1018-1).
2. Les entreprises sont admises à comprendre parmi les charges immédiatement déductibles des bénéfices imposables le prix d'acquisition des matériels et outillages ainsi que des matériels de bureau de faible valeur (cf. n° 1055).
3. En ce qui concerne le caractère amortissable ou non amortissable des aménagements apportés à un terrain de golf, cf. RES N° 2007/56.
4. Pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année **2009** et des années suivantes, les amortissements des immeubles ayant ouvert droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *sexvicies* du CGI ne sont admis en déduction du résultat imposable du bénéficiaire de cette réduction d'impôt qu'à hauteur de ceux pratiqués sur la fraction du prix de revient des immeubles excédant le montant retenu pour le calcul de cette réduction d'impôt. Les dispositions des 2 et 3 du II de l'article 39 C du CGI ne sont pas applicables à la part des amortissements qui n'a pas été admise en déduction du résultat imposable en application du 1^{er} alinéa (CGI, art. 39 G).

II. LES AMORTISSEMENTS DOIVENT CORRESPONDRE EN PRINCIPE À LA DÉPRÉCIATION EFFECTIVE SUBIE PAR LES ÉLÉMENTS À AMORTIR

1083

Les amortissements sont, en règle générale, calculés chaque année, de telle sorte que leur montant cumulé permette de reconstituer le prix de revient de l'immobilisation amortissable à l'expiration de la durée normale d'utilisation.

À cet égard, l'entreprise fixe, sous sa responsabilité, la durée normale d'utilisation des biens à amortir. Cette durée est déterminée, en application des dispositions de l'article 39-1-2° du CGI d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation. Toutefois, la durée de l'amortissement d'un bien peut être influencée par les conditions d'utilisation spécifiques à l'entreprise, la rapidité du progrès technique ou l'évolution des marchés.

L'entreprise doit être en mesure de justifier les circonstances particulières qui conduisent à retenir une durée d'amortissement inférieure aux usages professionnels qui traduisent la durée normale d'utilisation des biens. Cela étant, l'administration s'abstiendra de remettre en cause les durées d'amortissement retenues par les entreprises en raison de ces circonstances particulières, lorsqu'elles ne s'écarteront pas de plus de 20 % **des usages professionnels**. Cette mesure ne s'applique pas aux biens pour lesquels l'administration a admis par une décision particulière une durée d'amortissement plus courte que la durée normale d'utilisation.

En pratique, le montant de la dépréciation subie pendant chaque exercice est déterminé forfaitairement au moyen d'un taux qui est fonction de la durée normale d'utilisation du bien.

1. En revanche, un bien possédé en nue-propiété peut donner lieu à amortissement.

Dans le système de l'amortissement linéaire, l'annuité d'amortissement est calculée en appliquant au prix de revient le taux approprié (cf. n° 1097-1).

Dans le système de l'amortissement dégressif prévu pour certains biens d'équipement, on utilise un taux obtenu en majorant le taux linéaire au moyen d'un coefficient variable selon la durée de la période d'amortissement. L'annuité est calculée en appliquant ce taux « dégressif » au prix de revient pour le premier exercice, et à la valeur résiduelle pour chacun des exercices suivants (cf. n° 1101).

En cas de dépréciation effective et définitive d'un élément d'actif, entraînée par des circonstances exceptionnelles et ayant pour effet de ramener la valeur réelle de cet élément à un montant inférieur à sa valeur nette comptable, un amortissement exceptionnel, venant s'ajouter aux dotations qui peuvent être faites annuellement, peut être pratiqué au titre de l'exercice à la clôture duquel est constatée cette dépréciation. Dans le cas d'une dépréciation ne présentant pas un caractère **définitif**, les entreprises ne peuvent pratiquer un amortissement exceptionnel mais conservent la possibilité de constituer une provision.

1084

Compte tenu des différences entre les règles comptables et les règles fiscales portant sur la base, la durée et le mode d'amortissement, l'entreprise peut être amenée soit à comptabiliser un amortissement dérogatoire supplémentaire, fondé sur l'article 322-2 du plan comptable général (PCG), soit à réintégrer extra-comptablement la fraction de l'amortissement comptable qui excède l'amortissement fiscalement déductible.

1085

1. Base de calcul de l'amortissement. L'amortissement doit être calculé sur la base et dans la limite du prix de revient. Celui-ci correspond à la valeur d'origine pour laquelle les immobilisations doivent être inscrites en comptabilité.

Le prix de revient à retenir n'est opposable à l'administration que dans la mesure où la décision d'acquiescer l'élément à amortir et le prix consenti se rattachent à une gestion commerciale normale.

La valeur d'origine s'entend (CGI, ann. III, art. 38 *quinquies*) :

- pour les immobilisations acquises à titre onéreux, du coût d'acquisition, c'est-à-dire du prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majoré des coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien et des coûts d'emprunt dans les conditions prévues à l'article 38 *undecies* de l'annexe III au CGI. Conformément à ce dernier article, les coûts d'emprunt engagés pour l'acquisition ou la production d'une immobilisation, corporelle ou incorporelle, ou d'un élément inscrit en stock ou en encours, peuvent être, au choix de l'entreprise, soit compris dans le coût d'origine de l'immobilisation ou du stock, soit déduits en charge au titre de l'exercice au cours duquel les intérêts sont courus. Ces dispositions s'appliquent aux coûts d'emprunt attribuables aux éléments d'actif et engagés jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive du bien qui exigent une période de préparation ou de construction en principe supérieure à douze mois avant de pouvoir être utilisés ou cédés.

Le choix offert par l'article 38 *undecies* de l'annexe III au CGI est irrévocable et s'applique à tous les coûts d'emprunt servant à financer l'acquisition ou la production d'immobilisations, de stocks et d'encours.

Sous réserve des dispositions du VII de l'article 209 du CGI, applicable aux sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (cf. n° 1435, § 7), les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte liés à l'acquisition peuvent être, au choix de l'entreprise, soit portés à l'actif du bilan en majoration du coût d'acquisition de l'immobilisation à laquelle ils se rapportent, soit déduits immédiatement en charges. Ce choix est exercé distinctement pour les titres immobilisés et les titres de placement, d'une part, pour les autres immobilisations acquises, d'autre part. Il est irrévocable.

Pour les biens acquis moyennant le paiement d'une rente viagère, le prix d'achat s'entend du prix stipulé ou, à défaut, de la valeur réelle du bien estimée au jour de l'acquisition.

Pour les biens acquis en échange d'un ou plusieurs biens, le prix d'achat s'entend de la valeur vénale ;

- pour les immobilisations acquises à titre gratuit, de la valeur vénale ;
- pour les immobilisations apportées à l'entreprise par des tiers, de la valeur d'apport ;
- pour les immobilisations créées par l'entreprise, du coût d'acquisition des matières ou fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production et des coûts d'emprunt dans les conditions prévues à l'article 38 *undecies* de l'annexe III au CGI (cf. premier tiret ci-dessus).

Les coûts administratifs sont exclus du coût d'acquisition et du coût de production définis ci-dessus, à l'exception du coût des structures dédiées.

La valeur d'origine des immobilisations est majorée des coûts engagés pour le remplacement des composants mentionnés à l'article 15 *bis* de l'annexe II au CGI. La valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée en charges.

Les biens d'équipement ouvrant droit à la déduction de la TVA qui a grevé leur acquisition doivent être inscrits en comptabilité pour leur prix d'achat ou de revient diminué de la déduction à laquelle ils donnent droit, rectifié, le cas échéant, conformément aux dispositions de l'article 207 de l'annexe II au CGI (CGI, ann. II, art. 15 et 209-II ; cf. TCA n^{os} 2407 et suiv.).

1086

Cas particuliers :

- pour les immobilisations apportées à l'entreprise dans le cadre d'une fusion réalisée sous le bénéfice des dispositions de l'article 210 A du CGI, l'amortissement admis fiscalement est calculé d'après la valeur d'apport du bien. La durée d'amortissement est égale à la durée probable d'utilisation des biens apportés, appréciée à la date effective de la fusion.

- pour leur amortissement, le prix de revient des parts de propriété de navires est réduit du montant de la déduction du revenu global autorisée par l'article 163 *vicies* du CGI (CGI, art. 39 E al. 2).

1087

1088

2. Amortissements exagérés. Lorsque le montant des amortissements pratiqués excède celui des amortissements susceptibles d'être admis en déduction pour l'assiette de l'impôt, l'administration est fondée à réintégrer la différence dans le bénéfice imposable.

En pratique, compte tenu de ce que, d'une part, une telle réintégration aboutit normalement à un simple report de déduction et, d'autre part, les amortissements admis en déduction influent sur le montant des plus-values ou moins-values dégagées par la cession ultérieure des éléments cédés (cf. n^{os} 1228 et suiv.), il convient de n'user de ce droit que dans les cas où l'exagération est manifeste (cf. également n^o 1083).

Les amortissements exagérés qui ont été réintégrés dans les bénéfices imposables d'un exercice peuvent être admis en déduction des bénéfices imposables des exercices suivants au cours desquels l'entreprise a pratiqué des amortissements inférieurs à ceux auxquels elle pouvait prétendre ou même pour lesquels elle a cessé tout amortissement sans pour autant enfreindre la règle d'amortissement minimum obligatoire (cf. n^o 1092).

III. LES AMORTISSEMENTS DOIVENT ÊTRE EFFECTIVEMENT CONSTATÉS EN COMPTABILITÉ

1089

Pour pouvoir être admis en déduction des bénéfices imposables, les amortissements doivent avoir été réellement effectués dans les écritures comptables de l'entreprise avant l'expiration du délai de déclaration de ses résultats.

Cas particulier : Les résultats des copropriétés de navires sont déterminés avant l'amortissement du navire. En effet, c'est à chaque propriétaire qu'il appartient d'amortir le prix de revient de sa part de propriété suivant les modalités prévues à l'égard des navires (CGI, art. 8 *quater* et 39 E).

Par ailleurs, l'article 39 B du CGI fait obligation aux entreprises de constater en comptabilité un amortissement minimal (cf. n^o 1092).

1. Portée de l'obligation de comptabilisation :

1090

a. Nature de l'obligation. La condition de comptabilisation prévue à l'article 39-1-2^o du CGI doit nécessairement être remplie pour que les amortissements soient déductibles des bénéfices imposables.

Ne peuvent donc pas être admis en déduction les amortissements :

- qui ne sont pas comptabilisés dans les écritures de l'entreprise ;

- ou qui, bien que comptabilisés, ne le seraient pas en tant que tels (par exemple s'ils ont été portés à un compte de provision pour amortissement et non au compte d'amortissement lui-même).

Le défaut de production ou la présentation tardive du relevé normalisé d'amortissements que les entreprises sont tenues d'annexer à la déclaration des résultats ne fait pas obstacle à l'imputation des amortissements. Toutefois, les entreprises s'exposent en ce cas aux amendes prévues à l'article 1729 B du CGI.

1091

b. Amortissement des éléments passés à tort en frais généraux (RES N^o 2005/6). Une entreprise n'est pas fondée à demander la déduction extra-comptable d'un amortissement pour un élément d'actif dont le prix, passé à tort en frais généraux, a été réintégré par le service dans ses bénéfices imposables. Mais, il est admis que l'entreprise retrouve le droit de pratiquer un amortissement dans les conditions de droit commun dès la régularisation de ses écritures comptables par l'inscription à l'actif de l'élément dont il s'agit.

Dependant, dans les cas manifestement abusifs, il est fait une stricte application des dispositions de l'article 39 B du CGI, interdisant d'admettre fiscalement dans les charges ultérieures les amortissements qui ont été irrégulièrement différés depuis l'acquisition ou la création des immobilisations en cause (cf. n^o 1092). Sans qu'il puisse être donné une liste

exhaustive des cas manifestement abusifs, l'administration est amenée à se prévaloir des dispositions de l'article 39 B lorsque, notamment, les manquements constatés sont exclusifs de la bonne foi ou procèdent d'erreurs graves ou répétées.

1092 2. Obligation de constater un amortissement minimal (CGI, art. 39 B). À la clôture de chaque exercice, la **somme** des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation.

Cette obligation concerne tous les éléments amortissables présentant le caractère d'une immobilisation, y compris les immobilisations passées à tort en frais généraux (cf. n° 1091). Elle n'oblige pas les entreprises à amortir ces éléments selon le système linéaire mais seulement à faire en sorte que, à la clôture de chaque exercice (qu'il soit bénéficiaire ou déficitaire), la masse globale des amortissements comptabilisés **pour chaque élément pris isolément** (et non pour l'ensemble des immobilisations) soit au moins égale à la somme théorique des annuités linéaires.

Si elle ne respecte pas l'obligation d'amortissement minimal, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été différé.

La perte du droit de déduction est définitive dès la clôture de l'exercice au cours duquel l'ensemble des amortissements cumulés s'avère inférieur au montant des amortissements linéaires. Il s'ensuit :

- que la valeur comptable résiduelle à retenir pour le calcul des annuités d'amortissement dégressif des exercices suivants doit être diminuée du montant de l'amortissement différé en contrevention aux dispositions de l'article 39 B ;

- qu'après la durée normale d'utilisation des biens correspondants (ou lors de leur mise hors service) l'amortissement irrégulièrement différé ne peut pas être admis en déduction des bénéfices.

Les amortissements ainsi exclus des charges déductibles sont néanmoins pris en compte pour le calcul des plus-values réalisées ou des moins-values subies lors de la cession ultérieure de l'élément correspondant (CGI, art. 39 *duodecies* 2 et 4- b, cf. n°s 1228 et 1229).

Remarque : en cas de **cession d'un élément** (non amorti totalement) en cours d'exercice, l'entreprise n'est pas tenue de constater un amortissement sur cet élément au titre de l'exercice considéré. Mais, lorsqu'elle pratique un tel amortissement, celui-ci doit être effectué au prorata du temps écoulé jusqu'au jour de la cession (amortissement linéaire) ou jusqu'au début du mois au cours duquel est intervenue la cession (amortissement dégressif).

1093 3. Amortissements différés. Amortissements réputés différés en période déficitaire

Il convient de distinguer entre :

- **les amortissements réputés différés** : ce sont ceux qui sont effectivement comptabilisés au cours d'un *exercice déficitaire* ;

- **les amortissements réellement différés** : il s'agit de ceux - correspondant à la totalité ou à une fraction d'une annuité normale - qui n'ont pas été comptabilisés en tant que tels à la clôture de l'exercice, que celui-ci soit bénéficiaire ou déficitaire. Ces amortissements sont **régulièrement différés** lorsque l'entreprise, en s'abstenant de les comptabiliser, n'a pas contrevenu à l'obligation de l'amortissement minimal (cf. n° 1092), **irrégulièrement différés** dans le cas contraire.

1094 a. Régime des amortissements comptabilisés et réputés différés en période déficitaire (CGI, art. 209-I ; CGI, ann. III, art. 46 *quater-0 ZJ bis* ; ann. IV, art 170 *sexies* ; décret n° 2008-683 du 8 juillet 2008).

L'article 89 de la loi de finances pour 2004 (loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) a autorisé, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, le report en avant illimité des déficits pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés. Cette disposition s'applique également aux déficits qui demeurent reportables à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004.

Corrélativement, le même article a supprimé le régime spécifique des amortissements réputés différés (ARD) pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, pour l'ensemble des entreprises, qu'elles relèvent de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu. Pour ces dernières, il en ressort que les déficits dégagés au titre desdits exercices seront obligatoirement considérés comme une charge du revenu global, s'il s'agit d'exploitations individuelles, ou transmis aux associés s'il s'agit de sociétés ou groupements relevant de l'article 8 du code général des impôts.

Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, comme pour les entreprises individuelles ou les sociétés et groupements relevant de l'article 8 du CGI, les amortissements réputés différés restent à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert

à compter du 1^{er} janvier 2004, c'est-à-dire ceux existant au 31 décembre 2003 pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile, demeurent indéfiniment reportables sur les résultats ultérieurs de l'entreprise jusqu'à leur complète extinction

b. Régime des amortissements régulièrement différés.

1095

1^o *Amortissements différés en période déficitaire.* Au regard de la situation des amortissements réellement différés, un exercice est considéré comme déficitaire lorsque les **résultats comptables**, avant toute déduction éventuelle des revenus de capitaux mobiliers, mais après imputation, le cas échéant, des déficits antérieurs susceptibles de report, sont nuls ou négatifs.

Pour les entreprises relevant de l'*impôt sur le revenu*, le caractère déficitaire d'un exercice s'apprécie par rapport aux **résultats comptables**, abstraction faite des déficits antérieurs qui sont imputés sur le revenu global.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, compte tenu de l'extension du droit au report illimité des déficits à l'ensemble des déficits constatés par les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, les entreprises n'ont plus à constituer d'amortissements régulièrement différés au cours d'exercices déficitaires (CGI, art. 39-1-2^o).

1096

2^o *Amortissements différés en période bénéficiaire.* Le caractère bénéficiaire d'un exercice doit être apprécié au regard du **résultat comptable** de cet exercice, avant toute défalcation éventuelle des revenus de capitaux mobiliers, mais après déduction des déficits reportables (pour les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés) et de l'annuité normale d'amortissement.

Les amortissements linéaires régulièrement différés à la clôture d'un exercice bénéficiaire¹ ne peuvent pas être reportés sur les bénéfices des exercices suivants clos avant l'expiration de la période normale d'amortissement. Ils peuvent seulement être pratiqués au taux habituel après la fin de cette période ou en totalité au moment de la mise hors service des éléments considérés².

Les amortissements dégressifs, régulièrement différés à la clôture d'un exercice bénéficiaire, peuvent en revanche être répartis pour leur totalité sur la durée d'utilisation restant à courir par application du taux à la valeur résiduelle comptable.

B. RÉGIMES D'AMORTISSEMENT

I. AMORTISSEMENT LINÉAIRE

(BOI-BIC-AMT-20-10)

1097

L'amortissement linéaire s'applique :

- obligatoirement, à tous les biens acquis ou créés avant le 1^{er} janvier 1960, date d'entrée en vigueur du régime de l'amortissement dégressif et aux biens acquis depuis cette date, mais qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'amortissement dégressif (cf. n^{os} 1099 et 1099-1) ;

- facultativement, aux biens entrant dans le champ d'application de l'amortissement dégressif, mais pour lesquels l'entreprise ne désire pas adopter ce système.

Dans le système de l'amortissement linéaire, l'annuité est calculée en appliquant au prix de revient de ces biens (cf. n^o 1085) le taux approprié.

1097-1

1. Taux d'amortissement linéaire. En pratique, le taux d'amortissement linéaire à retenir est égal au quotient de 100 par le nombre d'années correspondant à la durée normale d'utilisation de l'élément à amortir (cf. n^o 1083).

La liste des taux les plus couramment appliqués figure ci-dessous ; elle est donnée à titre purement indicatif.

a. Constructions :

Maisons d'habitation ordinaires	1 à 2 %
Maisons ouvrières	3 à 4 %
Bâtiments commerciaux	2 à 5 %

1. Il peut en être ainsi dans le cas d'entreprises ayant bénéficié, pour certains de leurs éléments, d'amortissements exceptionnels.

2. Il est rappelé qu'il s'agit d'amortissements régulièrement différés, ce qui implique que la règle d'amortissement minimal ait été respectée (cf. n^o 1092).

Maisons d'habitation ordinaires	1 à 2 %
Bâtiments industriels (non compris la valeur du sol)	5 %

b. Matériel et outillage :

Matériel	10 à 15 %
Outillage	10 à 20 %
Matériel de bureau	10 à 20 %

c. Autres immobilisations :

Matériel de transport automobile :	
- cas général	20 à 25 %
- véhicules destinés à des tournées commerciales en zone de montagne	33 1/3 %
Mobilier	10 %
Agencements, installations	5 à 10 %
Brevets, certificats d'obtention végétale	20 %

1097-2 2. Point de départ de l'amortissement linéaire. L'amortissement doit être calculé à compter du jour de la mise en service effective de chaque élément amortissable.

Toutefois, lorsqu'il est démontré qu'une immobilisation a subi une dépréciation entre la date de son entrée dans l'actif et celle de sa mise en service, le point de départ de l'amortissement peut être avancé à la date où cette dépréciation a effectivement commencé, c'est-à-dire, en règle générale, à la date d'acquisition ou de construction de l'immobilisation.

II. AMORTISSEMENT DÉGRESSIF

(BOI-BIC-AMT-20-20)

1098 L'amortissement des biens d'équipement autres que les immeubles d'habitation, les chantiers et les locaux servant à l'exercice de la profession, acquis ou fabriqués par les *entreprises industrielles*, peut être calculé suivant un système d'amortissement dégressif, compte tenu de la durée d'amortissement en usage dans chaque nature d'industrie (CGI, art. 39 A-1 ; cf. n° 1083). Toutefois, il est admis que les *entreprises commerciales* possédant des immobilisations identiques à celles des entreprises industrielles puissent, dans les mêmes conditions que ces dernières, bénéficier de l'amortissement dégressif à raison de ces immobilisations.

1099 1. Biens pouvant faire l'objet d'un amortissement dégressif (CGI, ann. II, art. 22). Il s'agit des biens appartenant aux catégories énumérées ci-après :

- matériels et outillages utilisés pour des opérations industrielles de fabrication, de transformation ou de transport à l'exclusion des véhicules dont la charge marchande utile est inférieure à deux tonnes mais y compris, en revanche, les véhicules employés au transport en commun des personnes dont le nombre des places est supérieur à huit, non compris celle du conducteur ;
- matériels de manutention ;
- installations destinées à l'épuration des eaux et à l'assainissement de l'atmosphère ;
- installations productrices de vapeur, chaleur ou énergie ;
- installations de sécurité et installations à caractère médico-social ;
- équipements informatiques et machines de bureau, à l'exclusion des machines à écrire autres que celles à frappe électrique entièrement automatique ;
- matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique ou technique ;
- installations de magasinage et stockage sans que puissent y être compris les locaux servant à l'exercice de la profession.

1099-1 Peuvent également bénéficier de ce régime :

- les immeubles et matériels des entreprises hôtelières (CGI, art. 39 A-2-1°) ;
- les bâtiments industriels dont la durée normale d'utilisation n'excède pas quinze années (CGI, art. 39 A-2-2°) ;

- les satellites de communication acquis ou créés à compter du 1^{er} janvier 2003 (CGI, art. 39 A-2-3°) ;
- les immeubles destinés à titre exclusif à accueillir des expositions et des congrès et les équipements affectés à ces mêmes immeubles (disposition applicable aux immeubles et équipements acquis ou créés à compter du 1^{er} janvier 2007 ; CGI, art. 39 A-2-4) ;
- certains matériels utilisés par les professions libérales dès lors que l'amortissement est réalisé suivant les règles applicables en matière de bénéfiques industriels et commerciaux ;
- les navires utilisés par les entreprises de navigation maritime, d'armement à la pêche. Il est précisé que les navires utilisés notamment pour l'organisation de croisières et la location peuvent faire l'objet d'un amortissement dégressif s'ils sont pourvus d'un acte de francisation de navire de commerce (livret bleu) ;
- les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'énergies renouvelables en fonction des coefficients indiqués au n° 1101-4 (CGI, art. 39 AA).

1099-2 Sont exclus du bénéfice de l'amortissement dégressif les biens déjà usagés au moment de leur acquisition par l'entreprise ainsi que ceux dont la durée normale d'utilisation est inférieure à trois ans. Il est admis cependant que les biens apportés dans le cadre d'une fusion ou opération assimilée placée sous le régime spécial des articles 210 A à 210 C du CGI puissent être amortis selon le mode dégressif par la société bénéficiaire des apports.

2. Modalités de calcul de l'amortissement dégressif.

1100 *a. Point de départ de l'amortissement dégressif.* Le point de départ de l'amortissement dégressif s'entend du **premier jour du mois** de l'acquisition ou de la construction de l'élément bénéficiant de ce régime.

Pour les biens achetés, la date d'acquisition est celle à laquelle, l'accord ayant été réalisé avec le fournisseur sur la chose et sur le prix, l'entreprise en est, conformément aux principes généraux du droit, devenue propriétaire, même si la livraison et le règlement du prix en ont été effectués à une époque différente.

Il en est ainsi même si la mise en service du matériel doit nécessiter l'exécution de certains travaux d'installation. Mais une entreprise ne peut, en tout état de cause, être réputée propriétaire d'un matériel ou d'un outillage acheté que lorsque cet élément est déjà fabriqué et nettement individualisé. Dès lors, lorsque l'acquisition porte sur un élément de série, désigné par un genre, une marque ou un type, le transfert de propriété n'intervient, le plus souvent, qu'au moment de la livraison effective de l'objet ou, tout au moins, de la remise des titres ou des documents représentatifs.

Pour les biens construits par l'entreprise, la date à retenir est celle de l'achèvement de l'ensemble industriel ou de chaque élément ou groupe d'éléments ayant une unité propre et une affectation particulière permettant une mise en service séparée.

1101 *b. Taux de l'amortissement dégressif* (CGI, art. 39 A). Le taux applicable pour le calcul de l'amortissement dégressif est obtenu en multipliant le taux d'amortissement linéaire correspondant à la durée normale d'utilisation de l'immobilisation par un coefficient variable selon cette durée.

1101-1 *1° Coefficients utilisés pour le calcul de l'amortissement dégressif des biens acquis ou fabriqués entre le 1^{er} janvier 2001 et le 3 décembre 2008 et à compter du 1^{er} janvier 2010* (CGI, art. 39 A).

Les coefficients appliqués au taux de l'amortissement linéaire sont fixés à **1,25** lorsque la durée normale d'utilisation des biens est de trois ou quatre ans, à **1,75** lorsque cette durée est de cinq ou six ans, à **2,25** lorsqu'elle est supérieure à six ans.

Ces coefficients sont applicables aux biens acquis ou fabriqués à compter du 1^{er} janvier 2001, pour la généralité des biens. S'agissant des navires mis sur cale avant le 31 décembre 2000 mais dont le transfert de propriété n'interviendra qu'ultérieurement, les entreprises d'armement naval qui ont opté pour l'amortissement à compter de leur mise sur cale (cf. n° 1100) n'ont pas à modifier leur rythme d'amortissement. Elles peuvent continuer à amortir leurs navires sur la base des coefficients d'amortissement en vigueur au moment de leur mise sur cale.

Le tableau suivant résume, en ce qui concerne la généralité des biens et pour les durées d'utilisation habituellement retenues, les taux utilisables.

Durée d'utilisation (en années)	Taux d'amortissement linéaire (en %)	Coefficient applicable		Taux d'amortissement dégressif	
		Biens acquis ou fabriqués avant le 1 ^{er} janvier 2001	Biens acquis ou fabriqués du 1 ^{er} janvier 2001 au 3 décembre 2008	Biens acquis ou fabriqués avant le 1 ^{er} janvier 2001 (en %)	Biens acquis ou fabriqués du 1 ^{er} janvier 2001 au 3 décembre 2008 (en %)
3	33,33	1,5	1,25	50	41,67
4	25	1,5	1,25	37,5	31,25
5	20	2	1,75	40	35
6	16,67	2	1,75	33,33	29,17
6 2/3	15	2,5	2,25	37,5	33,75
8	12,5	2,5	2,25	31,25	28,13
10	10	2,5	2,25	25	22,5
12	8,33	2,5	2,25	20,83	18,75
15	6,67	2,5	2,25	16,67	15
20	5	2,5	2,25	12,5	11,25

1101-2 Remarque : la réduction des coefficients d'amortissement dégressif d'un quart de point n'a pas d'incidence sur les modalités d'amortissement des matériels destinés à économiser l'énergie et des matériels de production d'énergies renouvelables visés au a du 2^o de l'article 39 AA du CGI (cf. n^o 1101-4)

1101-3 2^o. Majoration des coefficients utilisés pour les biens acquis ou fabriqués entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2009 (CGI, art. 39 A-1).

Pour les biens acquis ou fabriqués entre le **4 décembre 2008** et le **31 décembre 2009**, les coefficients utilisés pour le calcul de l'amortissement dégressif sont portés à :

- **1,75** lorsque la durée normale d'utilisation est de trois ou quatre ans ;
- **2,25** lorsque la durée normale d'utilisation est de cinq ou six ans ;
- **2,75** lorsque cette durée est supérieure à six ans.

1101-4 3^o Dispositions applicables aux matériels destinés à économiser l'énergie et aux équipements de production d'énergies renouvelables acquis ou fabriqués entre le 1^{er} janvier 2001 et le 1^{er} janvier 2003 (CGI, art. 39 AA).

Les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'énergies renouvelables, qui figurent sur une liste établie par arrêté conjoint du ministre du Budget et du ministre chargé de l'Industrie (cf. art. 02 de l'annexe IV au CGI), peuvent bénéficier d'un amortissement dégressif accéléré. Les coefficients utilisés pour le calcul de l'amortissement dégressif de ces équipements s'établissent à :

- **2** lorsque la durée normale d'utilisation des matériels est de trois ou quatre ans ;
- **2,5** lorsque cette durée d'utilisation est de cinq ou six ans ;
- **3** lorsque cette durée est supérieure à six ans

Les propriétaires des mêmes biens peuvent opter pour le régime d'amortissement exceptionnel prévu à l'article 39 AB du CGI (cf. n^o 1112).

Le tableau suivant récapitule pour ces matériels les taux d'amortissement dégressif en vigueur au regard des durées d'utilisation les plus usuelles.

Durée d'utilisation (en année)	Taux d'amortissement linéaire (en %)	Coefficient applicable	Taux d'amortissement dégressif (%)
3	33,33	2	66,67
4	25	2	50

Durée d'utilisation (en année)	Taux d'amortissement linéaire (en %)	Coefficient applicable	Taux d'amortissement dégressif (%)
5	20	2,5	50
6	16,67	2,5	41,67
6 2/3	15	3	45
8	12,5	3	37,5
10	10	3	30
12	8,33	3	25
15	6,67	3	20
20	5	3	15

1101-5 4°. Dispositions applicables aux matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique et technique acquis ou fabriqués à compter du 1^{er} janvier 2004 (CGI, art. 39 AA quinquies)

Les coefficients utilisés pour le calcul de l'amortissement dégressif des matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique et technique mentionnés au a du II de l'article 244 quater B du CGI sont portés respectivement à 1,5, 2 et 2,5 selon que la durée normale d'utilisation de ces biens est de trois ou quatre ans, cinq ou six ans ou supérieure à six ans. Ces dispositions s'appliquent aux biens acquis ou fabriqués **à compter du 1^{er} janvier 2004**.

Le tableau ci-après récapitule les taux d'amortissement dégressif applicables pour ces matériels et outillages acquis ou fabriqués à compter du 1^{er} janvier 2004.

Durée d'utilisation (en année)	Taux d'amortissement linéaire (en %)	Amortissement dégressif pour les biens visés à l'article 39 AA quinquies du CGI acquis ou fabriqués à compter du 1 ^{er} janvier 2004	
		Coefficient	Taux (%)
3	33,33	1,5	50
4	25	1,5	37,5
5	20	2	40
6	16,67	2	33,33
6 2/3	15	2,5	37,5
8	12,5	2,5	31,25
10	10	2,5	25

1101-6 5°. Majoration du taux d'amortissement dégressif pour certains matériels des entreprises de première transformation du bois (CGI, art. 39 AA quater).

Les taux d'amortissement dégressif définis au 1 de l'article 39 A (cf. nos 1101-1 et 1101-3) sont majorés de 30 % pour les matériels de production, de sciage et de valorisation des produits forestiers, acquis ou fabriqués entre le **26 septembre 2008** et le **31 décembre 2011**, par les entreprises de première transformation du bois.

Pour l'application de ces dispositions, les entreprises de première transformation du bois s'entendent des entreprises dont l'activité principale consiste à fabriquer à partir de grumes des produits intermédiaires.

Le bénéfice de cette majoration du taux d'amortissement dégressif est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité instituant la Communauté européenne aux aides *de minimis*.

Le tableau ci-après donne par lecture directe le taux d'amortissement dégressif majoré compte tenu des coefficients actuellement en vigueur.

Durée d'utilisation (années)	Taux d'amortissement linéaire	Amortissement dégressif majoré			
		Biens acquis entre le 26/09/2008 et le 3/12/2008 ou entre le 01/01/2010 et le 31/12/2011		Biens acquis entre le 4/12/2008 et le 31/12/2009	
		Coefficient	Taux	Coefficient	Taux
3	33,33 %	1,25	54,17 %	1,75	75,83 %
4	25,00 %	1,25	40,63 %	1,75	56,88 %
5	20,00 %	1,75	45,50 %	2,25	58,50 %
6	16,67 %	1,75	37,92 %	2,25	48,75 %
6,2/3	15,00 %	2,25	43,88 %	2,75	53,63 %
8	12,50 %	2,25	36,56 %	2,75	44,69 %
10	10,00 %	2,25	29,25 %	2,75	35,75 %

c. Calcul des annuités dégressives :

1102

1° *Calcul de la première annuité.* La première annuité dégressive, afférente à l'exercice au cours duquel est intervenue l'acquisition ou la fabrication de l'élément amortissable, est calculée en appliquant au prix de revient de ce bien, tel qu'il est défini ci-dessus (cf. n° 1085), le taux d'amortissement dégressif approprié.

Cette annuité doit être réduite, le cas échéant, en fonction du rapport existant entre, d'une part, la durée de la période allant du premier jour du mois d'acquisition ou de la fabrication à la date de clôture de l'exercice et, d'autre part, la durée totale de l'exercice.

Ainsi, dans le cas où l'exercice coïncide avec l'année civile, la première annuité dégressive afférente à un bien acquis ou fabriqué le 15 février devra être réduite aux onze douzièmes de l'annuité normale.

2° *Calcul des annuités dégressives suivantes.* A la clôture de chacun des exercices suivants, le montant de l'annuité d'amortissement est déterminé en appliquant le taux utilisé pour le calcul de la première annuité à la **valeur résiduelle comptable** de l'immobilisation.

Lorsque l'annuité d'amortissement ainsi calculée pour un exercice devient inférieure à l'annuité correspondant au quotient de la valeur résiduelle comptable par le nombre d'années d'utilisation restant à courir à compter de l'ouverture dudit exercice, l'entreprise a la faculté de faire état d'un amortissement égal à cette dernière annuité.

Remarques :

1. Pour le calcul de la période d'amortissement, l'exercice d'acquisition est décompté pour une année entière même lorsque l'acquisition se situe en cours d'exercice ;

2. Lorsque la durée d'un exercice n'est pas égale à douze mois, le montant cumulé de l'amortissement déductible est égal à l'annuité normale, ajustée en fonction de la durée de cet exercice ;

3. En aucun cas le total des annuités dégressives ne peut être inférieur au montant des annuités linéaires, ainsi que le prévoit l'article 39 B du CGI (cf. n° 1092).

1103

III. AMORTISSEMENTS EXCEPTIONNELS OU ACCÉLÉRÉS

(BOI-BIC-AMT-20-30)

1104

Ces amortissements, prévus par des textes législatifs particuliers ou par la doctrine, consistent en principe en une dotation supplémentaire, exprimée en pourcentage du prix de revient, qui vient en déduction des résultats imposables de l'exercice au cours duquel les biens considérés entrent dans l'actif de l'entreprise. Les amortissements sont ensuite calculés sur la valeur résiduelle des biens (prix de revient diminué de l'amortissement exceptionnel ou accéléré).

1105

1. Amortissement exceptionnel des immeubles destinés à l'épuration des eaux industrielles ou à la lutte contre la pollution de l'air (CGI, art. 39 *quinquies* E et 39 *quinquies* F ;

BOI-BIC-AMT-20-30-10). Les entreprises concernées sont celles qui construisent ou font construire des immeubles spécialement conçus pour :

- l'épuration des eaux industrielles, en conformité des dispositions de la loi n° 64-1245 du 16 décembre 1964 modifiée ;
- la lutte contre les pollutions atmosphériques et les odeurs, en conformité des obligations prévues, jusqu'au 31 décembre 2007, par la loi n° 61-842 du 2 août 1961 modifiée et, à compter du 1^{er} janvier 2008, par la loi n° 2006-686 du 13 juin 2006 relative à la transparence et à la sécurité en matière nucléaire ainsi que par la loi n° 96-1236 du 30 décembre 1996 sur l'air et l'utilisation rationnelle de l'énergie.

Dès l'achèvement de ces constructions, un amortissement exceptionnel peut être pratiqué au taux de **50 %** du prix de revient des constructions achevées avant le 31 décembre 1990 si elles s'incorporent à des installations de production existant au 31 décembre 1980. La valeur résiduelle des immeubles est amortissable sur la durée normale d'utilisation.

Les constructions achevées avant le **1^{er} janvier 2011** peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois à condition qu'elles s'incorporent à des installations de production.

1106

2. Amortissement exceptionnel des immeubles affectés à la recherche scientifique ou technique (CGI, art. 39 *quinquies* A-1, BOI-BIC-AMT-20-30-30). Les entreprises, qui réalisent des investissements en immeubles en vue de se livrer elles-mêmes à des opérations de recherche scientifique ou technique répondant à certaines conditions, peuvent pratiquer, dès la première année de leur utilisation, un amortissement exceptionnel de **50 %**. A compter de l'exercice suivant, la valeur résiduelle de ces biens est amortissable sur leur durée normale d'utilisation restant à courir.

Ces dispositions cessent d'être applicables pour les immeubles acquis ou achevés à compter du 1^{er} janvier 1991, à l'exception des immeubles neufs dont le permis de construire a été délivré avant le 1^{er} janvier 1991.

Corrélativement, l'amortissement de ces immeubles est inclus dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche (cf. n^{os} 1875 et suiv.).

1107

3. Amortissement exceptionnel des immobilisations acquises ou créées au moyen de certaines primes d'équipement (CGI, art. 39 *quinquies* FA ; BOI-BIC-AMT-20-30-40). La base de calcul de l'amortissement des immobilisations acquises ou créées au moyen de primes d'aménagement du territoire, d'orientation pour les entreprises de produits agricoles et alimentaires, d'installation artisanale en milieu rural et en zone urbaine nouvelle ou rénovée, de développement artisanal et d'équipement dans les départements d'outre-mer ou de l'ancienne prime de développement régional, accordées, au cours des années antérieures à 2006, est majorée de la moitié du montant de la prime.

La date à retenir pour apprécier si une prime a ou non été accordée au cours des années antérieures à 2006 est la date de la décision d'attribution par l'autorité compétente et non celle du versement des sommes correspondantes.

Remarque : réputées affectées en priorité au financement d'immobilisations amortissables, les primes sont réparties entre ces immobilisations proportionnellement à la valeur d'origine de chacune d'entre elles.

L'amortissement supplémentaire accordé aux biens d'équipement primés est calculé selon le cas, suivant le système linéaire, dégressif ou exceptionnel, mais n'est pas réellement pratiqué par l'entreprise en comptabilité. Il s'ensuit :

- que sa déduction est opérée de manière extra-comptable, selon le cas, soit sur le tableau n° 2058-A (réel normal), soit au cadre B du compte de résultat simplifié de l'exercice (tableau 2033-B, régime simplifié d'imposition). Dans l'un et l'autre cas l'entreprise doit joindre à l'appui de sa déclaration de résultats le détail du calcul du suramortissement imputé sur les résultats de l'exercice ;
- qu'il ne peut bénéficier du report indéfini applicable aux amortissements régulièrement comptabilisés mais réputés différés en période déficitaire.

Enfin, l'augmentation de la base de calcul de l'amortissement ne modifie pas la valeur brute pour laquelle les immobilisations doivent être inscrites à l'actif.

1108

4. Amortissement exceptionnel des actions ou parts de sociétés conventionnées pour le développement de l'industrie, du commerce et de l'agriculture (CGI, art. 39 *quinquies* C et 93 *ter* ; BOI-BIC-AMT-20-30-50). Les entreprises industrielles et commerciales et les organismes d'études et de recherche qui souscrivent au capital des sociétés ayant conclu une convention avec l'État, dans les conditions prévues à l'article 1^{er} de l'ordonnance n° 59-248 du 4 février 1959, peuvent, dès le versement de leur souscription, effectuer un amortissement exceptionnel

égal au montant de ce versement et déductible pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

Ces dispositions cessent de s'appliquer aux acquisitions d'actions et souscriptions au capital effectuées depuis le 1^{er} janvier 1991.

En cas de résiliation de la convention pour inobservation des engagements souscrits, de dissolution de la société conventionnée, d'exclusion d'un associé, l'amortissement exceptionnel pratiqué - ou, dans certains cas, une partie de cet amortissement - est réintégré dans les bénéfices imposables de l'exercice en cours.

Remarques : les plus-values résultant de la cession des parts sociales ou des actions de sociétés conventionnées visées à l'article 39 *quinquies* C, n'entrent pas en ligne de compte pour le calcul du bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été réalisées, dès lors que le produit de la cession est affecté à la souscription ou à l'acquisition de titres de même nature dans le délai d'un an. Dans ce cas, les plus-values distraites du bénéfice imposable sont affectées à l'amortissement des nouvelles participations (CGI, art. 40 *quinquies*).

En cas de résiliation de la convention, dissolution de la société, exclusion d'un associé, les plus-values ainsi exonérées peuvent être réintégréées dans les bénéfices de l'exercice en cours.

Les entreprises membres de groupements d'intérêt économique bénéficient des mêmes avantages fiscaux que ceux accordés aux membres des sociétés conventionnées, lorsqu'elles remplissent toutes les conditions prévues par ces dispositions (CGI, art. 239 *quater*-III).

1109

5. Amortissement exceptionnel des souscriptions au capital agréé des sociétés financières d'innovation conventionnées (CGI, art. 39 *quinquies* A-2 ; BOI-BIC-AMT-20-30-60). Les entreprises françaises qui souscrivent en numéraire au capital agréé des sociétés financières d'innovation (SFI) peuvent pratiquer un amortissement exceptionnel égal à **50 %** du montant de leurs souscriptions au titre de l'exercice au cours duquel elles interviennent.

L'amortissement exceptionnel est pratiqué dès le versement de la souscription.

En cas de libération partielle, il est calculé à la clôture de l'exercice, sur le montant des sommes effectivement versées au cours dudit exercice pour la libération des titres dont il s'agit.

L'application de ce régime fiscal est subordonnée à la condition que les SFI, aient conclu une convention avec le ministre de l'économie et des finances. Cette convention porte obligatoirement sur la totalité du capital de la société.

Remarque : en cas de cession d'actions ayant donné lieu à cet amortissement, la plus-value constatée n'est pas comprise dans les bénéfices imposables, dans la limite de l'amortissement exceptionnel précédemment pratiqué, à condition que la cession intervienne après l'expiration d'un délai de trois ans partant de la date de souscription desdites actions (CGI, art. 40 *sexies*, al. 1).

1110

6. Amortissement exceptionnel des dépenses d'acquisition de logiciels (CGI, art. 236-II ; BOI-BIC-AMT-20-30-70). Les dépenses d'acquisition de logiciels acquis pour les besoins de l'exploitation peuvent faire l'objet d'un amortissement accéléré sur une période de 12 mois. Cet amortissement exceptionnel, qui est *facultatif*, est effectué au prorata du nombre de mois restant à courir entre le premier jour du mois de la date d'acquisition du logiciel et la clôture de l'exercice ou la fin de l'année ; le solde est déduit à la clôture de l'exercice suivant ou au titre de l'année suivante.

Remarque :

1. S'agissant des dépenses d'acquisition d'un site internet, cf. n° 1060-9.

1110-1

6 bis. Amortissement accéléré des terminaux permettant l'accès à l'Internet haut débit (CGI, art. 39 AJ).

Les terminaux permettant l'accès à l'Internet haut débit par satellite acquis entre le **1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2006** ont pu faire l'objet d'un amortissement accéléré sur douze mois à compter de la date de leur mise en service.

1111

7. Amortissement exceptionnel des actions émises par les sociétés pour le financement de l'industrie cinématographique et audiovisuelle (SOFICA) [CGI, art. 217 *septies*, 238 *bis* HE]. Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent, dès l'année de la réalisation de l'investissement, pratiquer un amortissement exceptionnel égal à **50 %** des sommes effectivement versées pour la souscription en numéraire de titres au capital de SOFICA qui ont pour objet exclusif la réalisation d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles agréées et dont le capital a été préalablement agréé.

Les **plus-values** et les **moins-values** afférentes aux cessions de titres ayant bénéficié de l'amortissement exceptionnel sont déterminées dans les conditions de droit commun (cf. nos 1225 et suiv.).

En matière d'impôt sur le revenu, les souscriptions ouvrent droit à une réduction d'impôt, cf. FP, n° 113-5.

1112

8. Amortissement exceptionnel des matériels destinés à économiser l'énergie et des équipements de production d'énergies renouvelables (CGI, art. 39 AB ; BOI-BIC-AMT-20-30-80). Peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois à compter de leur

mise en service, les matériels et équipements acquis ou fabriqués **avant le 1^{er} janvier 2011** qui figurent sur la liste prévue à l'article 02 de l'annexe IV au CGI.

1113 9. Amortissement exceptionnel des véhicules électriques (ou fonctionnant au gaz de pétrole liquéfié, au gaz naturel ou au superéthanol E85) et de certains équipements spécifiques nécessaires à leur fonctionnement (CGI, art. 39 AC à 39 AF).

a. Biens concernés.

- *Véhicules et cyclomoteurs* : peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur 12 mois à compter de la date de leur première mise en circulation (CGI, art. 39 AC), les véhicules automobiles terrestres à moteur dont la conduite nécessite la possession d'un permis de conduire mentionné à l'article L. 223-1 du code de la route, ainsi que les cyclomoteurs, acquis à l'état neuf avant le 1^{er} janvier 2010, et qui fonctionnent, exclusivement ou non, au moyen de l'énergie électrique, du gaz naturel pour les véhicules (GNV) ou du gaz de pétrole liquéfié (GPL). Ces dispositions s'appliquent également, dans les mêmes conditions, aux véhicules fonctionnant, exclusivement ou non, au superéthanol E85 mentionné au 1 du tableau B du 1 de l'article 265 du code des douanes acquis neufs à compter du 1^{er} janvier 2007 et avant le 1^{er} janvier 2010.

En ce qui concerne les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI, l'amortissement exceptionnel s'applique à la fraction du prix d'acquisition qui n'excède pas les limites mentionnées au n° 1030.

1113-1 • *Accumulateurs, équipements spécifiques* (CGI, art. 39 AD et 39 AE) : peuvent également faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur 12 mois à compter de leur date de mise en service :

- les accumulateurs nécessaires au fonctionnement des véhicules fonctionnant exclusivement ou non au moyen de l'énergie électrique et les équipements spécifiques permettant l'utilisation de l'électricité, du gaz naturel pour véhicules ou du gaz de pétrole liquéfié pour la propulsion des véhicules qui fonctionnent également au moyen d'autres sources d'énergie. S'agissant des équipements spécifiques nécessaires à l'utilisation du GPL, du GNV ou de l'électricité, les dispositions de l'article 39 AD trouvent à s'appliquer uniquement lorsque l'installation des équipements est réalisée sur des véhicules d'occasion. Ces dispositions sont applicables aux accumulateurs et aux équipements acquis ou fabriqués entre le 1^{er} janvier 2003 et le 1^{er} janvier 2010 ;

- les matériels spécifiquement destinés au stockage, à la compression et à la distribution de GNV ou de GPL, et aux installations de charge des véhicules électriques, acquis entre le 1^{er} janvier 2003 et le 1^{er} janvier 2010. Sont notamment concernées les bornes destinées au chargement accéléré des accumulateurs. Sont également concernés, les matériels spécifiquement destinés au stockage, à la compression et à la distribution de superéthanol E85 mentionné au 1 du tableau B du 1 de l'article 265 du code des douanes acquis à compter du 1^{er} janvier 2007 et avant le 1^{er} janvier 2010.

b. Entreprises concernées. Pour bénéficier de l'amortissement exceptionnel mentionné aux articles 39 AC, 39 AD et 39 AE du CGI, les véhicules, accumulateurs, équipements ou matériels qui sont donnés en location doivent être acquis avant le 1^{er} janvier 2010 par des sociétés ou organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, de droit ou sur option (CGI, art. 39 AF).

c. Calcul de l'amortissement exceptionnel. L'amortissement exceptionnel visé aux articles 39 AC à 39 AE du CGI est un amortissement linéaire sur douze mois à compter de la première mise en circulation des véhicules ou de la date de mise en service des installations, équipements et matériels entrant dans le champ d'application du dispositif. Lorsque l'acquisition est réalisée en cours d'exercice, la première annuité est réduite « *prorata temporis* » pour tenir compte de la période écoulée entre l'ouverture de l'exercice et la date d'acquisition. L'amortissement exceptionnel suit, sur le plan fiscal, les mêmes règles que les amortissements habituels. Il doit être constaté dans les écritures comptables de l'entreprise (CGI, art. 39-1. 2°).

1114 10. Amortissement exceptionnel de matériels destinés à réduire le niveau acoustique d'installations existant au 31 décembre 1990 (CGI, art. 39 *quinquies* DA). Les matériels acquis ou fabriqués avant le 1^{er} janvier 2011 qui figurent sur une liste établie par arrêté conjoint du ministre du Budget et du ministre de l'Environnement et qui sont destinés à réduire le niveau acoustique d'installations existant au 31 décembre 1990 peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois à compter de leur mise en service.

1115 11. Amortissement exceptionnel de 25 % des constructions nouvelles (CGI, art. 39 *quinquies* D ; BOI-BIC-AMT-20-30-90).

Les entreprises qui construisent ou font construire avant le 1^{er} janvier 2014 des immeubles à usage industriel ou commercial pour les besoins de leur exploitation dans les zones de

revitalisation rurale¹ ou dans les zones de redynamisation urbaine mentionnées aux articles 1465 A du CGI et au A du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 peuvent pratiquer, à l'achèvement des constructions, un amortissement exceptionnel égal à **25 %** de leur prix de revient, la valeur résiduelle étant amortissable sur la durée normale d'utilisation.

Ces dispositions s'appliquent également aux travaux de rénovation réalisés à compter du **1^{er} janvier 2004** et avant le **1^{er} janvier 2014** dans des immeubles utilisés dans les conditions exposées ci-dessus.

Précision : sont considérés comme des travaux de rénovation éligibles au dispositif de l'amortissement exceptionnel les travaux qui constituent des éléments de l'actif immobilisé et qui impliquent la reprise importante voire totale des structures intérieures de l'immeuble concerné (rénovation-construction ou rénovation lourde) ou qui sont destinés à doter l'immeuble des normes actuelles de confort (rénovation-amélioration ou rénovation légère). Ces travaux peuvent consister en des travaux immobiliers et/ou en l'installation ou le renouvellement d'équipements mobiliers.

L'amortissement exceptionnel s'applique aux entreprises qui, cumulativement, au cours du dernier exercice clos à la date d'achèvement de l'immeuble ou des travaux de rénovation :

a) Emploient moins de **deux cent cinquante salariés** et ont soit réalisé un chiffre d'affaires annuel n'excédant pas **50 millions d'euros**, ramené ou porté le cas échéant à douze mois, soit un total de bilan n'excédant pas **43 millions d'euros**. Pour les sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI, le chiffre d'affaires et l'effectif à prendre en compte s'entendent respectivement de la somme des chiffres d'affaires et de la somme des effectifs des sociétés membres de ce groupe ;

b) Et dont le capital ou les droits de vote ne sont pas détenus à hauteur de 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises ne répondant pas aux conditions prévues au a, ou par des entreprises répondant aux conditions prévues au a mais dont le capital ou les droits de vote sont détenus à hauteur de 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises. Cette condition doit être remplie de manière continue au titre de cet exercice. Pour apprécier le respect de cette condition, le pourcentage de capital détenu par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque dans l'entreprise n'est pas pris en compte, à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des a et b du 12 de l'article 39 du CGI entre cette entreprise et ces dernières sociétés ou ces fonds. Pour les sociétés membres d'un groupe, la condition tenant à la composition du capital doit être remplie par la société mère du groupe.

- **pour les immeubles**, pour les avantages octroyés du **1^{er} janvier 2007** au **31 décembre 2008**, le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est subordonné au respect du règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'Etat en faveur des petites et moyennes entreprises, modifié par le règlement (CE) n° 364/2004 du 25 février 2004 ; Pour les avantages octroyés à compter du **1^{er} janvier 2009**, le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est subordonné au respect de l'article 15 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

- **pour les travaux de rénovation**, le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

1116

12. Amortissement exceptionnel des constructions qui s'incorporent à des installations de production agricole (CGI, art. 39 *quinquies* FC ; BOI-BIC-AMT-20-30-20).

L'article 39 *quinquies* FC du CGI prévoit que les constructions qui s'incorporent à des installations de production agricole destinées à satisfaire aux obligations imparties par le titre I^{er} du livre V du code de l'environnement relatif aux installations classées pour la protection de l'environnement peuvent bénéficier d'un amortissement exceptionnel sur douze mois dans les conditions et selon les modalités prévues aux articles 39 *quinquies* E et 39 *quinquies* F du CGI. La base de l'amortissement est constituée par le prix de revient total des investissements effectués, déterminé dans les conditions de droit commun. Son point de départ intervient à la date de mise en service des constructions.

Ce dispositif s'applique aux investissements réalisés avant le **1^{er} janvier 2011**.

1. Le décret n° 2005-1435 du 21 novembre 2005 [JO du 22 novembre 2005] précise les critères et seuils visant à déterminer le périmètre des zones de revitalisation rurale. L'arrêté du 9 avril 2009 (JO du 11 avril) complété par l'arrêté du 30 décembre 2010 et par l'arrêté du 4 décembre 2012 précise la liste des communes classées en zones de revitalisation rurale.

1116-1 13. Amortissement exceptionnel des sommes versées pour la souscription au capital des sociétés ayant pour activité le financement de la pêche artisanale, cf. n^{os} 1969 et suiv.

1116-2 14. Amortissement exceptionnel des parts de sociétés d'épargne forestière (CGI, art. 217 *terdecies* ; CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZZ *quater* et 46 quater-0 ZZ *quinquies*).

Pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, les entreprises peuvent pratiquer, dès l'année de réalisation de l'investissement, un amortissement exceptionnel égal à **50 %** du montant des sommes effectivement versées pour la souscription de parts de sociétés d'épargne forestière dans la double limite de **15 %** du bénéfice imposable de l'exercice en cours à la date du versement et de **100 000 €**. En cas de cession de tout ou partie des parts souscrites dans les huit ans de leur acquisition, le montant de l'amortissement exceptionnel est réintégré au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel intervient la cession et majoré d'une somme égale au produit de ce montant par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI. Il en est de même en cas de dissolution des sociétés concernées ou lorsque ces dernières ne respectent pas les dispositions prévues par les articles L. 214-85 et L. 214-87 du code monétaire et financier.

Les articles 46 quater-0 ZZ *quater* et 46 quater-0 ZZ *quinquies* de l'annexe III au CGI fixent les obligations déclaratives que doivent remplir les entreprises qui souscrivent des parts de sociétés d'épargne forestière pour bénéficier de l'amortissement exceptionnel.

1116-3 15. Amortissement exceptionnel des souscriptions en numéraire au capital des sociétés d'investissement régional ou des sociétés d'investissement pour le développement rural (CGI, art. 217 *quaterdecies* ; CGI, Annexe III, art. 46 quater-0 ZZ *sexies* ; BOI-IS-BASE-40-30).

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent pratiquer dans la limite de **25 %** du bénéfice imposable de l'exercice, dès l'année de réalisation de l'investissement, un amortissement exceptionnel égal à **50 %** du montant des sommes effectivement versées pour la souscription en numéraire au capital de sociétés d'investissement régional ou, pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés dû à raison des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, de sociétés d'investissement pour le développement rural définies à l'article L. 112-18 du code rural et de la pêche maritime.

a. Les sociétés d'investissement régional

Les dispositions régissant les sociétés d'investissement régional sont prévues à l'article 89 de la loi n° 2000-1208 du 13 décembre 2000. Ces sociétés qui revêtent la forme anonyme ont pour objet d'apporter des ressources financières nouvelles à des opérations qui s'inscrivent dans des projets de renouvellement urbain afin d'en faciliter le financement et la réalisation.

b. Les sociétés d'investissement pour le développement rural

Les dispositions régissant les sociétés d'investissement pour le développement rural sont prévues à l'article L. 112-18 du code rural et de la pêche maritime. Ces sociétés revêtent la forme soit de sociétés anonymes, soit de sociétés par actions simplifiées. Elles ont pour objet de favoriser dans les zones de revitalisation rurale définies à l'article 1465 A du CGI :

- l'investissement en immobilier destiné aux activités à caractère économique et à l'accueil de services collectifs d'intérêt économique général, de tourisme et de loisirs ;
- l'acquisition et la réhabilitation de logements dégradés ou vacants en vue de leur remise sur le marché ;
- l'acquisition et la transformation en logements de bâtiments à vocation agricole qui ne sont plus exploités, sous certaines conditions ;
- la réalisation ou la rénovation d'équipements touristiques, culturels, de loisirs et sportifs.

A cet effet, elles interviennent par la prise de participation dans le capital de sociétés réalisant des opérations d'aménagement et de développement et par l'octroi de garanties sur prêts ou la dotation de fonds de garantie en fonds propres ou quasi-fonds propres notamment par la prise de participation dans le capital de sociétés ou l'attribution de prêts participatifs.

c. Amortissement exceptionnel des titres

1°. Champ d'application de l'amortissement exceptionnel

Le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est réservé aux personnes morales soumises de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés.

Cet amortissement ne peut être pratiqué que pour les souscriptions ou les augmentations de capital dont le montant est libéré en numéraire (espèces, chèques ou virements).

2°. Modalités d'application de l'amortissement exceptionnel

L'article 217 *quaterdecies* dispose que les entreprises peuvent pratiquer, dès l'année de réalisation de l'investissement, un amortissement exceptionnel de **50 %** du montant des sommes effectivement versées pour la souscription de parts de société d'investissement régional ou

de sociétés d'investissement pour le développement rural, dans la limite de 25 % du bénéfice imposable de l'exercice en cours à la date du versement. En cas de libération partielle du capital, l'amortissement est pratiqué sur la base des sommes effectivement versées au cours de l'exercice.

L'amortissement exceptionnel doit être pratiqué intégralement au titre de l'exercice au cours duquel intervient le versement de la souscription en numéraire. Il ne peut être ni pratiqué, ni déduit au titre d'un exercice autre que celui au cours duquel intervient la libération du capital souscrit. Cet amortissement exceptionnel est soumis aux mêmes règles fiscales que les autres amortissements. Sa déduction est notamment subordonnée à sa constatation dans les écritures de l'entreprise en application du 2° du 1 de l'article 39 du CGI. Cet amortissement exceptionnel peut être réputé différé en période déficitaire en application du 1 de l'article 209 du CGI.

Pour bénéficier de l'amortissement exceptionnel prévu à l'article 217 *quaterdecies* du CGI, le souscripteur doit joindre à sa déclaration de résultats un relevé établi sur papier libre délivré par la société d'investissement régional ou par la société d'investissement pour le développement rural (CGI, annexe III, art. 46 *quater-0 ZZ sexies*).

3° Remise en cause de l'amortissement exceptionnel en cas de cession des titres

Si tout ou partie des titres souscrits est cédé dans les cinq ans suivant la date d'acquisition, le montant de l'amortissement est réintégré au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel intervient la cession. Le délai de cinq ans est décompté jour par jour à partir de la date d'acquisition des titres. Toutefois, l'amortissement exceptionnel à reprendre doit être minoré de la fraction d'amortissement correspondant aux titres cédés qui est déjà comprise dans le résultat de la cession. Le montant d'amortissement devant ainsi être réintégré est majoré d'une somme égale au produit du montant total de l'amortissement exceptionnel pratiqué par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

1116-4

16. Amortissement exceptionnel des matériels et installations acquis ou créés en vue de répondre aux obligations de mise en conformité des entreprises exerçant leur activité dans le secteur des hôtels, cafés et restaurants (CGI, art. 39 AK ; BOI-BIC-AMT-20-30-100).

L'article 39 AK du CGI prévoit un amortissement exceptionnel sur 24 mois des matériels et installations acquis ou créés en vue de répondre aux obligations légales ou réglementaires de mise en conformité incombant aux entreprises exerçant leur activité dans le secteur des hôtels, cafés et restaurants.

Ces dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du **31 décembre 2006** aux matériels et équipements susvisés acquis ou créés entre le **15 novembre 2006** et le **30 juin 2009**.

a. Entreprises concernées

Le dispositif d'amortissement exceptionnel vise les entreprises exerçant à titre principal leur activité dans le secteur des hôtels, cafés et restaurants, qu'elles relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou de l'impôt sur les sociétés.

b. Biens concernés

Les biens éligibles à cet amortissement exceptionnel sont les matériels ou installations acquis ou créés en vue de répondre aux obligations de mise en conformité en vertu d'une obligation légale ou réglementaire **en matière d'hygiène, de sécurité, de protection contre l'incendie, de lutte contre le tabagisme, d'insonorisation ou d'amélioration de l'accessibilité des personnes handicapées**.

Sont donc **exclus** les **remplacements** de matériels et équipements **déjà aux normes**.

c. Option de l'entreprise

L'application de cette mesure revêt un caractère facultatif. La décision de l'appliquer ou non est prise par les entreprises concernées à la clôture du premier exercice au titre duquel elle est susceptible de s'appliquer. Elle est matérialisée par la constatation régulière en comptabilité, au titre de l'exercice en cause, de la dotation aux amortissements afférents aux biens concernés. Ce choix revêt un caractère de décision de gestion opposable à l'administration comme à l'entreprise.

d. Calcul de l'amortissement exceptionnel

Les investissements éligibles au dispositif de l'article 39 AK du CGI peuvent faire l'objet d'un amortissement calculé sur une période de vingt-quatre mois, à compter de la date de mise en service. L'amortissement exceptionnel s'effectue selon le mode linéaire et est soumis aux mêmes règles fiscales que les amortissements habituels.

e. Application du plafond de minimis

Le dispositif prévu à l'article 39 AK du CGI s'applique dans les limites et conditions prévues par la législation européenne en matière d'aides de *minimis*. Ainsi, pour les avantages octroyés à compter du 1^{er} janvier 2007, le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis*.

1116-5 18. Amortissement exceptionnel des souscriptions au capital des sociétés ayant pour activité l'acquisition de contrats d'approvisionnement à long terme d'électricité (CGI, art. 217 *quindecies*, 238 *bis* HV à 238 *bis* HZ *bis* ; CGI, Annexe III, art. 46 *quindecies* R à 46 *quindecies* W).

A compter du **1^{er} janvier 2006**, pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, les entreprises peuvent pratiquer, dès l'année de réalisation de l'investissement, un amortissement exceptionnel égal à **50 %** du montant des sommes effectivement versées pour la souscription au capital de sociétés de capitaux agréées, soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et qui ont pour activité l'acquisition de contrats d'approvisionnement à long terme d'électricité. La déduction est admise dans la limite du montant du capital agréé et concerne les souscriptions en numéraire effectuées avant le **1^{er} janvier 2012**.

Pour les avantages octroyés à compter du **1^{er} janvier 2007**, le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis*.

Pour les agréments délivrés à compter du 1^{er} janvier 2009, l'agrément est délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de l'énergie, aux sociétés de capitaux qui ont pour objet la conclusion de contrats d'approvisionnement à long terme d'électricité auprès de producteurs d'électricité au profit des associés desdites sociétés vérifiant les conditions énoncées à l'article 238 *bis* HW du CGI. Ces contrats permettent de réserver des droits à consommation d'électricité qui ne peuvent être exercés pour une période inférieure à quinze ans.

Les sociétés de capitaux mentionnées ci-avant ne peuvent bénéficier du régime prévu en faveur des sociétés de capital-risque par les articles 1^{er} et 1^{er}-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, ni du régime prévu en faveur des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque mentionnées à l'article 208 D du CGI.

En cas de non-respect de leur objet social, les sociétés de capitaux mentionnées ci-avant doivent verser au Trésor une indemnité égale à 25 % de la fraction du capital qui n'a pas été utilisée de manière conforme à leur objet. Le montant de cette indemnité est exclu des charges déductibles pour l'assiette du bénéfice imposable. La constatation, le recouvrement et le contentieux de cette indemnité sont exercés et suivis comme en matière d'impôts directs.

En cas de dissolution de la société ou de réduction de son capital, le ministre de l'économie, des finances et du budget peut ordonner la réintégration des sommes déduites en application de l'article 217 *quindecies* du CGI au résultat imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été déduites.

1117 19. Amortissement accéléré du matériel acquis en 2009 par les entreprises de travaux forestiers.

Il est admis que les entreprises de travaux d'exploitation du bois ayant à faire face aux conséquences de la tempête Klaus du 24 janvier 2009 dans les régions sinistrées du sud-ouest de la France (région Aquitaine, région Midi-Pyrénées et région Languedoc-Roussillon) puissent opérer un amortissement sur trois ans de certains matériels acquis au cours de l'année 2009. En outre, afin de tenir compte des conditions d'utilisation de ces matériels, les entreprises concernées peuvent pratiquer au titre des douze mois suivant leur acquisition un amortissement égal à 66 % de leur prix de revient.

Cette méthode d'amortissement accéléré revêt un caractère facultatif. Les entreprises qui choisissent de ne pas l'utiliser prennent une décision de gestion qui leur est opposable.

1118

IV. DISPOSITIONS PARTICULIÈRES

1119 1. Amortissement des biens loués ou mis à disposition par les personnes physiques et les entités soumises au régime fiscal des sociétés de personnes : dispositions applicables aux contrats de location conclus ou aux mises à disposition sous toute autre forme intervenues à compter du 1^{er} janvier 2007 (CGI, art. 39 C).

L'amortissement des biens données en location ou mis à disposition sous toute autre forme est, en principe, réparti sur la durée normale d'utilisation (CGI, art. 39 C-I). Toutefois, il est soumis à limitation dans les conditions prévues à l'article 39 C-II du CGI qui constituent désormais le régime de droit commun de limitation de la déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition sous toute autre forme par des personnes physiques ou structures relevant du régime fiscal des sociétés de personnes (cf. n° 1119-1 à 1119-3).

Remarque : en ce qui concerne l'amortissement financier susceptible de s'appliquer aux biens donnés en location dans le cadre d'un contrat de crédit-bail ou d'un contrat de location avec option d'achat prévu à l'article 39 C-I du CGI, se reporter aux n^{os} 1301 et 1301-1.

1119-1 a. **Champ d'application des dispositions du II de l'article 39 C du CGI**

1°. *Entreprises concernées*

Sont concernées par les limites de déduction de l'amortissement prévues au II de l'article 39 C du CGI, selon le cas, les personnes désignées ci-dessous :

- les personnes physiques ;
- les sociétés soumises au régime fiscal prévu à l'article 8 du CGI ;
- les copropriétaires de navires visés à l'article 8 *quater* qui amortissent le prix de revient de leur part de propriété conformément aux dispositions de l'article 39 E du CGI ;
- les copropriétaires de chevaux de course ou d'étalon visés à l'article 8 *quinquies* qui amortissent le prix de revient de leur part de propriété conformément aux dispositions de l'article 39 F du CGI ;
- les groupements d'intérêt économique visés à l'article 239 *quater* du CGI ;
- les groupements d'intérêt public visés à l'article 239 *quater* B du CGI ;
- les groupements européens d'intérêt économique visés à l'article 239 *quater* C du CGI ;
- les groupements de coopération sanitaire visés à l'article 239 *quater* D du CGI.

Les entreprises énumérées ci-dessus sont visées par les limites de déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition, qu'elles relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux.

En revanche, les sociétés et groupements ayant opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés en application du 3 de l'article 206 du CGI ne sont pas concernés par le dispositif.

2°. *Opérations concernées*

Les limites de déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition prévues au II de l'article 39 C du CGI sont applicables aux biens corporels meubles et immeubles.

Ces limites ne concernent pas les opérations visées au I *bis* de l'article 199 *undecies* B du CGI, à savoir les opérations de location, répondant aux conditions mentionnées au dernier alinéa du I de cet article, d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés ayant fait l'objet de travaux de rénovation ou de réhabilitation ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu en faveur des investissements outre-mer au taux de 70 %.

En revanche, entrent dans le champ d'application de ces limites les opérations bénéficiant de l'aide fiscale à l'investissement outre-mer visée aux articles 217 *undecies* et 217 *duodecies* du CGI.

1119-2 b. **Calcul de l'amortissement fiscalement déductible.**

1°. *Dotations aux amortissements soumises à la limitation*

Les limites de déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition prévues au II de l'article 39 C du CGI s'appliquent au montant total des amortissements admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable, qu'ils soient comptabilisés en amortissement pour dépréciation ou en amortissements dérogatoires. Ces limites s'appliquent également quel que soit le mode de calcul de l'amortissement pratiqué par l'entreprise : linéaire, dégressif ou exceptionnel.

2°. *Calcul de la limitation pour les biens donnés en location ou mis à disposition par une personne physique*

Conformément au 2 du II de l'article 39 C du CGI, en cas de location ou mise à disposition d'un bien par une personne physique, le montant de l'amortissement de ces biens ou parts de copropriété est admis en déduction du résultat imposable, au titre d'un même exercice, dans la limite du montant du loyer acquis, ou de la quote-part du résultat de la copropriété, diminué du montant des autres charges. En d'autres termes, l'amortissement déductible correspond à la différence positive entre le montant des loyers acquis et le montant des charges, autres que l'amortissement, afférentes à ce bien ou ces parts de copropriété.

3°. *Calcul de la limitation pour les biens donnés en location ou mis à disposition par une structure soumise au régime fiscal des sociétés de personnes*

Il résulte des dispositions combinées de l'article 238 *bis* K et du II de l'article 39 C du CGI que la part de bénéfice revenant à chaque associé d'une « structure » soumise au régime fiscal des

sociétés de personnes doit être déterminée de manière différenciée suivant qu'il s'agit d'associés personnes physiques ou d'associés personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés.

- Modalités d'application des dispositions de l'article 39 C-II à la fraction des droits revenant à une personne physique : en application du 2 du II de l'article 39 C du CGI, lorsque la location ou mise à disposition d'un bien est consentie indirectement par une personne physique, l'amortissement de ces biens ou de ces parts de copropriété est admis en déduction dans la limite du montant des loyers acquis sous déduction des autres charges afférentes à ces biens ou ces parts. Dès lors, la quote-part de bénéfice revenant à une personne physique d'une structure soumise au régime fiscal des sociétés de personnes doit être déterminée en application des limites fixées au 2 du II de l'article 39 C, c'est-à-dire, sous les mêmes limites que celles applicables en cas de location ou mise à disposition directement d'un bien par une personne physique.

- Modalités d'application des dispositions de l'article 39 C-II à la fraction des droits revenant à des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés : il résulte des dispositions du 1 du II de l'article 39 C du CGI que la détermination de la part de résultat d'une structure soumise au régime fiscal des sociétés de personnes doit être différenciée suivant que les droits sont détenus par l'entreprise utilisatrice des biens donnés en location ou mis à disposition ou non.

- *Non application à la part de résultat revenant aux entreprises utilisatrices* : lorsque la location ou la mise à disposition est consentie par une « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes, au profit d'un ou plusieurs de ses associés, copropriétaires ou membres soumis à l'impôt sur les sociétés, les limitations prévues aux premier à troisième alinéas du 1 du II de l'article 39 C du CGI ne s'appliquent pas à la part de résultat revenant aux associés, copropriétaires ou membres, utilisateurs des biens.

- *Détermination de la part de résultat revenant aux personnes morales revenant aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés non utilisatrices* : lorsque que le bien donné en location ou mis à disposition par une « structure » relevant du régime fiscal des sociétés de personnes est situé, immatriculé ou exploité en France ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) qui a conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, l'amortissement admis en déduction au titre d'un exercice est limité à trois fois le montant des loyers acquis ou de la quote-part de résultat de la copropriété pendant une période de trente-six mois décomptée à partir du début de la mise en location ou de la mise à disposition du bien. Lorsque les biens donnés en location ou mis à disposition ne sont pas utilisés en France ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'EEE qui a conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, la part de bénéfices revenant aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés est déterminée en limitant le montant de l'amortissement déductible à hauteur du loyer acquis diminué du montant des autres charges afférentes à ces biens ou parts.

1119-3

c. Conséquences des limitations de l'amortissement déductible et du déficit imputable sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres

1°. Report des amortissements dont la déduction a été écartée

Conformément aux dispositions du 3 du II de l'article 39 C du CGI, l'amortissement régulièrement comptabilisé au titre d'un exercice dont la déduction est écartée dans les conditions précisées ci-avant peut être déduit du résultat des exercices suivants dans les conditions et limites prévues aux 1 ou 2 du II de l'article 39 C du même code.

2°. Report des déficits dont l'imputation sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres a été différée

La fraction des déficits non admise en déduction en application du deuxième alinéa du 1 du II de l'article 39 C du CGI peut être déduite du bénéfice des exercices suivants sous réserve de la limite prévue par ce même alinéa au titre des douze premiers mois d'amortissement du bien.

1120

2. Amortissement des constructions et aménagements édifiés sur sol d'autrui (CGI, art. 39 D). Cet amortissement doit être réparti sur la durée normale d'utilisation de chaque élément, même si elle est supérieure à la durée du bail.

Toutefois, les constructions édifiées sur des terrains pris à bail dans les conditions prévues par les articles L 251-1 à L 251-8 du Code de la construction et de l'habitation (bail à construction) peuvent être amorties :

- soit sur la durée du bail lorsque les constructions sont transférées gratuitement au propriétaire des terrains ;
- soit sur la durée normale d'utilisation lorsque le transfert des constructions édifiées par le preneur a lieu contre indemnité.

- 1121 **3. Brevets.** Les brevets acquis ou conçus par l'entreprise peuvent être amortis sur une période minimum de cinq ans. Il en est de même pour les certificats d'obtention végétale bénéficiant d'une protection juridique identique.
- 1122 **4. Amortissements afférents aux biens somptuaires,** cf. n° 1030.
- 1123 **5. Entreprises concessionnaires,** cf. BOI-BIC-AMT-20-40-40.
- 1124 **6. Situation des producteurs et distributeurs de films, des producteurs d'œuvres audiovisuelles.** Le régime dérogatoire d'amortissement des films concerne l'ensemble des distributeurs d'œuvres audiovisuelles, et une accélération du rythme d'amortissement des films et droits d'exploitation est autorisée dans certaines limites.
- 1125 **7. Situation des distributeurs de films cinématographiques en vidéo,** cf. n° 1125..
- 1126 **8. Amortissement des bateaux de pêche des entreprises d'armement à la pêche,** cf. BOI-BIC-AMT-20-40-60-10.
- 1127 **9. Cassettes vidéo destinées à la location.**
Quelle que soit leur valeur unitaire, ces cassettes sont comprises parmi les immobilisations¹ et² des entreprises bailleresse. Leur dépréciation du fait de l'usage et du temps est nécessairement constatée par voie d'amortissement, selon le mode linéaire sur leur durée normale d'utilisation. Eu égard à leurs modalités d'exploitation, il est toutefois admis que l'amortissement soit effectué sur une période de deux ans, ce qui correspond à un taux linéaire de 50 %.

1129

1149

chapitre 4

provisions

(BOI-BIC-PROV)

- 1150 Les provisions sont des déductions opérées sur les résultats d'un exercice en vue de faire face ultérieurement à une perte ou à une charge dont l'objet est nettement précisé et dont la réalisation, incertaine, apparaît probable en raison d'événements survenus au cours de l'exercice et qui existent toujours à la clôture dudit exercice.

Distinction entre provisions et charges à payer

L'administration considère que les sommes inscrites en charges à payer ne peuvent être admises en déduction pour l'assiette de l'impôt que si les charges correspondantes revêtent pour l'entreprise le caractère de dettes certaines dans leur principe et déterminées quant à leur montant - c'est-à-dire définitives - mais non encore susceptibles d'être utilement réclamées par les créanciers (par exemple intérêts et loyers courus mais non encore échus).

En revanche, l'Autorité des normes comptables (cet organisme remplaçant le Conseil national de la comptabilité conformément à l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009) estime que les charges à passer en charges à payer s'entendent également de celles qui peuvent être déterminées avec précision à la clôture de l'exercice, bien que le fait générateur de la dette ne soit pas encore intervenu à cette date (notamment, taxe d'apprentissage afférente aux salaires de l'exercice et taxe sur la valeur ajoutée à payer sur clients débiteurs).

En attendant une harmonisation de la terminologie en la matière, l'administration admet de ne pas remettre en cause la situation des entreprises qui, pour se conformer aux règles comptables énoncées ci-dessus, ont inscrit en charges à payer des dépenses qui, du point de vue fiscal, auraient dû être constatées par voie de provision.

Cette faculté est toutefois subordonnée à la production d'un relevé détaillé de ces charges à payer, en annexe à la déclaration de résultats.

1. En revanche, les cassettes vidéo destinées à être revendues en l'état constituent des stocks, conformément à l'article 38 *ter* de l'annexe III au CGI.

2. Il est rappelé que la solution particulière concernant les biens de faible valeur n'est pas applicable aux cassettes vidéo données en location.

A. CONDITIONS DE CONSTITUTION

(CGI, art. 39-1-5° ; BOI-BIC-PROV-20)

La déduction des provisions est subordonnée à des conditions de fond et de forme résultant de l'article 39-1-5° du CGI.

I. CONDITIONS DE FOND

(BOI-BIC-PROV-20-10)

1151

Les pertes ou charges en prévision desquelles les provisions sont constituées, doivent :

- être déductibles par nature ;
- être nettement précisées ;
- être probables et non simplement éventuelles ;
- résulter d'événements survenus pendant l'exercice et en cours à sa clôture.

En conséquence, ne peuvent notamment être admises en déduction en franchise d'impôt :

- les provisions destinées à faire face à des dépenses ayant pour contrepartie un accroissement des valeurs d'actif ou à des pertes ou charges qui n'incombent pas à l'entreprise (dépenses non déductibles par nature) ;

- les provisions pour créances douteuses calculées en appliquant un abattement ou un pourcentage forfaitaire au montant total des créances à recouvrer (ces provisions sont destinées à faire face à des pertes qui ne sont pas nettement précisées et ont un caractère simplement éventuel) ;

- les provisions destinées à couvrir des risques purement éventuels, telles que les provisions de propre assureur, les provisions pour perte de change, les provisions pour ristournes exceptionnelles à accorder à certains clients alors qu'aucun engagement formel et précis n'a été pris envers les intéressés avant la clôture de l'exercice ;

- les provisions motivées par des événements qui ont pris naissance après la clôture de l'exercice.

Remarques :

1. Le Conseil d'État admet la validité des **méthodes statistiques** de calcul des provisions dès lors qu'elles permettent d'obtenir une approximation suffisante dans l'évaluation de la charge.

Ces méthodes de calcul des provisions ne sauraient, toutefois, recevoir une application systématique. Elles doivent, en effet, demeurer une exception à la règle selon laquelle les provisions doivent être calculées à partir d'éléments réels et non selon des procédés forfaitaires.

En effet, s'il peut être admis, dans certains cas, que les entreprises de petite taille ne procèdent pas à des calculs poussés pour la détermination des provisions, mais puissent recourir à une méthode plus sommaire à la condition qu'elle soit aussi exacte que possible, il ne saurait en aller de même en ce qui concerne les entreprises importantes disposant de moyens techniques de gestion, notamment dans le domaine de l'informatique, permettant de procéder à des analyses offrant une grande fiabilité. Ces entreprises doivent à partir des éléments réels en leur possession pouvoir chiffrer avec le maximum de précision le montant des provisions qu'elles entendent déduire de leurs résultats.

2. Les **ensembliers industriels** sont autorisés à constituer à partir de statistiques établies dans le cadre de leur propre gestion, une provision pour risques inhérents à leurs obligations de résultat dès lors qu'ils sont en mesure d'apprécier le montant de ces risques. Toutefois, à titre de règle pratique, il y a lieu de considérer que de telles provisions sont justifiées dans la mesure où, appréciées marché par marché, elles n'excéderont pas 2,50 % du prix hors taxe dudit marché. Si une partie de ces risques était couverte par une compagnie d'assurance, le montant de la provision ainsi calculée devrait être réduit à concurrence du montant des primes rémunérant les polices souscrites.

3. **Sociétés pour le financement de l'industrie cinématographique et audiovisuelle (SOFICA)**. Les actions de ces sociétés, inscrites au bilan d'une entreprise relevant de l'impôt sur le revenu, ne peuvent, au plan fiscal, faire l'objet d'une provision pour dépréciation (CGI, art. 238 bis-HH).

II. CONDITIONS DE FORME

(BOI-BIC-PROV-20-20)

1152

Pour être admises en déduction pour l'assiette de l'impôt, les provisions doivent être effectivement **comptabilisées**.

Par ailleurs, les provisions (y compris celles dont la déduction est autorisée par des dispositions légales particulières) doivent figurer sur le tableau des provisions prévu à l'article 38 de l'annexe III au CGI. À cet effet, les entreprises doivent joindre à la déclaration de leurs résultats :

- le tableau n° 2056 pour celles qui sont soumises au régime du bénéfice réel ;

- le relevé des provisions figurant sur le tableau n° 2033-D pour celles qui sont placées sous le régime simplifié.

En application de l'article 1763 du CGI, le défaut de production du tableau des provisions ou la fourniture de renseignements incomplets entraînent l'application d'une amende (cf. RC n° 7307).

B. SORT DES PROVISIONS

(BOI-BIC-PROV-50)

I. PROVISIONS RÉGULIÈREMENT CONSTITUÉES

1153

La déduction d'une provision ne présente qu'un caractère provisoire et son sort définitif est lié à la réalisation de la perte ou de la charge qu'elle est destinée à couvrir.

À cet égard, trois hypothèses sont à envisager :

1. La perte ou la charge se réalise. La provision est utilisée, conformément à son objet, pour compenser, à due concurrence, la perte ou la charge. Sa déduction devient définitive.

2. La perte ou la charge ne se réalise pas. La provision devient sans objet et doit être rapportée aux résultats de l'exercice au cours duquel elle est devenue sans objet. Il est admis toutefois que cette réintégration n'a pas à être opérée dans la mesure où la constitution de la provision a eu pour effet de faire apparaître un déficit fiscal qui n'a pas pu, par la suite, être déduit des bénéfices imposables en raison de la limitation à cinq ans de la durée du report déficitaire.

Lorsque le rapport n'a pas été effectué par l'entreprise elle-même, l'administration peut procéder aux rehaussements nécessaires.

En cas de transmission d'une entreprise individuelle par voie d'apport en société, seules les provisions figurant au dernier bilan de l'entreprise apporteuse devenues sans objet sont rapportées à son résultat imposable.

3. La provision reçoit, en tout ou partie, une affectation non conforme à sa destination. La provision détournée de son objet (par exemple, virée à un compte de réserve ou distribuée aux associés) doit être réintégrée dans les bénéfices de l'exercice au cours duquel elle a reçu une affectation non conforme à sa destination. La prescription est opposable à l'administration si la provision a été détournée de son objet au cours d'un exercice dont les résultats ne sont plus susceptibles d'être vérifiés.

II. PROVISIONS IRRÉGULIÈREMENT CONSTITUÉES DÈS L'ORIGINE

1154

Sont considérées comme telles les provisions qui ne remplissent pas, au moment de leur constitution, l'une des conditions de forme ou de fond requises.

Elles doivent être rapportées au résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été constituées.

1155

C. PROVISIONS DIVERSES CONSTITUÉES EN APPLICATION DES DISPOSITIONS GÉNÉRALES

1156

1. Provisions pour créances douteuses ou litigieuses. Il arrive que le recouvrement de créances soit compromis en raison :

- de la mauvaise situation financière du débiteur (créances douteuses) ;

- ou de l'existence d'un désaccord sur leur principe même ou sur leur quotité (créances litigieuses).

Les provisions constituées pour faire face aux pertes pouvant résulter de telles situations sont admises en déduction pour l'assiette de l'impôt à condition que les créances auxquelles elles s'appliquent soient individualisées et que les événements en cours à la clôture de l'exercice rendent probable la perte supputée.

Lorsque le montant de la créance comprend la TVA facturée au client, la provision doit être limitée au montant « hors taxes » de cette créance. Il en est de même pour les créances dont la perte est définitivement constatée au cours d'un exercice.

1157

2. Provisions pour impôts à payer(BOI-BIC-PROV-30-20-20). Pour qu'un impôt puisse donner lieu à constitution d'une provision, il faut qu'il soit déductible, qu'il présente un caractère permanent et qu'il soit dû en raison de faits survenus au cours de l'exercice.

Peuvent notamment faire l'objet de provisions pour impôt à payer :

- la taxe d'apprentissage ou la cotisation représentative de la participation à la formation professionnelle continue, afférente aux salaires alloués au cours de l'exercice ;
- la taxe d'apprentissage et la taxe sur les salaires à raison des rémunérations restant à payer à la clôture d'un exercice et dont le versement résulte d'un engagement formel de l'entreprise.

La contribution sociale de solidarité visée à l'article 39-1-6° du CGI ne peut faire l'objet d'une provision en franchise d'impôt.

1158

3. Provisions pour travaux d'entretien ou de réparation (BOI-BIC-PROV-30-20-40). De telles provisions ne peuvent être constituées en franchise d'impôt, à titre exceptionnel, que si elles sont destinées à faire face à des charges dont l'importance et le caractère sont tels qu'elles doivent, en bonne administration, être réparties sur plusieurs exercices (dépenses de grosses réparations exigées périodiquement par le matériel naval, de gros entretien et de remise en état du matériel des entreprises de travaux publics...).

Dans la mesure où elles constituent des charges déductibles (cf. nos 1029 et suiv.), les dépenses de grosses réparations ne peuvent donner lieu à la constitution d'une provision que si elles sont nettement précisées. Cette condition ne peut être regardée comme réalisée que lorsque les dépenses couvertes par la provision ont fait l'objet d'une programmation détaillée des travaux à entreprendre, assortie d'une estimation précise de leur coût.

Les entreprises concessionnaires ou locataires peuvent constituer, en franchise d'impôt, une provision pour faire face aux frais de remise en état des matériels loués avant restitution, dès l'instant où ces dépenses peuvent être considérées comme prévisibles à la clôture de l'exercice.

1158-1

1158-2

4. Provision pour renouvellement (BOI-BIC-PROV-30-30-10)

Les provisions pour renouvellement des immobilisations sont, d'une manière générale, exclues des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt. Il est fait exception à cette règle pour les entreprises concessionnaires ou locataires qui doivent, en fin de concession ou de bail, remettre leurs installations en bon état à l'autorité concédante ou au bailleur. Celles-ci sont donc admises à déduire de leur bénéfice imposable les provisions constituées en vue de faire face au renouvellement desdites installations. L'article 5 de la loi de finances pour 1998 prévoit les modalités de répartition dans le temps du montant déductible des provisions constituées en vue de faire face à une obligation de renouvellement d'un bien, et étend par ailleurs la possibilité de constituer de telles provisions à l'ensemble des entreprises tenues par une obligation contractuelle de renouvellement de biens amortissables.

1158-3

a. Champ d'application.

1° Obligation de renouvellement. La provision n'est admise en déduction du résultat imposable que si l'obligation de renouvellement au titre de laquelle la provision s'impose à l'entreprise, en exécution d'une stipulation contractuelle¹. Les biens dont la durée de vie technique, au moment de leur mise en service, est supérieure à la durée du contrat restant à courir, ne peuvent faire l'objet d'une provision pour renouvellement.

2° Biens amortissables. Seuls les biens amortissables par nature peuvent faire l'objet d'une provision pour renouvellement. De plus, la provision n'est déductible du résultat que si les biens renouvelables sont utilisés comme moyens d'exploitation dans le cadre de l'activité de l'entreprise sur laquelle pèse l'obligation de renouvellement.

3° Entreprises concernées. La mesure concerne toutes les entreprises, que leurs résultats soient imposés à l'impôt sur le revenu (BIC, BNC ou BA) ou à l'impôt sur les sociétés, dès lors qu'elles ont une obligation de renouveler un bien dont elles assurent l'exploitation.

4° Obligation de renouvellement mise à la charge d'un tiers. Lorsque l'obligation de renouvellement est mise à la charge d'un tiers, les provisions que celui-ci est susceptible de constituer pour faire face à la charge qui lui incombera à l'occasion du renouvellement du bien sont déductibles de ses résultats dans les mêmes conditions que celles prévues pour l'entreprise sur laquelle pèse initialement l'obligation.

1. Dans le cas où le bien a été mis en service antérieurement à la conclusion du contrat, le coefficient sera égal au nombre d'années d'utilisation du bien depuis le début du contrat sur sa durée totale d'utilisation restant à courir à la conclusion du contrat.

1158-4 b. Conditions de déductibilité de la provision.

1° Plan de renouvellement. Une entreprise ne peut constituer en franchise d'impôt des provisions pour renouvellement du matériel dès lors qu'elle n'a établi aucun plan de renouvellement du matériel. A l'issue de ce plan, les dotations pratiquées ne sont plus déductibles.

2° Modalités particulières d'évaluation. Le montant maximal des provisions pour renouvellement susceptibles d'être constituées ne peut excéder, à la clôture de chaque exercice, la différence constatée entre le coût présumé du remplacement du bien à l'identique et sa valeur d'origine. La valeur d'origine s'entend de celle inscrite au bilan. Cette valeur est déterminée conformément aux dispositions de l'article 38 *quinquies* de l'annexe III au CGI. Le coût estimé de remplacement à la clôture de l'exercice est le prix que devrait acquitter l'entreprise pour un remplacement à l'identique si le bien devait effectivement être renouvelé à cette date.

1158-5 c. Modalités de déduction de la provision. La provision pour renouvellement est déductible selon des modalités progressives sur toute la durée du plan de renouvellement. Les dotations comptabilisées après l'expiration de ce plan ne sont pas déductibles.

1158-6 d. Sort de la provision.

1° Provision excédentaire déjà constituée (cf. BOI-BIC-PROV-30-30-20-20).

2° La charge de renouvellement se réalise. Dès lors que le bien est remplacé, la provision pour renouvellement, doit être rapportée au résultat imposable de l'exercice ou de la période d'imposition au cours duquel intervient le remplacement. *3° L'obligation de renouvellement disparaît¹.* Les provisions ou fractions de provisions correspondantes doivent être rapportées aux résultats de l'exercice au cours duquel elles sont devenues sans objet.

1159 5. Provisions pour travaux de remise en état des sols de carrières après exploitation. Lorsque les dépenses rendues nécessaires par la réhabilitation des sols de carrières après exploitation ont le caractère de frais généraux (c'est-à-dire celles qui n'ont pas pour résultat de conférer aux terrains ainsi réhabilités une valeur supérieure à celle qui aurait été la leur si la carrière n'avait pas été ouverte), elles peuvent faire l'objet d'une déduction anticipée sous forme de provision dès lors qu'elles apparaissent comme nettement précisées et rendues probables par des événements en cours.

1160 6. Provisions pour charges de personnel (BOI-BIC-PROV-30-20-10).**a. Provision pour congés payés**

1° Régime de droit commun (CGI, art. 39-1-1^o *bis*, al. 1^{er}).

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 1987, sauf option pour le régime décrit ci-dessous n° 1160-1, l'indemnité de congé payé² est déductible des résultats de l'exercice au cours duquel les droits correspondants sont acquis par les salariés, sans être encore utilisés. Les règles comptables et fiscales sont donc harmonisées et les entreprises n'ont plus de corrections extra-comptables à effectuer à ce titre pour déterminer leurs résultats imposables.

1160-1 2° Régime optionnel (CGI, art. 39-1-1^o *bis*, al. 2).

Les entreprises créées avant le 1^{er} janvier 1987 peuvent opter pour la déduction de l'indemnité de congé payé versée au cours de l'exercice. Cette option est irrévocable. Elle doit être exercée avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultats du premier exercice clos à compter du 31 décembre 1987. Elle est formulée sur un document conforme au modèle établi par l'administration.

L'indemnité calculée dans les conditions prévues aux articles L 3141-22 à L 3141-25 du Code du travail revêt du point de vue fiscal le caractère d'un salaire de substitution qui constitue une charge normale de l'exercice au cours duquel le salarié prend le congé correspondant. Les charges sociales et fiscales attachées à ces indemnités suivent le même régime que l'indemnité de congé payé : elles ne peuvent être déduites que des résultats de l'exercice au cours duquel le salarié prend le congé correspondant.

1. C'est la situation dans laquelle les provisions deviennent en tout ou partie sans objet. Concrètement, elle se rencontre lorsque l'obligation contractuelle de renouvellement disparaît. C'est le cas lorsqu'à l'expiration du contrat - ou à sa résiliation, le bien n'a pas fait l'objet d'un renouvellement.

2. Cette indemnité est égale au dixième de la rémunération totale perçue pendant la période de référence qui s'étend du 1^{er} juin au 31 mai. Elle ne peut être inférieure à la rémunération que le salarié aurait perçue s'il avait travaillé pendant son congé.

1160-2 *3^o Régime de l'indemnité de congé payé en cas de fusions et opérations assimilées ainsi qu'en cas de transferts de salariés sans rupture de contrat de travail.*

- Lorsque la société apporteuse est soumise au régime optionnel et que la société bénéficiaire de l'apport est soumise au régime de droit commun, celle-ci ne peut pas déduire sur le plan fiscal l'indemnité correspondant aux droits acquis par les salariés transférés au cours d'une période neutralisée. Cette période est celle au cours de laquelle les salariés transférés ont acquis les droits à congé non utilisés à la date de l'opération ou à sa date d'effet lorsque les parties lui ont donné un caractère rétroactif. La durée ne peut être inférieure à la période d'acquisition des droits à congé non utilisés à la clôture de l'exercice de la société absorbante en cours lors de la fusion, ni à sept mois.
- Lorsque la société apporteuse est soumise au régime de droit commun et que la société bénéficiaire de l'apport est soumise au régime optionnel, celle-ci ne peut pas déduire l'indemnité versée aux salaires transférés et qui correspond aux droits acquis et non utilisés chez la société absorbée. Par contre, elle pourra déduire normalement l'indemnité versée aux salariés transférés et correspondant à des droits acquis après la fusion.

1161 *b. Provisions pour charges de retraite* (CGI, art. 39-1-5^o, al. 1). Les provisions constituées par une entreprise en vue de faire face au versement d'allocations en raison du départ à la retraite ou préretraite des membres ou anciens membres de son personnel, ou de ses mandataires sociaux, ne sont pas déductibles.

c. Provisions pour participation. La participation allouée aux salariés dans le cadre de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise (cf. n^{os} 1741 et suiv.), est imputable sur les résultats de l'exercice au cours duquel les sommes correspondantes sont portées à la réserve spéciale de participation. Les entreprises doivent donc réintégrer fiscalement les provisions pour participation qu'elle constituent à raison des sommes qui seront versées à la réserve de participation au cours de l'exercice suivant.

1162 **7. Provisions pour engagement de caution.**

Le Conseil d'État a considéré qu'un engagement de caution pouvait donner lieu à une provision pour risques au titre d'un exercice dès lors que les événements intervenus au cours de cet exercice rendent probables la défaillance du débiteur principal, la mise en jeu de la caution et l'impossibilité pour la personne qui l'a donnée de recouvrer la créance à laquelle elle sera subrogée (CE, 5 décembre 1990 req. n^{os} 62224, 62225, 62280, 62281).

L'engagement de caution doit exister, c'est-à-dire souscrit irrévocablement, pour des dettes déjà nées.

1162-1 **8. Provisions pour indemnités de licenciement.** Les charges liées à des opérations de licenciement peuvent, dans leur ensemble, faire l'objet de provisions dans les conditions de droit commun posées par l'article 39-1-5^o du CGI. Ce même article interdit expressément la déduction des seules provisions constituées en vue de faire face aux indemnités de licenciement pour motif économique.

a Champ d'application.

1^o Procédures de licenciement.

Les provisions exclues des charges déductibles sont celles constituées en vue de faire face au paiement des indemnités de licenciement concernant les seuls licenciements pour motif économique. Conformément aux dispositions des articles L. 1233-1 et suiv. du code du travail, constitue un licenciement pour motif économique le licenciement effectué par un employeur pour un ou plusieurs motifs non inhérents à la personne du salarié. Il résulte d'une suppression ou transformation d'emploi ou encore d'une modification substantielle du contrat de travail, consécutives notamment à des difficultés économiques ou à des mutations technologiques.

Ne sont pas concernées par le dispositif d'exclusion des charges déductibles, la procédure de licenciement pour motif personnel et la procédure de licenciement en cas de redressement ou de liquidation judiciaire.

2^o Dépenses liées au licenciement.

Plusieurs types d'indemnités peuvent être versées à l'occasion d'un licenciement pour motif économique. Toutes les indemnités directement liées à un licenciement pour motif économique sont concernées par ce dispositif d'exclusion des charges déductibles, et notamment :

- l'indemnité prévue à l'article L 1234-9 du code du travail aux termes duquel le salarié lié par un contrat de travail à durée indéterminée et qui est licencié alors qu'il compte une année d'ancienneté ininterrompue au service du même employeur, a droit, sauf en cas de faute grave, à une indemnité minimum de licenciement dont le taux et les modalités de calcul en fonction de

la rémunération brute dont il bénéficiait antérieurement à la rupture du contrat de travail, sont fixées aux articles R. 1234-1 à R 1234-4 du même code ;

- lorsqu'elles sont d'un montant supérieur à l'indemnité légale, les indemnités accordées aux salariés en application des conventions collectives, du contrat de travail, des usages ou sur tout autre fondement, comme par exemple sur le fondement des dispositions de l'article L. 1233-61 du code du travail qui régit la mise en place du plan de sauvegarde de l'emploi.

Remarque : ne sont notamment pas concernées par le dispositif d'exclusion, les provisions constituées en vue de faire face aux versements suivants, dès lors qu'ils ne sont pas directement liés au licenciement pour motif économique : indemnités compensatrices de préavis, indemnités compensatrices de congés payés, indemnités de rupture irrégulière ou abusive de contrat de travail, indemnités compensatrices versées dans le cadre d'une clause de non-concurrence, contribution versée à l'organisme gestionnaire du régime d'assurance chômage en cas de licenciement d'un salarié âgé de plus de 50 ans, indemnités versées dans le cadre d'une transaction dès lors que cette opération ne constitue pas un licenciement économique au sens strict, part des contributions mises à la charge des entreprises dans le cadre de conventions passées avec le fonds national de l'emploi, frais de restructuration et dépenses liées à la reconversion du personnel et diverses autres mesures d'accompagnement social des licenciements pour motif personnel ou économique.

b. Portée du dispositif.

Les dotations aux provisions pour indemnités de licenciement pour motif économique doivent être réintégréées extra-comptablement (case « W1 » du tableau 2058 A) dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été effectuées (le montant de la reprise comptable à l'occasion de la constatation définitive de la charge afférente à ces indemnités, sera déduit de manière extra-comptable, case « W U »). La charge afférente aux indemnités de licenciement est déductible des résultats de l'exercice au titre duquel les conditions générales de déduction sont remplies.

9. Provisions pour risque de change afférent à certains prêts (CGI, art. 39-1-5°).

1162-2

Les provisions constituées en vue de faire face au risque de change afférent aux prêts soumis, sur option, aux dispositions prévues au 4^e alinéa de l'article 38-4 du CGI (cf. n° 1011-2) ne sont pas déductibles du résultat imposable.

D. PROVISIONS AUTORISÉES POUR CERTAINES PROFESSIONS

1163

1. Provisions constituées par les entreprises de presse (à l'exception de celles ou ceux publiant des revues pornographiques, perverses ou de violence) [CGI, art. 39 *bis*, 39 *bis* A, 54 *ter*, 201 *ter* et ann. IV, art. 4 *octies* ; BOI-BIC-PROV-60-60 ; Loi de finances pour 2013, art. 27].

Pour les exercices clos jusqu'au **31 décembre 2013**, les entreprises exploitant soit un journal quotidien, soit une publication de périodicité au maximum mensuelle consacrée pour une large part à l'information politique et générale, soit, pour les exercices clos à compter du 14 juin 2009, un service de presse en ligne reconnu en application de l'article 1^{er} de la loi n° 86-897 du 1^{er} août 1986 portant réforme du régime juridique de la presse, consacré pour une large part à l'information politique et générale sont autorisées à constituer une provision déductible du résultat imposable, en vue de faire face aux dépenses suivantes :

- acquisitions de matériels, mobiliers, terrains, constructions, dans la mesure où ces éléments d'actif sont strictement nécessaires à l'exploitation du service de presse en ligne, du journal ou de la publication, et prises de participation dans des entreprises qui ont pour activité principale l'édition d'un journal ou d'une publication mentionnés ci-dessus ou l'exploitation d'un service de presse en ligne mentionné ci-avant, ou dans des entreprises dont l'activité principale est d'assurer pour ces entreprises des prestations de services dans les domaines de l'information, de l'approvisionnement en papier, de l'impression ou de la distribution ;
- constitution de bases de données et acquisition du matériel nécessaire à leur exploitation ou à la transmission de ces données.
- dépenses immobilisées imputables à la recherche, au développement technologique et à l'innovation au profit du service de presse en ligne, du journal ou de la publication.

Précisions :

- sont assimilées à des quotidiens les publications à diffusion départementale ou régionale consacrées principalement à l'information politique et générale, paraissant au moins une fois par semaine et dont le prix de vente n'excède pas de 75 % celui de la majorité des quotidiens.

- l'article 17 de l'annexe II au CGI modifié par le décret n° 2010-412 du 27 avril 2010 définit les critères devant être remplis par les publications et les services de presse en ligne pour être considérées comme présentant le caractère d'information politique et générale. Ainsi, depuis le 30 avril 2010, les publications et services de presse en ligne doivent réunir les caractéristiques suivantes :

- apporter de façon permanente et continue sur l'actualité politique et générale, locale, nationale ou internationale, des informations et des commentaires tendant à éclairer le jugement des citoyens ;

- consacrer au moins le tiers de leur surface rédactionnelle à cet objet.

Limites des déductions autorisées : les déductions que les entreprises de presse ou les entreprises exploitant un service de presse en ligne sont autorisées à pratiquer sont soumises à une double limitation. Les déductions ne peuvent excéder un certain pourcentage de leurs bénéfices ; les sommes déduites ne peuvent être utilisées qu'au financement d'une fraction du prix de revient des immobilisations.

- 1^{re} limite de déduction (quote-part des bénéfices) : la déduction de la provision est autorisée dans la limite de 30 % du bénéfice de l'exercice concerné pour la généralité des publications et pour les services de presse en ligne reconnus, et dans la limite de 60 % du bénéfice pour les quotidiens et les publications assimilées. Pour les entreprises exploitant un service de presse en ligne reconnu et exerçant d'autres activités, la limite de 30 % est calculée à partir du seul bénéfice retiré de ce service de presse en ligne. Par ailleurs, le pourcentage est porté à 80 % pour les quotidiens et publications assimilées dont le chiffre d'affaires est inférieur à **7 600 000 €** taxes comprises.
- 2^e limite de déduction (quote-part du prix de revient des éléments d'actif) : les sommes déduites des bénéfices doivent être utilisées pour financer une fraction du prix de revient hors taxes des investissements éligibles. Cette fraction est fixée à : 40 % pour la généralité des publications et pour les services de presse en ligne reconnus, 90 % pour les quotidiens et les publications qui leur sont assimilées.

Il résulte de cette double limitation (bénéfice et prix de revient) que les immobilisations concernées ne peuvent être financées qu'à concurrence de la plus faible de ces deux limites.

Régime des déductions : les éléments d'actif acquis au moyen des provisions sont amortis pour un montant égal à la fraction du prix de revient qui a été prélevé sur ces provisions. Dès lors, si la provision afférente à un exercice donné a été utilisée conformément à son objet dans le délai imparti, elle doit être affectée à l'amortissement des éléments d'actif acquis par prélèvement sur son montant.

Conformément à l'article 39 *bis* A-6 deuxième alinéa du CGI, les sommes déduites et affectées à l'acquisition d'éléments d'actifs non amortissables sont rapportées, par parts égales, au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel ces éléments sont acquis et des quatre exercices suivants.

Majoration des reprises de provisions non utilisées conformément à leur objet : les provisions non utilisées avant la fin de la cinquième année suivant celle de leur constitution sont rapportées aux bénéfices imposables de l'exercice au cours duquel intervient ce terme. Si, avant l'expiration de ce délai, la provision est détournée de son objet, elle est rapportée aux résultats de l'exercice au cours duquel elle a été ainsi utilisée.

Ces reprises de provisions sont soumises à une majoration spéciale égale au produit de la provision en cause par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

Cession ou cessation d'entreprise : Dans ce cas, les provisions visées à l'article 39 *bis* A non encore utilisées doivent être considérées comme un élément du bénéfice immédiatement imposable dans les conditions prévues à l'article 201 du CGI. Il en est de même de la fraction des sommes affectées à l'acquisition d'éléments d'actif non amortissables, non encore rapportée aux bénéfices imposables à la date de cession ou de cessation de l'entreprise.

Obligations des entreprises : Les entreprises intéressées sont tenues de joindre à chaque déclaration de résultats, un relevé indiquant distinctement le montant des dépenses effectuées au cours de la période à laquelle s'applique la déclaration, par prélèvement, d'une part, sur les bénéfices de ladite période, et d'autre part sur les provisions constituées en vertu de l'article 39 *bis* A au moyen des bénéfices des périodes précédentes (CGI, art 54 *ter* et 223 *ter*).

1164

2. Provisions pour risques afférents aux opérations de crédit à moyen et long terme réalisées par les banques et établissements de crédit (CGI, art. 39-1-5^o ; ann. IV, art. 2 à 3 *bis* ; BOI-BIC-PROV-60-50). La dotation annuelle à la provision ne peut excéder 5 % du bénéfice comptable de chaque exercice. La dotation globale à cette provision ne peut excéder 0,5 % du montant des crédits à moyen terme et à long terme effectivement utilisés.

Les opérations de crédit à moyen et à long terme visés à l'article 2 de l'annexe IV au CGI s'entendent non seulement des prêts à moyen et à long terme mais aussi des engagements par signature tels qu'un aval, un cautionnement ou une garantie consentis par les établissements de crédit pour garantir ces mêmes prêts (CE, arrêts du 17 juin 1981, req. n^o 20744 et 12 janvier 1983, req. n^o 28542).

Toutefois, les opérations de crédit telles qu'elles sont définies ci-dessus, dont le risque n'incombe pas à l'établissement ne peuvent être pris en compte dans l'encours de la provision spéciale.

1166 3. Provisions spéciales des entreprises d'assurances et de réassurances (BOI-BIC-PROV-60-70).

a. Provisions pour charges exceptionnelles relatives aux opérations garantissant les risques dus à des éléments naturels, le risque atomique, les risques de responsabilité civile dus à la pollution, les risques spatiaux, les risques liés aux attentats, au terrorisme et au transport aérien (CGI, art. 39 quinquies G ; CGI, ann. II, art. 16 A).

Les entreprises d'assurances et de réassurances peuvent constituer en franchise d'impôt des provisions pour charges exceptionnelles afférentes aux opérations qui garantissent de tels risques.

Chaque provision est affectée, dans l'ordre d'ancienneté des dotations annuelles, à la compensation des résultats techniques déficitaires de l'exercice, par catégorie de risques correspondant. Les dotations annuelles à la provision couvrant les risques attentats et terrorisme qui, dans un délai de douze ans n'ont pu être utilisées conformément à cet objet sont rapportées au bénéfice imposable de la treizième année suivant celle de leur comptabilisation. Les dotations annuelles à la provision couvrant les risques transport aérien qui, dans un délai de quinze ans, n'ont pu être utilisées conformément à cet objet sont rapportées au bénéfice imposable de la seizième année suivant celle de leur comptabilisation. Les dotations annuelles aux provisions couvrant les autres risques mentionnés à l'article 39 quinquies G, qui, dans un délai de dix ans, n'ont pu être utilisés conformément à cet objet sont rapportées au bénéfice imposable de la onzième année suivant celle de leur comptabilisation.

1166-1 b. Provisions afférentes aux opérations d'assurance-crédit (CGI, art. 39 quinquies GA).

Les entreprises d'assurances et de réassurances peuvent, dans certaines limites, constituer en franchise d'impôt, une provision afférente à leurs opérations d'assurance-crédit, autres que celles effectuées à l'exportation pour le compte de l'État ou avec sa garantie (CGI, ann. II, art. 16 E et 16 F).

1167 c. Provisions destinées à faire face aux fluctuations de sinistralité afférentes aux opérations d'assurance de groupe contre les risques décès, incapacité ou invalidité (CGI, art. 39 quinquies GB ; ann. II, art. 16 G).

Les entreprises d'assurances et de réassurances peuvent constituer, en franchise d'impôt, une provision destinée à faire face aux fluctuations de sinistralité afférentes aux opérations d'assurance de groupe contre les risques décès, incapacité ou invalidité. Le montant annuel de la dotation à la provision ne peut excéder **75 %** du bénéfice technique du contrat ou de l'ensemble de contrats concernés, net de cessions en réassurance. Le montant global de la provision ne peut excéder à la clôture de chaque exercice, par rapport au montant des primes ou cotisations afférentes aux contrats ou ensemble de contrats concernés, nettes d'annulations ou de cessions en réassurance, acquises au cours de l'exercice :

- 23 % pour un effectif d'au moins 500 000 assurés ;
- 33 % pour un effectif de 100 000 assurés ;
- 87 % pour un effectif de 20 000 assurés ;
- 100 % pour un effectif de 10 000 assurés au plus.

1167-1 d. Provisions pour perte globale de gestion (CGI, art. 39 quinquies GC). L'article 39 quinquies GC du CGI autorise les entreprises d'assurances à constituer en franchise d'impôt une provision destinée à faire face à la perte globale de gestion afférente à l'ensemble des contrats d'assurance sur la vie, de nuptialité, de natalité et de capitalisation.**1168 e. Calcul des provisions des entreprises d'assurance sur la vie et de capitalisation** (art. L 331-1 du code des assurances). Les provisions mathématiques constituées par les entreprises d'assurance-vie et de capitalisation sont calculées en tenant compte dans la détermination de l'engagement de l'assuré ou du souscripteur, de la partie des primes devant être versée par l'intéressé et représentative des frais d'acquisition du contrat, lorsque ces frais ont été portés en charge déductible par l'entreprise avant la fin de l'exercice à la clôture duquel la provision est constituée.

Toutefois, pour chaque contrat d'assurance sur la vie ou de capitalisation souscrit à l'issue d'un délai de deux ans à compter de la publication de la loi n° 2005-1564 du 15 décembre 2005, et conformément à l'article L. 132-22-1 du code des assurances, la provision mathématique ne peut être inférieure de plus de 5 % à la provision mathématique qui serait calculée sans tenir compte de la partie des primes mentionnée ci-dessus.

1168-1 f. Provisions pour sinistres non encore manifestés (CGI, art. 39-1-5°). Les articles R. 331-17 et R. 331-18 du code des assurances prévoient que les entreprises d'assurance et de réassurance doivent constituer des provisions destinées à faire face aux sinistres non encore

manifestés afférents aux garanties décennales de responsabilité civile et aux garanties décennales de dommage aux ouvrages qui devraient se manifester jusqu'au terme de la période couverte par ces garanties.

1168-2 *g. Provision pour risque d'exigibilité des engagements techniques (CGI, art. 39-1-5° ;)*

Conformément aux dispositions de l'article R 331-5-1 du code des assurances, les entreprises d'assurance et de réassurance doivent constituer une provision pour risque d'exigibilité des engagements techniques lorsque la valeur globale inscrite au bilan des placements visés à l'article R 332-20 du même code est supérieure à la valeur globale de ces mêmes placements évalués selon leur valeur de réalisation, telle qu'elle est définie à l'article R 332-20-1 du même code.

Sur le plan fiscal, en raison notamment de son caractère global, la provision pour risque d'exigibilité ne peut pas être constituée en franchise d'impôt.

Toutefois, il est admis que le montant de la provision pour risque d'exigibilité constatée au titre de l'exercice soit déduit du résultat imposable à hauteur de la somme des montants de provisions pour dépréciation des titres de placement non comptabilisées mais qui auraient pu être constatées au titre de l'exercice considéré en application des dispositions de l'article 38 septies de l'annexe III au CGI.

1169 **4. Provisions pour reconstitution des gisements d'hydrocarbures liquides ou gazeux** (CGI, art. 39 ter, 39 ter A ; BOI-BIC-PROV-60-10-10).

En application de l'article 39 ter du CGI, les sociétés qui recherchent et exploitent des gisements d'hydrocarbures liquides ou gazeux en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer peuvent constituer en franchise d'impôt une provision pour reconstitution des gisements égale à 23,5 % du montant des ventes provenant de cette exploitation et limitée à la moitié du bénéfice net retiré de ces ventes. Cette provision doit être employée, dans les deux ans qui suivent la clôture de l'exercice au titre duquel elle a été constituée, à des investissements destinés à la recherche de nouveaux gisements ou à l'amélioration de la récupération des hydrocarbures dans les gisements existants.

L'article 18 de la loi de finances pour 2011 prévoit qu'aucune déduction de cette provision n'est autorisée au titre d'exercices clos à compter du 31 décembre 2010.

1169-1 **5. Provisions pour reconstitution des gisements de substances minérales solides** (CGI, art. 39 ter B ; CGI, ann. III, art. 10 C quinquies à 10 G ; ann. IV, art. 4 C bis ; BOI-BIC-PROV-60-10-20).

Certaines entreprises peuvent constituer, dans certaines conditions, des provisions pour reconstitution de gisements.

a. Entreprises concernées. Il s'agit des entreprises, sociétés et organismes de toute nature qui produisent des substances minérales solides présentant un intérêt pour l'économie française et inscrites sur une liste figurant à l'article 4 C bis de l'annexe IV au CGI.

b. Montant de la provision. Le montant de la provision ne peut excéder pour chaque exercice :

- ni 15 % du montant des ventes de produits marchands extraits des gisements exploités par l'entreprise, lorsqu'elles sont prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable en France ;

- ni 50 % du bénéfice net imposable provenant des ventes, en l'état ou après transformation, de ces mêmes produits.

Sont assimilées à des ventes de produits extraits de gisements exploités par l'entreprise, les ventes de produits acquis par celle-ci auprès de filiales étrangères dans lesquelles elle détient directement ou indirectement 50 % au moins des droits de vote.

c. Remploi de la provision. La provision doit être employée dans un délai de cinq ans sous la forme soit d'immobilisations ou de travaux de recherches réalisés pour la mise en valeur de gisements de substances mentionnées ci-dessus et **situés en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer**, soit de participations dans des sociétés et organismes ayant pour objet la mise en valeur de tels gisements.

Lorsqu'elle est employée conformément à son objet, la provision est transférée à un compte de réserve ordinaire. Toutefois, les entreprises qui réalisent des investissements amortissables en emploi de la provision doivent rapporter à leurs résultats imposables, de manière extra-comptable, au même rythme que l'amortissement une somme égale au montant de ces investissements. Lorsque la provision est employée sous la forme d'immobilisations non amortissables, de travaux ou de participations, une somme égale au montant de ces emplois doit être réintégrée en une seule fois, de manière extra-comptable au titre de l'exercice au cours duquel est effectué ce emploi.

Ces réintégrations concernent les investissements et les travaux réalisés : à compter du 1^{er} janvier 2003, en emploi des provisions pour reconstitution des gisements constituées au titre des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2001 et jusqu'au 31 décembre 2001 ; à compter du 1^{er} janvier 2002, en emploi des provisions pour reconstitution des gisements constituées au titre des exercices clos à compter de la même date.

Les dispositions en vigueur avant les aménagements apportés par les 1^o et 2^o du B du II de l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2001 restent applicables dans les autres situations.

La provision est, à défaut de emploi dans le délai imparti, rapportée au bénéfice imposable de l'exercice en cours à la date d'expiration de ce délai.

Pour les provisions constituées au titre des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2001, l'impôt correspondant à cette réintégration est majoré de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

1169-2 **6. Provision constituée en vue de couvrir les coûts de démantèlement, d'enlèvement d'installations ou de remise en état d'un site** (CGI, art. 39 *ter* C ; BOI-BIC-PROV-60-100).

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, par exception aux dispositions du premier alinéa du 5^o du 1 de l'article 39 du CGI, la provision constituée en vue de couvrir les coûts de démantèlement, d'enlèvement d'installations ou de remise en état d'un site, qui résultent d'une obligation légale, réglementaire ou contractuelle ou d'un engagement de l'entreprise, et encourue ou formalisé soit dès l'acquisition ou la mise en service, soit en cours d'utilisation de cette installation ou de ce site, n'est pas déductible.

Ces dispositions transposent en matière fiscale le nouveau traitement réservé, en comptabilité, aux coûts de démantèlement et de remise en état de site.

Ainsi, la provision constituée en vue de faire face aux coûts futurs de démantèlement, d'enlèvement d'installation ou de remise en état de site encourus du fait d'une obligation incombant à l'entreprise en raison d'une dégradation immédiate de l'environnement n'est pas déductible. Corrélativement, l'entreprise acquiert le droit de déduire l'amortissement de l'actif d'égale valeur comptabilisé au bilan en contrepartie de la provision, qui est dénommé usuellement « actif de contrepartie ». L'amortissement de cet actif est calculé suivant le mode linéaire et réparti sur la durée d'utilisation du site ou des installations.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux provisions destinées à faire face à des dégradations progressives de site résultant de son exploitation, qui continuent à être constituées au fur et à mesure des dégradations effectives et demeurent déductibles dans les conditions prévues au 5^o du 1 de l'article 39 du CGI.

En cas de révision de l'estimation des coûts mentionnés au premier alinéa ci-dessus, le montant de la provision et la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie sont rectifiés à due concurrence. L'amortissement de l'actif de contrepartie est calculé, à compter de l'exercice au cours duquel est intervenue cette révision, sur la base de cette valeur nette comptable rectifiée. Lorsque la provision est réduite d'un montant supérieur à la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie, l'excédent constitue un produit imposable.

Lorsque la provision est utilisée en tout ou partie conformément à son objet au titre d'un exercice, la provision est rapportée au résultat dudit exercice.

E. AUTRES PROVISIONS CONSTITUÉES EN VERTU DE TEXTES PARTICULIERS

I. PROVISIONS DIVERSES

1170 **1. Provisions pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant de ventes ou de travaux effectués à l'étranger**, (CGI, art. 39-1-5^o, et ann. IV, art. 4 *bis* et 4 *ter*).

Les entreprises industrielles ou commerciales consentant des crédits à moyen terme (en principe entre deux et cinq ans)¹ pour le règlement des ventes ou des travaux qu'elles effectuent à l'étranger, peuvent constituer une provision destinée à faire face aux risques particuliers afférents à ces crédits.

Le montant global de la provision ne peut, à la clôture d'un exercice, excéder 10 % du montant des crédits à moyen terme figurant au bilan de clôture de cet exercice.

1. Toutefois, le droit à provision est accordé à raison des crédits d'une durée inférieure à deux ans ou supérieure à cinq ans lorsqu'ils ont obtenu la garantie de la compagnie française d'assurance pour le commerce extérieur (COFACE).

1171 2. Provision pour prêts d'installation consentis par les entreprises à leurs salariés (CGI, art. 39 *quinquies*-H ; ann. III, art. 10 G *bis* et 10 G *ter* ; BOI-BIC-PROV-60-80).

Les entreprises qui consentent des prêts à taux privilégié à des entreprises créées par les membres de leur personnel ou qui souscrivent au capital de sociétés créées par ces personnes peuvent constituer en franchise d'impôt une provision spéciale.

• Les entreprises bénéficiaires des prêts ou les sociétés dont le capital fait l'objet de la souscription doivent :

a. Exercer en France une activité industrielle, commerciale ou artisanale au sens de l'article 34 du CGI ;

b. Être nouvelles au sens de l'article 44 *sexies* du CGI, ou créées dans le cadre de l'extension d'une activité préexistante, ou créées dans les conditions des cinq premiers alinéas de l'article 44 *septies* et, s'il s'agit de sociétés, ne pas être détenues à plus de 50 % par une entreprise individuelle ni directement ou indirectement par d'autres sociétés. Toutefois, cette interdiction ne concerne que l'entreprise ou la société ou celle de son groupe qui employait les créateurs d'entreprise ;

c. Réaliser à la clôture de l'exercice de création ou de reprise et des deux exercices suivants un chiffre d'affaires qui n'excède pas **4 600 000 €** lorsque l'activité principale est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou **1 530 000 €** s'il s'agit d'autres entreprises. Le chiffre d'affaires à prendre en compte correspond au montant hors taxes des affaires réalisées par l'entreprise avec les tiers dans l'exercice de son activité professionnelle courante ;

• Les créateurs de l'entreprise nouvelle ou de la société nouvelle ne doivent pas exercer ou avoir exercé des fonctions de dirigeant de droit ou de fait dans l'entreprise qui les employait ou dans une des sociétés visées ci-dessous n° 1171-2, ni être conjoint, ascendant, descendant ou allié en ligne directe des personnes ayant exercé de telles fonctions. Ils doivent avoir été employés de l'entreprise ou d'une ou plusieurs des sociétés visées ci-dessous n° 1171-2 depuis un an au moins. Ils doivent mettre fin à leurs fonctions dès la création de l'entreprise nouvelle ou de la société nouvelle et en assurer la direction effective.

• Les prêts à taux privilégié sont ceux comportant une durée minimale de sept ans ou, en cas de remboursement anticipé, une durée de vie moyenne d'au moins cinq ans. Ils doivent être rémunérés à un taux n'excédant pas deux tiers de la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans, mentionnée au premier alinéa de l'article 39-1-3° du CGI. Cette limite doit être appréciée à la date d'octroi des prêts. En outre, le taux des prêts doit, pendant toute leur durée, rester inférieur à cette limite (cf. n° 1064-2).

Ces dispositions ne s'appliquent pas lorsque l'entreprise nouvelle ou reprise exerce une activité bancaire, financière, d'assurances, de gestion ou de location d'immeubles, une activité mentionnée à l'article 35 du CGI ou une activité civile.

1171-1 Calcul, plafond et réintégration de la provision. La provision spéciale constituée en franchise d'impôt est égale à la moitié des sommes effectivement versées au titre du prêt ou à 75 % du montant effectivement souscrit en capital ; elle ne peut excéder **46 000 €** pour un même salarié.

La provision est rapportée par tiers aux résultats imposables des exercices clos au cours des cinquième, sixième et septième années suivant celle de sa constitution.

Elle est réintégrée aux résultats imposables à hauteur de la fraction de son montant qui excède le total formé par la moitié du principal du prêt restant dû et 75 % du capital qui n'a pas été remboursé ou cédé. La provision éventuellement constituée pour faire face à la dépréciation des titres représentatifs des apports n'est admise en déduction des résultats imposables que pour la fraction de son montant qui excède la provision spéciale déduite à raison de ces mêmes titres et non rapportée au résultat de l'entreprise.

Les entreprises doivent joindre à leur déclaration de résultats de chaque exercice un état comportant tous les renseignements utiles sur les éléments de calcul de chaque provision en cause.

1171-2 Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 1996, le dispositif est étendu aux aides apportées par la société mère, une filiale ou une société « sœur » de l'entreprise dans laquelle travaillait le salarié. La provision spéciale est constituée dans les conditions et selon les modalités prévues ci-dessus n°s 1171 et 1171-1.

Sont concernées :

a. les sociétés qui détiennent plus de 50 % du capital de la société qui employait les créateurs de l'entreprise ou dont le capital est détenu pour plus de 50 % par cette société ;

b. les sociétés dont le capital est détenu pour plus de 50 % par une société détenant plus de 50 % du capital de la société qui employait les créateurs de l'entreprise (CGI, art. 39 *quinquies*-H-III).

1172 3. Provision pour dépréciation d'œuvres d'art (CGI, art. 39-1-5°, al. 2).

La dépréciation des œuvres d'art inscrites à l'actif d'une entreprise peut donner lieu à la constitution d'une provision. Cette dépréciation doit être constatée par un expert agréé près les tribunaux lorsque le coût d'acquisition de l'œuvre est supérieur à **7 600 €**.

Cet expert est inscrit sur la liste nationale ou sur une des listes établies par les Cours d'appel. Elles sont tenues à la disposition du public au secrétariat-greffe des Cours d'appel et des Tribunaux de grande instance ainsi qu'au secrétariat-greffe de la Cour de cassation s'agissant de la liste nationale.

Remarques :

1. Les œuvres d'art acquises pour être données à l'État dans le cadre de l'article 238 *bis*-0 A du CGI ne peuvent pas faire l'objet de provisions pour dépréciation.

2. Les œuvres d'artistes vivants dont l'acquisition ouvre droit à la déduction prévue à l'article 238 *bis* AB du CGI ne peuvent donner lieu à la constatation d'une provision pour dépréciation que pour la fraction de celle-ci qui excède le montant des déductions déjà pratiquées (cf. n° 1060-4).

1173 4. Provision pour dépréciation du portefeuille-titres.

• Régime fiscal général :

- lorsque l'entreprise relève de l'impôt sur le revenu, les dotations aux provisions pour dépréciation des titres sont soumises au régime fiscal des moins-values à long terme (CGI, art. 39-1-5°) ; les reprises sont soumises, quant à elles, au régime fiscal des plus-values à long terme ;

- lorsque l'entreprise relève de l'impôt sur les sociétés il faut faire une distinction entre :

• les titres admis au régime fiscal des plus ou moins-values à long terme (cf. ci-dessous n° 1254) : les dotations aux provisions sont soumises au même régime que celui énoncé ci-dessus.

• les titres sont exclus du régime fiscal des plus ou moins-values à long terme : les dotations et les reprises suivent le régime de droit commun des provisions pour dépréciation.

• **Titres de créances négociables sur un marché réglementé** en application d'une disposition législative particulière et non susceptibles d'être cotés (cf. n° 1024-4). Les entreprises ne peuvent constituer de provision en franchise d'impôt que si ces titres présentent un risque réel de non-remboursement à la clôture de l'exercice.

• **Opérations réalisées sur les marchés financiers à terme.** Les pertes latentes encourues à raison d'engagements à terme ne peuvent être constatées par voie de provision qu'à partir d'un bilan global prévisionnel de l'ensemble des opérations.

Les opérations qui sont soumises à la règle de valorisation au prix du marché à la clôture de l'exercice prévue à l'article 38-6-1° du CGI (cf. n° 1024-1) n'entrent pas dans le champ d'application de cette provision.

• **Plafonnement de la déduction des provisions pour dépréciation constituées sur les titres de participation** (CGI, art. 39-1-5°, 20^{ème} alinéa et 21^{ème} alinéa ; CGI, Ann. III, art. 10 *quaterdecies*). Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2005, les dotations aux provisions pour dépréciation comptabilisées au titre de l'exercice sur l'ensemble des titres de participation définis au dix-huitième alinéa de l'article 39-1-5° du CGI ne sont pas déductibles à hauteur du montant des plus-values latentes existant à la clôture du même exercice sur les titres appartenant à cet ensemble. Désormais, seules les moins-values latentes nettes sont admises en déduction du bénéfice imposable.

Pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2007**, ce dispositif de plafonnement s'applique aux seuls titres de sociétés à prépondérance immobilière définies au *sexies*-0 *bis* du I de l'article 219 du CGI (CGI, art. 39-1-5°, 20^{ème} alinéa ; cf. n° 1255). En matière d'impôt sur les sociétés, il s'applique différemment selon que les provisions concernent des titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées ou non cotées (CGI, art. 209-VI).

Pour l'application de ce dispositif, les plus-values latentes, qui s'entendent de la différence existant entre la valeur réelle de ces titres à la clôture de l'exercice et leur prix de revient corrigé des plus ou moins-values en sursis d'imposition sur ces mêmes titres, sont minorées du montant des provisions non admises en déduction au titre des exercices précédents en application de la même phrase et non encore rapportées au résultat à la clôture de l'exercice. Le montant des dotations ainsi non admis en déduction est affecté à chaque titre de participation provisionné à proportion des dotations de l'exercice comptabilisées sur ce titre.

Les dotations aux provisions non admises en déduction au titre d'un exercice et affectées à un titre de participation en application de l'alinéa précédent viennent minorer le montant des provisions pour dépréciation sur ce titre rapporté au résultat des exercices ultérieurs.

• **Titres faisant l'objet d'une remise en garantie** : pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du **31 décembre 2006**, la dépréciation des titres qui font l'objet d'une remise en garantie dans les conditions prévues à l'article 38 bis-0 A *bis* du CGI (cf. n° 1025-7) ne peut donner lieu à la constitution d'une provision déductible sur le plan fiscal. De même, le constituant ne peut déduire de provision pour dépréciation de la créance représentative de ces titres (CGI, art. 39-1-5°).

1174 5. Provision pour dépréciation d'éléments d'actif non amortissables reçus lors d'opérations placées sous un régime de sursis d'imposition (CGI, art. 39-1-5°).

a. Opérations concernées.

Il s'agit :

- des opérations d'échanges de titres soumises aux dispositions des 5 *bis*, 7, 7 *bis* de l'article 38, des articles 248 A et 248 E du CGI, et les opérations d'attribution de titres mentionnées au 2 de l'article 115 du CGI ;
- des opérations de fusion, de scission et d'apport soumises aux dispositions des articles 210 A, 210 B, 151 *octies* du CGI¹ et les opérations de transformation de sociétés commerciales en sociétés coopératives ouvrières de production soumises aux dispositions de l'article 210 D du même code ;
- des opérations de transmission à titre gratuit portant sur un fonds de commerce et soumises au régime prévu à l'article 41 du CGI.

b. Calcul de la dépréciation.

Ces opérations ayant sur le plan fiscal un caractère intercalaire, les actifs reçus sont corrélativement considérés comme ayant en principe une valeur d'origine égale à la valeur fiscale des actifs auxquels ils se sont substitués, ou qui sont reçus lors de la réalisation de l'opération.

La valeur fiscale des actifs reçus correspond :

- à la valeur d'origine des actifs auxquels les biens reçus se sont substitués dans le cas des opérations d'échange de titres susvisées, et à la valeur d'origine des biens non amortissables reçus dans le cadre de fusion, scission, apport, transformation ou transmission visés aux articles 41, 151 *octies*, 210 A, 210 B et 210 D du CGI ;
- le cas échéant, à la valeur que ces actifs avaient du point de vue fiscal dans les écritures de l'entreprise qui réalise l'opération, ou de l'entreprise qui les avait à son actif avant l'opération considérée. Il en est ainsi notamment si les actifs en cause ont fait l'objet antérieurement d'une opération ayant donné lieu à un sursis d'imposition ou s'ils ont été réévalués dans les conditions prévues à l'article 238 *bis-1* du CGI.

À cet égard, la provision pour dépréciation constituée sur le plan comptable à raison des actifs en cause est calculée par rapport à leur valeur comptable d'origine (c'est-à-dire à leur valeur d'échange, d'apport...) telle qu'elle figure en comptabilité.

Dès lors, les situations suivantes sont susceptibles d'être rencontrées.

- *Première situation* : la valeur fiscale de l'élément d'actif est supérieure à sa valeur comptable. La provision admise sur le plan fiscal est bien entendu limitée à la provision constituée en comptabilité. Cette dernière est calculée par référence à la valeur comptable des éléments d'actif considérés.
- *Deuxième situation* : la valeur fiscale de l'élément d'actif est inférieure à sa valeur comptable.

La provision admise sur le plan fiscal doit être déterminée par référence à la valeur fiscale des actifs reçus. Dès lors, tant que la valeur réelle de ces actifs à la clôture de l'exercice reste supérieure à leur valeur fiscale, aucune provision n'est admise en déduction pour la détermination des résultats imposables.

La provision pour dépréciation constituée en comptabilité n'est donc que partiellement déductible sur le plan fiscal. L'excédent de la provision par rapport à la dotation fiscalement admise en déduction doit être réintégré pour la détermination des résultats imposables de l'exercice de constitution de la dotation en cause. Bien entendu cette dotation est réintégrée en

1. Toutefois, dans le cadre du régime prévu à l'article 151 *octies* du CGI, cette règle de détermination de la provision n'est pas susceptible de concerner les provisions pour dépréciation portant sur les immobilisations non amortissables apportées, dont la valeur fiscale pour la société bénéficiaire correspond à la valeur d'apport des biens reçus.

totalité si aucune provision n'est déductible sur le plan fiscal (situation dans laquelle l'évaluation de l'actif considéré à la clôture de l'exercice reste supérieure à sa valeur fiscale).

Ces dispositions ont un **caractère interprétatif**.

Les entreprises qui auraient constitué des provisions non conformes à ces prescriptions doivent régulariser leur situation en déposant une déclaration de résultat rectificative, au titre :

- soit de l'exercice au cours duquel les provisions en cause ont été constituées, si celui-ci n'est pas atteint par la prescription ;
- soit, à défaut, du plus ancien exercice non prescrit.

Toutefois, en pratique, il sera admis que la provision non déductible sur le plan fiscal soit réintégrée dans les résultats imposables du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 1993, lorsque cette réintégration est faite spontanément par l'entreprise concernée.

1175 **6. Provision pour investissement dans le cadre de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise**, cf. n° 1756.

1175-1 **7. Provision pour investissement** (CGI, art. 39 *octies* E ; BOI-BIC-PROV-60-20)

L'article 39 *octies* E du CGI autorise, dans certaines limites, la déduction par les entreprises individuelles et les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée, qui ont la qualité de petites et moyennes entreprises, d'une provision pour investissement destinée à favoriser le financement de l'acquisition d'immobilisations amortissables. Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 4 août 2005 et avant le **1^{er} janvier 2010**.

a. Entreprises bénéficiaires

1° Condition relative au régime d'imposition de l'entreprise

La provision pour investissement peut être constituée par les entreprises individuelles soumises à un régime réel d'imposition, c'est-à-dire celles qui relèvent de plein droit ou sur option du régime réel normal ou du régime réel simplifié, et les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL), relevant de l'impôt sur le revenu. Sont donc exclues les EURL qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés en application de l'article 206-3 et les entreprises individuelles soumises au régime des micro-entreprises.

2° Condition relative à la nature des activités exercées par les entreprises

Les entreprises doivent exercer une activité industrielle, commerciale ou artisanale. En pratique, seules les entreprises relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux sont donc éligibles au dispositif à l'exclusion des entreprises relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux et agricoles. En outre, n'ouvrent pas droit au bénéfice de la provision pour investissement les activités exercées dans les trois secteurs suivants : le transport la production ou la transformation de produits agricoles, la pêche et l'aquaculture.

3° Condition relative à la date de création ou de reprise des entreprises

Pour être éligibles au dispositif, les entreprises doivent avoir été créées ou reprises depuis moins de trois ans. Cette condition est appréciée au titre de l'exercice clos en 2005.

4° Condition relative à la taille de l'entreprise

Les entreprises qui peuvent pratiquer la provision sont celles qui emploient moins de vingt salariés et dont au cours de l'exercice, ramené ou porté le cas échéant à douze mois, soit le chiffre d'affaires n'excède pas 50 millions d'euros, soit le bilan n'excède pas 43 millions d'euros. Ces conditions sont appréciées au titre de l'exercice clos en 2005 ou, en cas de création postérieure, à la date de clôture du premier exercice.

b. Investissements financés par la provision

La provision doit être utilisée pour l'acquisition d'immobilisations amortissables, neuves ou d'occasion, à l'exclusion des immeubles et des véhicules de tourisme.

Il est également admis que cette provision puisse être utilisée pour financer des immobilisations amortissables créées par l'entreprise.

c. Constitution de la provision

La dotation à la provision se fait dans une double limite :

- la dotation annuelle ne peut excéder **5 000 €** ;
- le montant total de la provision inscrite au bilan à la clôture d'un exercice ne peut excéder **15 000 €**. En d'autres termes, le solde de la provision, après compensation entre les dotations et les reprises réalisées au titre de l'exercice, ne doit pas être supérieur à **15 000 €** à la clôture de cet exercice.

d. Utilisation de la provision

La dotation à la provision doit être utilisée pour l'acquisition d'immobilisations amortissables au plus tard à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation annuelle.

Lorsqu'elle est utilisée conformément à son objet, la provision est rapportée au résultat pour sa fraction utilisée par parts égales sur l'exercice d'acquisition de l'immobilisation amortissable et les quatre exercices suivants, soit sur une durée de cinq exercices. Le montant non utilisé de la provision à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation annuelle est rapporté au résultat de cet exercice.

e. Respect du plafond d'aides de minimis

Le dispositif prévu à l'article 39 *octies* E du CGI s'applique dans les limites et conditions prévues par la législation européenne en matière d'aides de *minimis*. Ainsi, pour les avantages octroyés à compter du **1^{er} janvier 2007**, le bénéfice de la provision est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis*.

1175-2 8. Provisions pour dépenses de mise en conformité (CGI, art. 39 *octies* F ; BOI-BIC-PROV-60-90).

Pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du **31 décembre 2006**, les entreprises individuelles soumises à un régime réel d'imposition et les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) relevant de l'impôt sur le revenu peuvent constituer, au titre des **exercices clos avant le 1^{er} juillet 2009**, une provision pour dépenses de mise en conformité :

1° en matière de sécurité alimentaire, pour celles exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale ;

2° en matière, outre de sécurité alimentaire, d'hygiène, de sécurité, de protection contre l'incendie, de lutte contre le tabagisme, d'insonorisation ou d'amélioration de l'accessibilité des personnes handicapées, pour celles exerçant leur activité dans le secteur des hôtels, cafés et restaurants, à l'exclusion des activités d'hébergement collectif non touristique et de restauration collective.

a. Entreprises bénéficiaires

La provision pour mise en conformité peut être constituée par les seules entreprises individuelles soumises à un régime réel d'imposition, c'est-à-dire celles qui relèvent de plein droit ou sur option du régime réel normal ou du régime réel simplifié, et les entreprises EURL relevant de l'impôt sur le revenu.

Sont donc exclues les EURL qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés en application de l'article 206-3 du CGI et les entreprises individuelles soumises au régime des micro-entreprises.

Pour la provision résultant d'une obligation légale ou réglementaire de mise en conformité en matière de sécurité alimentaire, les entreprises doivent exercer une activité industrielle, commerciale ou artisanale. En pratique, seules les entreprises relevant de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux sont donc éligibles au dispositif à l'exclusion des entreprises relevant de la catégorie des bénéficiaires non commerciaux et agricoles. Sont notamment concernées les entreprises de restauration et de l'alimentation de détail (boulangerie, crêmerie, primeurs, restaurant...).

Pour la provision résultant d'une obligation légale ou réglementaire de mise en conformité en matière d'hygiène, de sécurité, de protection contre l'incendie, de lutte contre le tabagisme, d'insonorisation ou d'amélioration de l'accessibilité des personnes handicapées, les entreprises doivent exercer leur activité dans le secteur des hôtels, cafés et restaurants.

b. Objet de la provision

La dotation à la provision pour mise en conformité est subordonnée à l'existence, à la clôture de l'exercice, d'une obligation légale ou réglementaire de mise en conformité. Sont donc exclues les dépenses correspondant notamment à des travaux de rénovation ou de décoration, ainsi que les dépenses de renouvellement de matériels fonctionnels déjà aux normes.

Toutefois, s'agissant des travaux de rénovation ou de décoration accessoires, il est admis, dès lors que leur montant hors taxe ne dépasse pas **20 %** du montant hors taxe des dépenses de mise en conformité éligibles, qu'ils puissent être également provisionnés dans le cadre de l'article 39 *octies* F du CGI.

c. Constitution de la provision

La dotation à la provision se fait dans une double limite :

- son montant doit correspondre au montant estimé des dépenses de mise en conformité ;

- le montant total de la provision inscrite au bilan à la clôture d'un exercice ne peut excéder **15 000 €**. En d'autres termes, le solde de la provision, après compensation entre les dotations et les reprises réalisées au titre de l'exercice, ne doit pas être supérieur à **15 000 €** à la clôture de cet exercice. Il est précisé que ce seuil de 15 000 € s'apprécie par rapport au montant total de la provision, quelle que soit la nature de la dépense de mise en conformité.

d. Utilisation de la provision

La dotation à la provision doit être utilisée pour l'engagement de dépenses de mise en conformité au plus tard à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation annuelle.

Lorsqu'elle est utilisée conformément à son objet, la provision est rapportée au résultat pour sa fraction utilisée par parts égales sur l'exercice d'acquisition de l'immobilisation ou d'engagement de la dépense et les quatre exercices suivants, soit sur une durée de cinq exercices.

Le montant non utilisé de la provision à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation annuelle est rapporté au résultat de cet exercice.

e. Respect du plafond d'aides de minimis

Le dispositif prévu à l'article 39 AF du CGI s'applique dans les limites et conditions prévues par la législation européenne en matière d'aides de *minimis*. Ainsi, pour les avantages octroyés à compter du **1^{er} janvier 2007**, le bénéfice de la provision est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis*.

1175-3 9. Provisions pour dépréciation des immeubles de placement (CGI, art. 39-1-5°, 34^{ème} et 35^{ème} alinéas ; Ann. III, art. 10 *quaterdecies*).

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2005, les dotations aux provisions pour dépréciation comptabilisées au titre de l'exercice sur l'ensemble des immeubles de placement ne sont pas déductibles à hauteur du montant des plus-values latentes sur ces mêmes immeubles existant à la clôture du même exercice. Seules les moins-values latentes nettes sont admises en déduction du bénéfice imposable.

Pour l'application de cette disposition, constituent des immeubles de placement les biens immobiliers inscrits à l'actif immobilisé et non affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale, à l'exclusion des biens mis à la disposition ou donnés en location à titre principal à des entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 affectant ce bien à leur propre exploitation. Pour l'application des dispositions de la première phrase, les plus-values latentes, qui s'entendent de la différence existant entre la valeur réelle de ces immeubles à la clôture de l'exercice et leur prix de revient corrigé des plus ou moins-values en sursis d'imposition sur les immeubles appartenant à cet ensemble, sont minorées du montant des provisions non admises en déduction au titre des exercices précédents en application de la même phrase et non encore rapportées au résultat à la clôture de l'exercice.

Le montant total des dotations aux provisions non admises en déduction au titre de l'exercice en application de l'alinéa précédent vient minorer le montant total des provisions pour dépréciation des immeubles de placement rapporté au résultat des exercices ultérieurs.

II. PROVISIONS CONSTITUÉES À RAISON DES STOCKS

1176 1. Provision pour dépréciation : cf. n° 1017.

2. Provision pour hausse des prix (CGI, art. 39-1-5° 11^e alinéa ; ann. III, art. 10 *nonies* à 10 *terdecies* ; BOI-BIC-PROV-60-30) :

1177

a. Constitution de la provision. Lorsque, pour une matière ou un produit donné, il est constaté, au cours d'une période ne pouvant excéder deux exercices successifs, une hausse de prix supérieure à 10 %, l'entreprise peut pratiquer en franchise d'impôt une provision pour hausse des prix correspondant à la fraction de cette hausse excédant 10 %. Pour la détermination des exercices clos à compter du 22 septembre 2004, le montant de la dotation à cette provision ne peut excéder 15 millions d'euros par période de douze mois, au titre de chaque exercice, majoré le cas échéant d'une fraction égale à **10 %** de la dotation à cette provision déterminée dans les conditions prévues à la phrase précédente. Toutefois pour les entreprises dont la durée moyenne de rotation des stocks, pondérée par matières et par produits, est supérieure à un an, le plafond fixé à la phrase précédente est multiplié par cette durée moyenne, exprimée en mois, divisé par douze.

Peuvent faire l'objet de provisions pour hausse des prix les matières, produits et approvisionnements de toute nature existant en stock à la clôture de l'exercice, à l'exclusion des travaux en cours.

Le droit à la constitution d'une provision pour hausse des prix doit être apprécié distinctement pour chaque matière, produit ou approvisionnement de nature différente.

1178 *b. Sort de la provision.* La provision pour hausse des prix pratiquée à la clôture d'un exercice est rapportée de plein droit aux bénéfices imposables de l'exercice en cours à l'expiration de la sixième année suivant la date de cette clôture.

Toutefois, dans le cas des entreprises dont la durée normale de rotation des stocks est supérieure à trois ans, la réintégration est seulement effectuée dans un délai correspondant au double de cette durée.

1179 *c. Obligations des entreprises.* Les entreprises qui pratiquent des provisions pour hausse des prix sont tenues de fournir, à l'appui de la déclaration des résultats de chaque exercice, tous les éléments de calcul de la provision (quantités de chacune des matières, produits et approvisionnements, valeur unitaire d'inventaire de chacun de ces éléments tant à la clôture de l'exercice considéré qu'à l'ouverture et à la clôture de l'exercice précédent, montant de la déduction effectivement pratiquée, etc.).

En outre, la provision doit être inscrite au passif du bilan sous une rubrique spéciale faisant ressortir séparément le montant des dotations de chaque exercice.

Bien entendu, la provision pour hausse des prix doit être effectivement comptabilisée et figurer sur le relevé spécial des provisions, joint à la déclaration des résultats.

d. Taxe exceptionnelle sur la provision pour hausse des prix des entreprises pétrolières (cf. n° 1974).

1180

1186

1187 **3. Provisions pour pertes à terminaison** (CGI, art. 39-1-5° al. 1 ; BOI-BIC-PROV-30-10-20).

• **Provisions afférentes à des pertes sur opérations en cours à la clôture de l'exercice.**

Une provision pour perte sur opération en cours à la clôture d'un exercice ne peut être constituée en franchise d'impôt que si, à cette date, le coût de revient des travaux **exécutés** (évalués comme les encours de production) excède la valeur de vente de ces mêmes travaux augmentée des révisions de prix contractuelles certaines à cette date, la provision étant limitée à l'excédent constaté.

Ainsi, seule la fraction de la perte correspondant aux travaux exécutés à la clôture d'un exercice et non la perte globale prévisible sur l'ensemble de l'opération, peut faire l'objet d'une provision déductible sur le plan fiscal.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations qui résultent de contrats conclus au cours d'exercices clos à compter du 31 décembre 1991 et qui sont en cours à la clôture des mêmes exercices.

• **Provisions afférentes à des produits en stock à la clôture d'un exercice.** En application de l'article 38-3 du CGI, les stocks sont évalués au prix de revient ou au cours du jour de la clôture de l'exercice, si ce cours est inférieur au prix de revient. Dans ce dernier cas, l'entreprise doit constituer, à due concurrence, une provision pour dépréciation (CGI, ann. III, art. 38 *decies* ; cf. n° 1017). Les dépenses non engagées à la clôture d'un exercice en vue de la commercialisation de biens en stock ne peuvent être retenues :

- ni pour l'évaluation de ces produits à la clôture de l'exercice ;
- ni pour la constitution d'une provision pour perte à la même date.

Par ailleurs, la déduction sur le plan fiscal d'une provision pour perte sur la vente des produits en stock à la clôture de l'exercice est interdite.

Les provisions pour pertes afférentes à ces biens et figurant au bilan devront être réintégrées aux résultats imposables du premier exercice clos à compter du 31 décembre 1991.

Les entreprises qui, pour se conformer aux règles comptables constatent, le cas échéant, une provision pour perte sur stocks à la clôture de ces exercices, doivent réintégrer ces provisions de manière extra-comptable sur le tableau de détermination du résultat fiscal n° 2058 A (ligne WI).

Corrélativement lorsque ces provisions deviendront sans objet en principe lors de la commercialisation des produits en stock, leur réintégration comptable devra être neutralisée de manière extra-comptable sur le tableau de détermination du résultat fiscal n° 2058 A (ligne WU).

1188

1224

chapitre 5

plus-values et moins-values d'actif

(BOI-BIC-PVMV)

1225

Conformément aux dispositions de l'article 38 du CGI, les plus-values réalisées et les moins-values subies lors de la cession d'éléments quelconques de l'actif immobilisé soit en cours, soit en fin d'exploitation, doivent être retenues, en principe, pour la détermination du résultat fiscal (cf. n° 1010). Toutefois, les articles 39 *duodecies* à 39 *quindecies*, 151 *septies* à 151 *nonies* du CGI prévoient des régimes fiscaux particuliers applicables à ces plus-values ou moins-values, dérogeant à celui applicable aux produits et charges d'exploitation.

Il y a plus-value lorsqu'il est constaté un excédent du prix de cession d'un élément d'actif immobilisé sur le prix de revient de cet élément diminué des amortissements pratiqués et admis en déduction pour l'établissement de l'impôt (valeur nette comptable dans la généralité des cas).

Il y a moins-value lorsque le prix de cession est inférieur à la valeur nette comptable de l'élément cédé.

Le prix de vente doit s'entendre du prix net, c'est-à-dire déduction faite des frais spéciaux qui s'appliquent directement à l'opération de cession (par exemple courtages ou commissions éventuellement payés à un intermédiaire par le cédant).

En matière d'*impôt sur le revenu*, le régime des plus-values provenant de la cession d'un élément de l'actif immobilisé est fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise.

a. Lorsqu'elles sont réalisées par des entreprises dont le chiffre d'affaires excède les limites prévues à l'article 151 septies du CGI, les plus-values ou moins-values relèvent du régime prévu aux articles 39 *duodecies* à 39 *quindecies* du CGI qui repose sur une distinction fondamentale entre :

- d'une part, les plus-values et les moins-values à long terme, soumises à un régime comportant une taxation réduite des plus-values nettes ;
- et, d'autre part, les plus-values et les moins-values à court terme qui, sous réserve d'une répartition possible des plus-values nettes sur un certain nombre d'exercices, sont soumises à un régime semblable à celui des bénéfices et pertes d'exploitation.

b. Lorsque le chiffre d'affaires de l'entreprise ne dépasse pas les limites prévues à l'article 151 septies du CGI, les plus-values réalisées sont exonérées totalement ou partiellement d'impôt sur le revenu, sous certaines conditions (CGI, art. 151 *septies* ; cf. n° 1262 et suiv.).

En ce qui concerne les plus-values résultant de la transmission d'une entreprise individuelle par voie d'apport en société, cf. n° 1283.

En matière d'*impôt sur les sociétés*, seul le régime d'imposition des plus-values décrit au *a* ci-dessus est susceptible de s'appliquer quel que soit le chiffre d'affaires réalisé. Toutefois, le champ d'application du régime des plus ou moins-values à long terme est limité aux titres de participation au sens de l'article 219-I-a *ter* du CGI et aux titres de certains fonds communs de placement à risque ou de sociétés de capital-risque détenus depuis au moins cinq ans (cf. n° 1243).

A. GÉNÉRALITÉS

1226

D'une manière générale, le régime prévu par les articles 39 *duodecies* à 39 *quindecies* du CGI s'applique aux plus-values et aux moins-values provenant des cessions d'éléments de l'actif immobilisé réalisées, en cours ou en fin d'exploitation, par les entreprises industrielles et commerciales relevant de l'impôt sur le revenu - autres que celles définies à l'article 151 *septies* du CGI (cf. n°s 1262 et suiv.) - et par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, sous certaines réserves.

Il convient de considérer comme faisant partie de l'actif immobilisé, l'ensemble des éléments de l'actif autres que ceux qui constituent l'objet même de l'activité de l'entreprise, c'est-à-dire les éléments permanents d'exploitation (terrains, bâtiments, matériel, mobilier, éléments incorporels du fonds de commerce, etc.).

Pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2012**, un dispositif particulier est institué pour l'imposition des plus et moins-values de cession des éléments d'actif utilisés à des fins autres que professionnelles. Ces dispositions, issues de l'article 13 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010, seront commentées ultérieurement.

Remarques :

1. La plus-value réalisée à l'occasion de la cession d'un élément de l'actif n'est imposable qu'au titre de l'exercice au cours duquel la propriété du bien cédé a été transférée au cessionnaire ;
2. Les **exploitants individuels** imposables selon un régime réel ont la faculté d'inscrire ou non à l'actif de leur entreprise les biens immeubles dont ils sont propriétaires (cf. n° 1010-2). Lorsqu'un immeuble utilisé par un contribuable pour son exploitation n'a jamais figuré à l'actif de son entreprise, la plus-value réalisée à l'occasion de la cession dudit immeuble n'est pas comprise dans les résultats de l'entreprise ;
3. Aux termes de l'article 151 *sexies* du CGI, si un bien cédé a figuré pendant une partie du temps écoulé depuis l'acquisition dans le **patrimoine privé du contribuable**, la plus-value correspondant à cette période est calculée suivant les règles résultant des articles 150 U à 150 VH du CGI (cf. FI n°s 3220 et s.) ; L'article 151 *sexies-II* du CGI prévoit que la plus-value réalisée lors de la cession d'actions ou de parts sociales louées dans les conditions des articles L. 239-1 à L. 239-5 du code de commerce, ou celle réalisée dans le cadre d'une activité agricole, artisanale, commerciale, industrielle ou libérale est calculée, si ces titres ont figuré pendant une partie du temps écoulé depuis leur acquisition dans le patrimoine privé du contribuable, suivant les règles des articles 150-0 A à 150-0 E du CGI, pour la partie du gain net correspondant à cette période. Lors de la cession à titre onéreux de titres ou de droits mentionnés à l'article 150-0 A du CGI, ayant successivement fait partie du patrimoine privé, été inscrits à l'actif d'une entreprise ou considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession en application des dispositions des articles 93 ou 151 *nonies* du CGI, ou été loués dans les conditions des articles L. 239-1 à L. 239-5 du code de commerce, puis étant revenus dans le patrimoine privé, les gains nets sont constitués par la somme des gains nets relatifs aux périodes de détention dans le patrimoine privé, calculés suivant les règles des articles 150-0 A à 150-0 E du CGI.
4. Le régime fiscal des plus-values n'est pas applicable aux plus-values réalisées :
 - lors de la négociation de contrats à terme d'instruments financiers, ces contrats ne constituant pas des éléments de l'actif immobilisé ; l'article 38-6 du CGI définit le régime fiscal applicable à ces opérations ;
 - par les sociétés dont l'objet social est la location d'équipements, lors de la cession des éléments de l'actif immobilisé faisant l'objet d'une location dans le cadre de leur activité, ainsi que les plus-values réalisées par les entreprises effectuant des opérations visées au 1° et 2° de la loi n° 66-455 du 2 juillet 1966 relative aux entreprises pratiquant le crédit-bail lors de la cession des éléments de leur actif immobilisé faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail. Ces dispositions ne s'appliquent que lorsque l'élément cédé a été préalablement loué avant d'être vendu et que l'acheteur est le locataire lui-même.
5. L'imposition de la plus-value réalisée par les **courtiers d'assurances maritimes** lors de l'apport, avant le 1^{er} juillet 1980, de leur entreprise à une société ayant pour objet principal le courtage d'assurances, est reportée au moment où s'opérera la transmission ou le rachat de leurs droits sociaux (CGI, art. 39 *quindecies A*).
6. Le régime fiscal des plus et moins-values à long terme prévu par les articles 39 *duodecies* et suivants du CGI n'est pas applicable à la quote-part des profits distribués par un **fonds de placement immobilier** (CGI, art. 39 *duodecies 6 bis*).

1227

B. RÉGIME DES PLUS OU MOINS-VALUES RÉALISÉES PAR LES ENTREPRISES RELEVANT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU¹

I. DÉFINITION DES PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES À COURT TERME OU À LONG TERME

1228

1. Plus-values à court terme (CGI, art. 39 *duodecies-2*). Présentent le caractère de plus-values à court terme les plus-values provenant de la cession :

- d'éléments d'actif immobilisé acquis ou créés depuis moins de deux ans.

Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en méconnaissance des dispositions de l'article 39 B.

- d'éléments acquis ou créés depuis au moins deux ans dans la mesure où elles correspondent à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt. Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles (cf. n° 1030), ainsi que de ceux qui ont été différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B du CGI (cf. n° 1092).

- de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (disposition applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011).

Par amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt il convient d'entendre tous les amortissements qui ont affecté la détermination du bénéfice imposable. Il s'agit des amortissements normalement pratiqués, y compris les amortissements exceptionnels ou accélérés.

Sont assimilées à de tels amortissements les sommes normalement déduites de la valeur nette comptable des éléments cédés pour le calcul de la plus-value, telles que les subventions d'équipement (cf. n° 1026-2), les primes à la construction, les subventions allouées à l'industrie du cinéma et les subventions encaissées par des sociétés immobilières d'économie mixte dans le cadre de la participation des employeurs à l'effort de construction.

¹ Le régime des plus et moins-values applicable aux entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés est développé aux n°s 1242 et suiv.

Remarque : cas particulier des prêts de titres, cf. n° 1025-2.

1229

2. Moins-values à court terme (CGI, art. 39 *duodecies*-4). Le régime des moins-values à court terme s'applique :

- aux moins-values subies lors de la cession de biens non amortissables détenus depuis moins de deux ans ;
- aux moins-values subies lors de la cession de biens amortissables, quelle que soit la durée de leur détention. Le cas échéant, ces moins-values sont diminuées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles (cf. n° 1030) ainsi que de ceux qui ont été irrégulièrement différés (cf. n° 1093).

1230

3. Plus-values à long terme et moins-values à long terme (CGI, art. 39 *duodecies*-3 et 5). Le régime des plus-values et moins-values à long terme concerne les plus-values et moins-values autres que celles définies ci-dessus.

Le tableau suivant résume les critères de distinction entre plus-values et moins-values à court terme ou à long terme.

Nature de l'élément cédé	Élément d'actif immobilisé acquis ou créé par l'entreprise			
	Depuis moins de deux ans		Depuis deux ans au moins	
	Plus-value	Moins-value	Plus-value	Moins-value
Élément amortissable	À court terme	À court terme	Fraction correspondant à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt. À court terme	À court terme
			Fraction excédant le montant global des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt À long terme	
Élément non amortissable	À court terme	À court terme	À long terme	À long terme

En outre, le régime des plus-values à long terme s'applique à certains produits ou plus-values expressément définis par la loi.

1231

1232

a. Produits de la propriété industrielle (CGI, art. 39 *terdecies*-1 et art. 39-12).

Le régime des plus-values à long terme s'applique aux opérations portant sur des brevets ou des inventions brevetables, ainsi que, sous certaines conditions, sur des procédés de fabrication industriels qui constituent l'accessoire indispensable de brevets ou d'inventions brevetables. Pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2011**, le régime des plus-values à long terme est étendu aux perfectionnements apportés aux brevets et inventions brevetables.

1232-1

1° *Nature des droits retenus.*

- les **brevets**, à condition d'**être en cours de validité**.
- les **inventions brevetables** si elles satisfont aux trois critères suivants :
 - constituer une invention nouvelle ;
 - impliquer une activité inventive ;
 - être susceptible d'application industrielle.

Les demandes de **brevets en cours de délivrance** sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'article 39 *terdecies*-1 du CGI si elles satisfont aux conditions de brevetabilité. Toutefois, dès lors qu'elles auront été déposées, il ne sera pas insisté sur le critère de nouveauté de l'invention.

En revanche, sont **notamment exclus du champ d'application de l'article 39 *terdecies*-1** les droits de possession industrielle non brevetables tels que « savoir-faire », « secret de fabrique », les droits de la propriété industrielle autres que les brevets (marques de fabrique et

marques commerciales, dessins et modèles...), les logiciels, les prestations de services liées à une opération portant sur un brevet ou une invention brevetable.

• les **procédés de fabrication industriels** qui sont l'accessoire indispensable d'un brevet ou d'une invention brevetable. Peuvent entrer dans le champ d'application de l'article 39 terdecies-1 du CGI les procédés de fabrication non brevetables qui remplissent les conditions cumulatives suivantes :

- le procédé doit constituer le résultat d'opérations de recherche ;
- il doit être l'accessoire indispensable de l'exploitation d'un brevet ou d'une invention brevetable ;
- il doit être cédé ou concédé simultanément au brevet ou à l'invention brevetable dont il est l'accessoire et aux termes du même contrat que celui-ci.

1232-2

Pour bénéficier du régime des plus-values à long terme, les éléments visés ci-dessus n° 1232-1 doivent :

- faire partie de l'actif immobilisé de l'entreprise ;
- avoir été acquis à titre onéreux depuis au moins deux ans.

Par ailleurs, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011, les dispositions de l'article 39 terdecies-1 ne s'appliquent pas :

- aux plus-values de cession des éléments mentionnés ci-dessus, lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire au sens du 12 de l'article 39 ;

- Lorsque les éléments mentionnés ci-dessus :

- ne présentent pas le caractère d'éléments de l'actif immobilisé ;
- ou ont été pris en concession, sauf si l'entreprise concédant la licence d'exploitation prise en concession est la première entreprise bénéficiant à ce titre du régime des plus-values à long terme et si celle-ci apporte la preuve que les opérations mentionnées au présent point, d'une part, sont réelles et ne peuvent être regardées comme constitutives d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française et, d'autre part, créent une valeur ajoutée du chef de cette entreprise sur l'ensemble de la période d'exploitation de la licence concédée. Cette preuve est établie dans le cadre d'une documentation présentant l'économie générale de l'exploitation de la licence. Un décret précise les conditions d'établissement de cette documentation ;
- ou ont été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans.

1233

2^o Régime fiscal de la cession ou de la concession.

Le régime des plus-values à long terme s'applique :

- aux plus-values de cession de droits mentionnés ci-dessus n° 1232-1, sauf, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011, lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire au sens de l'article 39-12 du CGI (cf. n° 1232-2).

Le prix de cession s'entend de la valeur de la contrepartie reçue par le cédant ; il correspond à la somme acquise au vendeur en cas de vente, à la valeur réelle des biens reçus en cas d'échange, et à la valeur réelle des titres reçus en rémunération en cas d'apport. Ce prix s'entend net des frais de cession. Les plus-values provenant de la cession de brevets bénéficient du régime des plus-values à long terme alors même qu'ils seraient totalement ou partiellement amortis ou que les frais d'études ou de recherches ayant abouti à leur mise au point ont été passés en frais généraux ; dans une telle hypothèse, en effet, les brevets conservent néanmoins leur caractère d'immobilisation même s'ils ne figurent pas au bilan.

- au **résultat net** de la concession de licences d'exploitation portant sur ces mêmes éléments.

Le résultat net correspond au **résultat de la gestion de la concession** ; il est égal à la différence entre les redevances provenant de la concession et les charges de gestion correspondantes ; il est retranché du résultat de l'entreprise pour être soumis au régime des plus-values à long terme.

3^o. Régime fiscal de la sous-concession (CGI, art. 39-12 bis).

Pour les exercices ouverts à compter du 13 octobre 2011, le montant des redevances dues par une entreprise concédant une licence ou un procédé pris en concession n'est déductible que du résultat net de cette entreprise imposable selon le régime mentionné au 1 de l'article 39 terdecies du CGI.

L'excédent éventuel du montant total des redevances sur le résultat net mentionné ci-dessus n'est déductible du résultat imposable de l'entreprise mentionnée ci-dessus que dans le rapport existant entre le taux réduit de 15 % prévu au deuxième alinéa du a du I de l'article 219 et le taux normal prévu au deuxième alinéa du même I.

Une fraction égale à $[18, 1/3]/[33, 1/3]$ du montant des redevances déduites du résultat imposable au taux normal et afférentes à des licences et procédés donnés en concession au cours d'un exercice ultérieur est rapportée au résultat imposable au taux normal de l'exercice en cours à la date à laquelle l'entreprise qui en est concessionnaire les concède, sauf si cette entreprise satisfait à la condition mentionnée à la seconde phrase du premier alinéa de l'article 39-12 à raison de la période couverte par les exercices au cours desquels ces redevances ont été déduites au taux normal. Le présent alinéa est applicable au montant des redevances déduites au cours des exercices couvrant l'une des trois années précédant la date à laquelle l'entreprise concessionnaire concède les licences ou procédés.

1233-1 *4° Cas particulier : existence de liens de dépendance entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire (CGI, art. 39-12).*

Pour les exercices ouverts à compter du **13 octobre 2011**, lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire, le montant des redevances prises en compte pour le calcul du résultat net imposable selon le régime mentionné au 1 de l'article 39 *terdecies* du CGI n'est déductible du résultat imposable de l'entreprise concessionnaire que dans le rapport existant entre le taux réduit de 15 % prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 et le taux normal prévu au deuxième alinéa du même I. Cette disposition n'est pas applicable lorsque l'entreprise concessionnaire apporte, dans le cadre de la documentation mentionnée à l'avant-dernière phrase du dixième alinéa de l'article 39 *terdecies*, la preuve que l'exploitation de la licence ou du procédé concédé, d'une part, lui crée, sur l'ensemble de la période de concession, une valeur ajoutée et, d'autre part, est réelle et ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

Remarque : des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

- lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;
- lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies ci-dessus, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

1234 *b. Bénéficiaire également du régime des plus-values à long terme :*

- les provisions pour dépréciation du portefeuille devenues sans objet (lors de leur constitution, ces provisions sont soumises au régime fiscal des moins-values à long terme) ;
- les plus-values nettes en cas de décès de l'exploitant soumis à un régime de bénéfice réel (mais les ayants droit du défunt sont admis à demander l'application du régime général des plus-values ou moins-values s'il leur est plus favorable) ;
- les plus-values dégagées lors de la cession des éléments amortissables détenus depuis au moins deux ans et réévalués en vertu des dispositions légales, à concurrence de l'excédent du prix de cession sur la valeur d'origine des biens aliénés.
- Les distributions par les sociétés de capital-risque qui fonctionnent dans les conditions de l'article 1^{er}-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985, lorsque l'actionnaire est une entreprise, si la distribution est prélevée sur (CGI, art. 39 *terdecies*-5) :

1° Des plus-values nettes réalisées au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2001 provenant de la cession de titres détenus depuis au moins deux ans ;

2° Des sommes reçues par la société de capital-risque au cours de l'exercice précédent au titre :

- a) Des répartitions d'une fraction des actifs d'un fonds commun de placement à risques, prévues au IX de l'article L 214-28 du code monétaire et financier, provenant de la cession de titres détenus depuis au moins deux ans ;
- b) Des distributions d'une entité mentionnée au 2° du II de l'article L. 214-28 du même code, autre qu'un fonds commun de placement à risques, constituée dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, prélevées sur des plus-values réalisées par l'entité lors de la cession de titres détenus depuis au moins deux ans.

Pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2011**, lorsque les titres cédés sont des titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif, l'article 39 *terdecies*-5 ne s'applique pas.

- une fraction des sommes correspondant aux répartitions des actifs d'un fonds commun de placement à risques, dans les conditions exposées au n° 1243.

Remarque : cas particulier des prêts de titres ; cf. n° 1025-2 ; cas des indemnités compensatrices versées aux courtiers de la Française des jeux, cf. RES N° 2008/1.

II. RÉGIME FISCAL DES PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES À COURT TERME RÉALISÉES PAR LES ENTREPRISES RELEVANT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

(CGI, art. 39 *quaterdecies* ; BOI-BIC-PVMV-20-30-10)

1235 Ces plus-values et moins-values font l'objet d'une compensation générale à la clôture de chaque exercice. Cette opération consiste à faire la somme algébrique du montant total des plus-values à court terme réalisées au cours de l'exercice considéré et du montant total des moins-values à court terme subies pendant le même exercice.

1236 **1. Plus-value nette à court terme.** Si la compensation ainsi opérée fait apparaître une plus-value nette à court terme, cette plus-value est ajoutée aux résultats imposables dans les conditions de droit commun.

Mais l'entreprise a la possibilité de répartir le montant net des plus-values à court terme, par parts égales, sur l'année de leur réalisation et les deux suivantes.

1236-1

Remarques :

1. Par dérogation peut être répartie :

- sur dix ans (par parts égales sur l'année de réalisation et les neuf suivantes), la plus-value nette à court terme réalisée à l'occasion d'opérations de reconversion agréées bénéficiant de l'exonération temporaire de taxe professionnelle (ou à compter du 1^{er} janvier 2010, de cotisation foncière des entreprises ; CGI, art. 39 *quaterdecies-1 bis* ; cf. IDL n° 6126 et s.) ;

- par fractions égales, sur plusieurs exercices à compter de celui suivant la réalisation de la plus-value, la plus-value nette à court terme afférente à des biens amortissables, réalisée à la suite de la perception d'indemnités d'assurances ou de l'expropriation d'immeubles figurant à l'actif.

La durée d'étalement de la plus-value nette à court terme est égale à la durée moyenne d'amortissement déjà pratiquée sur les biens détruits ou expropriés, pondérée en fonction du prix d'acquisition de ces biens et ne peut excéder quinze ans.

Chaque fraction est égale à la plus-value en cause divisée par la durée d'étalement exprimée en années. La plus-value est réintégrée sur autant d'exercices que d'années composant la durée d'étalement.

Cela étant, il sera admis que l'entreprise puisse librement répartir la plus-value sur la période d'étalement à condition toutefois qu'à la clôture de chaque exercice théoriquement concerné par sa réintégration, le montant cumulé des réintégrations déjà effectuées, y compris celle afférente à l'exercice en cause, soit au moins égal à autant de fractions que l'entreprise a ouvert d'exercices depuis la clôture de l'exercice de la réalisation de la plus-value en cause.

S'agissant de l'étalement de la plus-value à court terme sur sept exercices réalisée par une entreprise de pêche maritime, cf. n° 1970.

2. Pour les rachats de créances intervenus entre le **23 avril 2009** et le **31 décembre 2010**, le profit constaté à l'occasion du rachat par son débiteur d'une créance liée à une dette à moyen et long termes auprès d'un établissement de crédit pour un prix inférieur à son montant nominal peut être réparti, pour sa partie correspondant à la différence entre l'actualisation de la somme du capital et des intérêts restant dus à la date du rachat, actualisés à un taux égal au taux à échéance constante dont la maturité est la plus proche de la durée restant à courir de la date de rachat jusqu'à la date de chaque échéance, et le prix de rachat de la créance, **sur les cinq exercices suivant le rachat**. La fraction du profit prise en compte dans le résultat imposable est majorée d'un montant égal au produit de cette fraction par une fois et demie le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

Cette disposition ne s'applique ni aux établissements de crédit, ni aux rachats dont le débiteur et le créancier ont la qualité d'entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI. Toutefois, dans ce dernier cas, lorsque la créance a été acquise par le créancier auprès d'une personne à laquelle elle n'est pas liée au sens du 12 de l'article 39, le premier alinéa reste applicable, dans les mêmes conditions, à concurrence de la fraction du profit constaté par le débiteur qui n'excède pas la différence entre la valeur actualisée de la créance et son prix d'acquisition par le créancier.

Les présentes dispositions sont applicables à la double condition que le capital social de la société à la clôture de l'exercice au cours duquel intervient le rachat soit supérieur à celui à l'ouverture du même exercice et que le rapport entre le montant des dettes à moyen et long termes et le montant formé par le total de l'actif brut calculé à la clôture de l'exercice au cours duquel intervient le rachat soit inférieur d'au moins 10 % à ce même rapport calculé à l'ouverture du même exercice. Pour le calcul de ce rapport à la clôture de l'exercice, l'actif brut est diminué de la perte comptable de l'exercice.

Ces dispositions cessent de s'appliquer lorsqu'à la clôture d'un des cinq exercices suivant celui du rachat de la créance, ce même rapport est supérieur à celui constaté à l'ouverture de l'exercice de rachat. Dans ce cas, les fractions de profit non encore imposées sont comprises dans le bénéfice imposable de l'exercice du dépassement, dans les conditions prévues à la dernière phrase du premier alinéa (CGI, art. 39 *quaterdecies-1 quinquies*).

3. En cas de cession ou de cessation totale d'entreprise, ou de cession de l'un des navires ou de l'une des parts de copropriété de navire mentionnés au 1 *quater* de l'article 39 *quaterdecies* du CGI (cf. n° 1970), les plus-values ou les profits, majorés dans les conditions du 1 *quinquies* de l'article 39 *quaterdecies* du CGI dont l'imposition a été différée sont rapportés au bénéfice imposable de l'exercice clos lors de cette opération, sous réserve des dispositions des articles 41 et 210 A à 210 C du CGI (cf. n°s 1281, 1447 et suiv.). A ce sujet, il est précisé que la cession d'une branche d'activité ne constitue pas une cessation totale d'activité au sens du 2 de l'article 39 *quaterdecies* du CGI. Ces

dispositions ne sont pas applicables en cas d'apport d'une entreprise individuelle à une société dans les conditions prévues à l'article 151 *octies* du CGI (cf. n° 1283) si la société bénéficiaire de l'apport prend l'engagement dans l'acte d'apport de réintégrer à ses résultats les plus-values à court terme comme aurait dû le faire l'entreprise apporteuse (CGI, art. 39 *quaterdecies*-2, al. 2).

1237 2. Moins-value nette à court terme. Lorsque la compensation fait apparaître une moins-value nette, celle-ci s'impute sur les bénéfices d'exploitation.

Si ces bénéfices ne sont pas suffisants, la fraction non imputée de la moins-value nette - ou en cas d'absence de bénéfices d'exploitation, la totalité de cette moins-value - prend le caractère d'un déficit d'exploitation imputable ou reportable dans les conditions de droit commun (cf. n° 1015-1).

III. RÉGIME FISCAL DES PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES À LONG TERME RÉALISÉES PAR LES ENTREPRISES RELEVANT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

(CGI, art. 39 *quindecies* ; BOI-BIC-PVMV-20-40)

1238 1. Compensation entre plus-values et moins-values à long terme. Les plus-values à long terme réalisées et les moins-values à long terme subies pendant un même exercice lors de la cession d'immobilisations font l'objet d'une compensation générale.

1239 2. Plus-value nette à long terme. Lorsque l'opération ainsi effectuée fait apparaître une plus-value nette à long terme, cette dernière peut être affectée à compenser :

- les moins-values à long terme de même nature subies au cours des dix exercices antérieurs, qui n'ont pas encore été imputées (cf. n° 1241).
- le déficit d'exploitation de l'exercice¹ et les déficits reportables relatifs à des exercices antérieurs. Cette compensation s'oppose au report, sur les bénéfices des exercices ultérieurs, des déficits ainsi utilisés.

1239-1 Dans les départements métropolitains, la plus-value nette à long terme de l'exercice est taxée, séparément en matière d'impôt sur le revenu au taux réduit de **16 %**² (CGI, art. 39 *quindecies*-1-1).

1240 Les règles particulières de calcul de l'impôt sur le revenu propres aux départements d'outre-mer (cf. FP n° 98) sont également applicables aux plus-values nettes à long terme réalisées dans ces départements.

Remarque :

L'imposition des plus-values nettes à long terme réalisées à la suite de la perception d'indemnités d'assurances ou de l'expropriation d'immeubles figurant à l'actif est différée de deux ans, sous réserve qu'il n'y ait pas cession totale ou cessation d'activité impliquant une imposition immédiate. Pour la computation de ce délai de deux ans, le point de départ est constitué par la date à laquelle l'indemnité allouée par la compagnie d'assurances est certaine dans son principe et dans son montant ou par la date du jugement fixant l'indemnité d'expropriation. Le taux d'imposition applicable est celui en vigueur à la clôture de l'exercice de réalisation des plus-values.

1241 3. Moins-value nette à long terme. Lorsque la compensation entre les plus-values et les moins-values à long terme réalisées ou subies au cours d'un même exercice lors de la cession d'immobilisations fait apparaître une moins-value nette à long terme, cette moins-value - non déductible des résultats - ne peut qu'être imputée sur les plus-values nettes à long terme éventuellement réalisées au cours des dix exercices suivants sur des immobilisations de même nature.

C. RÉGIME DES PLUS OU MOINS-VALUES RÉALISÉES PAR LES ENTREPRISES PASSIBLES DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

I. CHAMP D'APPLICATION DU RÉGIME DES PLUS ET MOINS-VALUES A LONG TERME DES ENTREPRISES SOUMISES A L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

1242 1. Plus ou moins-values exclues du régime des plus-values ou moins-values à long terme
a. Plus ou moins-values provenant de la cession d'éléments d'actifs

Le régime des plus et moins-values à long terme ne s'applique pas aux plus ou moins-values réalisées par les entreprises passibles de l'IS provenant de **la cession de l'ensemble des**

1. Ce déficit tient compte, le cas échéant, de la plus-value ou de la moins-value nette à court terme dégagée au cours de l'exercice considéré.

2. Ces plus-values sont soumises aux prélèvements sociaux.

éléments de l'actif immobilisé, à l'exception des titres de participation au sens du *a ter* du I de l'article 219 du CGI, des titres de certains fonds communs de placement à risque ou de sociétés de capital-risque détenus depuis au moins cinq ans et de certains produits de la propriété industrielle (cf. n° 1243).

Sont concernées par ces dispositions, les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, ainsi que des sociétés ou groupements dont les résultats sont imposés selon le régime des sociétés de personnes pour la fraction revenant à leurs associés ou membres qui relèvent de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 238 *bis* K-I). Sont également concernées les sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI.

Les plus ou moins-values exclues du régime des plus et moins-values à long terme relèvent du régime fiscal des plus ou moins-values à court terme (cf. n° 1244).

b. Plus ou moins-values relatives à certains titres (cf. n° 1255)

1243 2. Plus ou moins-values restant éligibles au régime des plus et moins-values à long terme

a. Plus ou moins-values provenant de la cession de parts ou actions visées aux premier et troisième alinéas de l'article 219-I-a ter du CGI : les plus ou moins-values provenant de la cession des parts ou actions revêtant le caractère de titre de participation au sens de l'article 219-I-a *ter* ainsi que des titres de certains fonds communs de placement à risque ou de sociétés de capital risque détenus depuis au moins cinq ans demeurent éligibles au régime des plus ou moins-values à long terme (cf. n° 1254).

b. Profits mentionnés à l'article 39 terdecies du CGI : le résultat net des concessions de licences d'exploitation de brevets, d'inventions brevetables ou de procédés de fabrication industriels mentionnés au 1 de cet article reste éligible au régime des plus-values à long terme sous réserve du respect des conditions mentionnées par ce texte (cf. n°s 1232 et s.). Le régime des plus ou moins-values à long terme s'applique également, dans les conditions prévues au 1 de l'article 39 *terdecies*, à la plus ou moins-value résultant de la cession d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel qui satisfait aux conditions prévues aux troisième, quatrième et cinquième alinéas du même 1 (CGI, art. 219-I-a *quater*, 3^e alinéa).

c. Les distributions effectuées par les sociétés de capital risque mentionnées aux 4 et 5 de l'article 39 terdecies du CGI, sous certaines conditions (cf. n° 1234).

d. Les répartitions d'une fraction des actifs d'un FCPR (CGI, art. 38-5, 2^e). Un régime fiscal particulier est applicable à la répartition, en numéraire ou en nature, d'une fraction des actifs détenus par un fonds commun de placement à risques (FCPR) qui remplit les conditions prévues au II ou au III *bis* de l'article 163 *quinquies* B du CGI (cf. FP, n° 661). Les sommes ainsi réparties sont affectées en priorité à l'amortissement des parts du FCPR et constituent un remboursement d'apports non imposable à concurrence du montant effectivement libéré et non encore amorti de ces parts. Les sommes assimilées à un remboursement d'apport sont portées en diminution du prix d'acquisition ou de souscription des parts. Le porteur est imposé à raison de l'excédent des sommes distribuées sur le montant des apports, ou, à compter du 1^{er} janvier 2009, sur le prix d'acquisition des parts s'il est différent du montant des apports, au titre de l'exercice au cours duquel l'excédent apparaît.

Cet excédent est soumis au régime des plus-values à long terme dans la proportion existant entre le montant des apports effectués depuis au moins deux ans à la date de la répartition et le montant total des apports effectués à cette même date. A compter du 1^{er} janvier 2009, le prix de revient des parts est corrélativement diminué à concurrence des sommes réparties qui n'ont pas été imposées en application de ces dispositions.

A compter du 1^{er} janvier 2007, ces dispositions s'appliquent également aux sommes reçues par un fonds commun de placement à risques, qui remplit les conditions prévues au II ou au III *bis* de l'article 163 *quinquies* B, provenant :

- a) Des répartitions d'une fraction des actifs d'un fonds commun de placement à risques, prévues au 9 de l'article L. 214-36 du code monétaire et financier ;
- b) Des distributions d'une entité mentionnée au b du 2 de l'article L. 214-36 du même code, autre qu'un fonds commun de placement à risques, constituée dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, prélevées sur des plus-values réalisées par l'entité lors de la cession de titres intervenue au cours de l'exercice précédent.

II. RÉGIME FISCAL DES PLUS ET MOINS-VALUES À COURT TERME RÉALISÉES PAR LES ENTREPRISES PASSIBLES DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS(CGI, art. 39 *quaterdecies*)

1244

Les plus ou moins-values exclues du régime des plus et moins-values à long terme relèvent du régime fiscal des plus ou moins-values à court terme (à cet égard, les règles développées aux n^{os} 1235, 1236 et 1237 s'appliquent aux entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, à l'exception de la possibilité d'étalement sur trois ans de la plus-value nette à court terme).

III. MODALITÉS D'IMPOSITION DES PLUS ET MOINS-VALUES À LONG TERME RÉALISÉES PAR LES ENTREPRISES PASSIBLES DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS(CGI, art 39 *quindecies* et 219-I)

1244-1

Les plus-values à long terme réalisées et les moins-values à long terme subies font l'objet d'une compensation générale. Pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2005**, l'article 39 de la loi de finances rectificative pour 2004 a abaissé de 19 % à **15 %** le taux d'imposition des plus-values à long terme.

Pour les exercices **ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006**, les plus-values à long terme afférentes à **certains titres de participations** et assimilés font l'objet d'une imposition séparée à un taux réduit de **8 %**, et **à compter du 1^{er} janvier 2007** d'une **exonération**, sous certaines conditions : cf. n^{os} 1245-1 et 1245-2.

Remarque : les règles particulières de réduction de la base d'imposition en matière d'impôt sur les sociétés propres aux départements d'outre-mer (cf. n^o 1457) sont également applicables aux plus-values nettes à long terme réalisées dans ces départements.

1. Modalités d'imposition des plus-values nettes à long terme.

1245

a. Modalités d'imposition au taux réduit d'imposition prévu à l'article 219-I-a du CGI (CGI, art. 219-I-a-3^è alinéa).

Pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2005**, le taux réduit d'imposition des plus-values nettes à long terme est abaissé de 19 % à **15 %**. En ce qui concerne les modalités de compensation entre plus-values et moins-values et l'imputation de la plus-value nette à long terme sur les moins-values et déficits.

Il est précisé que le montant net des plus-values à long terme afférentes aux titres des sociétés à prépondérance immobilière définies à l'article 219-I-a *sexies* 0 *bis* du CGI **cotées** est imposé au taux prévu au IV modifié de l'article 219 du CGI. Ce taux est fixé à **19 %** à compter du **1^{er} janvier 2009** (il était fixé à 16,5 % antérieurement).

1245-1

b. Modalités d'imposition au taux réduit d'imposition ou exonération prévus à l'article 219-I-a *quinquies* du CGI pour certains titres de participation.

Pour les exercices ouverts entre le **1^{er} janvier 2006** et le **31 décembre 2006**, le montant net des plus-values à long terme afférentes à certains titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de **8 %**.

Pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2007**, ce taux est fixé à **0 %**, sous réserve de la prise en compte pour la détermination du résultat imposable dans les conditions de droit commun d'une quote-part de frais et charges égale à **5 %** du résultat net des plus-values de cession ainsi exonérées. Cette quote-part de frais et charges est portée au taux de **10 %** pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2011**. Pour les exercices clos à compter du **31 décembre 2012**, cette quote-part de frais et charges est portée à **12 %** du montant brut des plus-values de cession (Loi de finances pour 2013, art. 22).

Les titres de participation concernés sont les titres de participation revêtant ce caractère sur le plan comptable, les actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat ou d'échange par l'entreprise qui en est l'initiatrice et les titres ouvrant droit au régime des sociétés mères si ces actions ou titres sont inscrits en comptabilité au compte titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable, à l'exception des titres des sociétés à prépondérance immobilière définis, pour les cessions de titres réalisées à compter du 26 septembre 2007, au 3^è alinéa de l'article 219-I-a du CGI (cf. n^o 1245).

1245-2

c. Modalités d'imposition au taux réduit d'imposition ou exonération prévus à l'article 219-I-a *sexies* modifié du CGI pour les sommes réparties par les FCPR, les distributions des SCR, et les cessions de parts de FCPR ou d'actions de SCR

Pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2006**, les sommes réparties par un fonds commun de placement à risques et les distributions de sociétés de capital-risque soumises au régime fiscal des plus-values à long terme en application du deuxième alinéa du 5 de l'article 38

du CGI ou du 5 de l'article 39 *terdecies* du même code sont soumises à l'impôt au taux de **8 %** pour la fraction des sommes ou distributions afférentes aux cessions d'actions ou de parts de sociétés **à l'exception** des titres des sociétés à prépondérance immobilière mentionnés à l'article 219-I-a sexies-0 *bis* du CGI et, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011, des titres des sociétés mentionnées à l'article 219-I-a sexies-0 *ter* du même code (cf. n° 1255) détenus depuis deux ans au moins et si le fonds ou la société a détenu au moins 5 % du capital de la société émettrice pendant deux ans au moins. Le taux de 8 % est fixé à **0 %** pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2007**.

Pour l'appréciation du seuil de 5 %, sont également pris en compte les titres détenus par d'autres fonds communs de placement à risques ou sociétés de capital-risque qui ont agi de concert avec le fonds ou la société concerné dans le cadre d'un contrat conclu en vue d'acquérir ces titres.

Lorsque les actions ou parts cédées ont été reçues dans le cadre d'un échange, d'une conversion ou d'un remboursement d'un titre donnant accès au capital de la société, le délai de deux ans de détention des actions est décompté à partir de l'acquisition du titre donnant accès au capital de la société.

- 1245-3** Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, la plus-value réalisée sur la cession de parts de fonds communs de placement à risques ou d'actions de sociétés de capital-risque mentionnées au premier alinéa du a *ter* du I de l'article 219 du CGI est soumise au taux de **8 %** à hauteur du rapport existant à la date de la cession entre la valeur des actions ou parts de sociétés mentionnées au premier alinéa du n° 1245-2 inscrites à l'actif du fonds ou de la société augmentée des sommes en instance de distribution depuis moins de six mois représentative de la cession d'actions ou de parts de sociétés mentionnées au premier alinéa du n° 1245-2 et la valeur de l'actif total de ce fonds ou de cette société. Ce taux est fixé à **0 %** pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007.

2. Suppression de la réserve spéciale des plus-values à long terme (CGI, art. 209 *quater*).

- 1246** Pour les plus-values imposées au titre d'exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2003, lorsqu'elle avait été réalisée par une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés, la plus-value nette à long terme devait, après avoir été imposée au taux réduit de 19 % (taux applicable pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2005), être portée pour son montant net d'impôt à un compte de réserve spéciale ouvert au passif du bilan.

- 1246-1** L'inscription à la réserve spéciale prévue au 1 de l'article 209 *quater* du CGI cesse **pour les plus-values imposées au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004**.

- 1246-2** **3. Institution d'une taxe exceptionnelle de 2,5 % sur le montant des sommes virées du compte de réserve spéciale à un autre compte de réserve** (loi de finances rectificative pour 2004, art. 39 IV ; Décret n° 2005-1583 du 19 décembre 2005).

En ce qui concerne ce dispositif, voir les paragraphes 1246-2 et 1246-3 de l'édition 2008 du précis de fiscalité ; cf. également RES N° 2005/1.

4. Distribution de la réserve spéciale (CGI, art. 209 *quater*-2 et 3).

- 1246-4** Les sommes prélevées sur la réserve spéciale doivent être rapportées aux résultats de l'exercice en cours lors de ce prélèvement, sous déduction de l'impôt perçu à raison de la réalisation de la plus-value correspondante (CGI, art. 209 *quater*-2). Cette disposition ne concerne pas les sommes portées à la réserve spéciale inscrite au bilan à la clôture du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2004 et virées à un autre compte de réserve en application de l'article 39 de la loi de finances rectificative pour 2004.

Le complément d'impôt n'est pas perçu en cas de dissolution de la société, d'incorporation au capital de la réserve spéciale intervenue avant le 1^{er} janvier 2005 ou d'imputation de pertes sur cette réserve spéciale avant le 1^{er} janvier 2005. La société choisit librement l'ordre d'imputation de ses pertes sur la réserve spéciale, mais les pertes ainsi annulées cessent d'être reportables.

5. Moins-values nettes à long terme.

- 1246-5** Lorsque la compensation entre les plus-values et les moins-values à long terme réalisées ou subies au cours d'un même exercice fait apparaître une moins-value nette à long terme, cette moins-value ne peut qu'être imputée sur les plus-values nettes à long terme imposables aux taux visés à l'article 219-I-a modifié (cf. n° 1245) éventuellement réalisés au cours des dix exercices suivants. Toutefois, le traitement fiscal des moins-values à long terme diffère selon la nature des éléments ou les exercices concernés.

1247 a. Imputation des moins-values nettes à long terme relevant du taux de 15 % pour les exercices ouverts au cours de l'année 2005

Conformément aux principes posés au 2 du I de l'article 39 *quindecies* du CGI et au a de l'article 219 du même code, les moins-values nettes à long terme relevant du taux de 15 % subies au cours d'un exercice ouvert entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2005 s'imputent en principe sur les plus-values nettes à long terme imposables au même taux de 15 % réalisées au cours des dix exercices suivants (sous réserve de la sectorisation évoquée au n° 1247-1).

La moins-value nette à long terme subie, le cas échéant, au titre de l'exercice de liquidation de l'entreprise peut être déduite pour une fraction de son montant du bénéfice de cet exercice imposable dans les conditions de droit commun, lorsque la liquidation intervient au cours d'un exercice ouvert entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2005. Il en est de même pour les moins-values à long terme en report au titre des exercices précédents qui sont encore susceptibles de faire l'objet de l'imputation prévue au troisième alinéa du a du I de l'article 219 du CGI.

La fraction des moins-values nettes à long terme restant à reporter subies au cours de l'exercice de liquidation ou des dix exercices antérieurs est imputable sur le bénéfice de liquidation à hauteur d'un rapport de :

- 19/33,33èmes du montant des moins-values à long terme imputables pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1994 et clos avant le 31 décembre 2006 ;
- 15/33,33èmes du même montant pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2006.

1247-1 b. Sectorisation des moins-values nettes à long terme existantes à l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2006

Conformément aux règles prévues au a *quinquies* du I de l'article 219 du CGI, les entreprises doivent ventiler les moins-values à long terme existantes à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006 en deux catégories :

- la fraction des moins-values à long terme afférente à des éléments qui relèvent du taux de 15 % : ces moins-values nettes à long terme restent reportables et imposables dans les conditions habituelles sur les plus-values nettes à long terme relevant elles-mêmes du taux de 15 % ;
- la fraction des moins-values à long terme afférentes à des éléments qui relèvent du taux de 8 % puis de 0 % : cette fraction ne peut être compensée qu'avec des plus-values à long terme imposées au taux de 8 % au titre des seuls exercices ouverts en 2006. Le solde de cette fraction et l'excédent éventuel des moins-values à long terme afférentes aux titres éligibles au taux de 0 % constaté au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006 ne sont plus imposables ou reportables à partir des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007.

1247-2 c. Régime des moins-values nettes à long terme pour les exercices ouverts à compter de 2006**1°. Moins-values nettes à long terme relevant du taux de 15 %**

Les moins-values nettes à long terme relevant du taux de 15 % subies au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2006 s'imputent en principe sur les seules plus-values nettes à long terme imposables au même taux de 15 %, réalisées au cours des dix exercices suivants, conformément au 2 du I de l'article 39 *quindecies* du CGI, au troisième alinéa du a et au a *quinquies* du I de l'article 219 du même code.

Toutefois, il est admis que le solde de moins-values à long terme relevant du taux de 15 % puisse s'imputer sur la plus-value à long terme au taux de 8 % réalisée au cours de l'exercice 2006.

En revanche, ces moins-values nettes à long terme relevant du taux de 15 % ne sont jamais imposables sur les plus-values nettes à long terme relevant du taux de 0 %.

En cas de liquidation de l'entreprise au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2006, les modalités d'imputation sont applicables, étant précisé que seules les moins-values nettes à long terme imposables au taux de 15 % sont susceptibles d'être imputées sur le bénéfice de l'exercice de liquidation dans les conditions rappelées supra, à l'exclusion de celles afférentes à des titres relevant du taux de 8 % ou de 0 % qui ne sont plus imposables ou reportables (cf. n° 1247).

2°. Moins-values nettes à long terme relevant du taux de 8 % puis de 0 %

Pour les exercices ouverts entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2006, conformément aux principes posés au cinquième alinéa du a *quinquies* du I de l'article 219, les moins-values à long terme relevant du taux de 8 % subies au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2006 s'imputent uniquement sur les plus-values à long terme imposables au même taux de 8 %, réalisées au cours du même exercice.

Lorsque la compensation des plus et moins-values à long terme relevant du taux de 8 % imposées au titre de l'exercice fait apparaître une moins-value nette à long terme globale au titre de cet exercice :

- aucune compensation n'est possible avec la plus-value nette à long terme imposable au taux de 15 % constatée au titre de l'exercice ;

- le solde éventuel de la moins-value nette à long terme relevant du taux de 8 % n'est pas reportable sur les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007.

Cette moins-value nette à long terme est donc définitivement perdue.

En cas de liquidation de l'entreprise au cours d'un exercice ouvert au cours de l'année 2006, aucune moins-value nette à long terme ne peut être imputée sur le bénéfice imposable de l'exercice imposable au taux de droit commun.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, lorsque la compensation des plus et moins-values à long terme relevant du taux de 0 % fait apparaître une moins-value nette à long terme, celle-ci n'est plus imputable ou reportable sur les exercices postérieurs, notamment pour la fraction de la moins-value nette à long terme qui provient des dotations de provisions pour dépréciation afférentes aux titres relevant de ce taux, y compris lorsque ces provisions sont ultérieurement reprises. En outre, aucune imputation n'est possible sur les plus-values nettes à long terme relevant du taux de 15 % de l'exercice ou sur le bénéfice imposable de l'exercice en cas de liquidation de l'entreprise ;

1247-3 *d. Imputation des moins-values nettes à long terme afférentes à des titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application de l'article 219-I-a sexies-0 du CGI et restant à reporter à l'ouverture du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2006 (CGI, art. 219-I-a sexies-0).*

Les moins-values à long terme afférentes aux titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa de l'article 219-I-a sexies-0 du CGI (cf. n° 1255), et restant à reporter à l'ouverture du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2006, peuvent, après compensation avec les plus-values à long terme et produits imposables au taux de 15 %, s'imputer à raison des **15/33,33^{ème}** de leur montant sur les bénéfices imposables, dans la limite des gains nets retirés de la cession de titres de même nature.

1247-4 *e. Imputation des moins-values nettes à long terme afférentes aux titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application de l'article 219-I-a sexies-0 bis du CGI, restant à reporter à l'ouverture du premier exercice clos à compter du 26 septembre 2007 ou réalisées au cours du même exercice (CGI, art 219-I-a sexies-0 bis).*

Les moins-values à long terme afférentes aux titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa de l'article 219-I-a sexies-0 bis du CGI (cf. n° 1255), restant à reporter à l'ouverture du premier exercice clos à compter du **26 septembre 2007** ou réalisées au cours du même exercice, peuvent, après compensation avec les plus-values à long terme et produits imposables au taux de 15 %, s'imputer à raison des **15/33,33^{èmes}** de leur montant sur les bénéfices imposables, dans la limite des gains nets retirés de la cession de titres de même nature.

1247-5 *f. Imputation des moins-values afférentes à des titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application de l'article 219-I-a sexies-0 ter du CGI.*

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011, ces moins-values peuvent s'imputer exclusivement sur des plus-values exclues du régime des plus et moins-values à long terme en application du même article.

6. Cession ou cessation d'entreprise.

1247-6

La moins-value nette à long terme subie, le cas échéant, au titre de l'exercice de liquidation de l'entreprise peut être déduite pour une fraction de son montant des bénéfices de cet exercice imposables dans les conditions de droit commun. Il en est de même pour les moins-values à long terme subies au cours des dix exercices précédents et restant à reporter à l'ouverture de l'exercice de liquidation. La fraction imputable sur les bénéfices de l'exercice est égale au rapport qui existe :

- entre le taux réduit des plus-values à long terme en vigueur au titre de l'exercice de réalisation des moins-values en cause ;

- et le taux normal de l'impôt sur les sociétés applicable au titre de l'exercice de liquidation.

Ainsi, les moins-values à long terme existant à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005 sont imputées sur les plus-values à long terme imposées au taux de 15 %. L'excédent des moins-values à long terme subies au cours d'un exercice ouvert à

compter du 1^{er} janvier 2005 et afférentes à des éléments autres que les titres de participation définis au troisième alinéa de l'article 219-I-a *quinquies* du CGI peut être déduit des bénéfices de l'exercice de liquidation d'une entreprise à raison des **15/33,33^e** de son montant (CGI, art. 219-I- a *bis*).

D. PLUS-VALUES OU MOINS-VALUES PROFESSIONNELLES SUR TITRES DE PORTEFEUILLE

(BOI-BIC-PVMV-30)

Le régime des plus-values et moins-values du portefeuille-titres doit être envisagé au regard des dispositions spécifiques régissant :

- d'une part, **l'évaluation** des titres du portefeuille ;
- d'autre part, les plus-values ou moins-values proprement dites résultant de la **cession** des titres.

I. ÉVALUATION DU PORTEFEUILLE-TITRES

(CGI, art. 39-1-5° ; BOI-BIC-PVMV-30-20)

1247-7

Le portefeuille-titres est l'ensemble des titres de participation et des titres de placement figurant au bilan pour leur valeur d'origine, c'est-à-dire pour leur valeur de souscription ou leur prix d'achat. À la fin de chaque exercice, il est procédé à une estimation de ces titres.

Constituent des *titres de participation*, les parts ou actions de sociétés revêtant ce caractère sur le plan comptable.

Selon le plan comptable général, les *titres de participation* s'entendent de ceux dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise notamment parce qu'elle permet d'assurer le contrôle de la société émettrice des titres ou tout au moins d'exercer une certaine influence dans cette société.

Constituent également des titres de participation, à condition d'être inscrits en comptabilité au compte de titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable :

- les actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat ou d'échange par l'entreprise qui en est l'initiatrice ;
- les titres ouvrant droit au régime des sociétés mères (cf. n° 1445-1) [CGI, art. 39-1-5°].

Les *titres de placement* sont ceux acquis en vue de retirer un revenu direct ou une plus-value.

1248

1. Titres de participation (CGI, ann. III, art. 38 *sexies*). Les titres de participation peuvent faire l'objet d'une provision pour dépréciation s'il est justifié pour une catégorie de titres de même nature d'une dépréciation réelle par rapport à leur prix de revient. Par titres de même nature, il faut entendre ceux qui confèrent à leurs détenteurs les mêmes droits au sein d'une même collectivité émettrice. L'entreprise doit établir que la valeur comptable est supérieure à la valeur réelle.

Pratiquement, la valeur réelle des titres de participation correspond à leur valeur économique à la clôture de l'exercice appréciée compte tenu d'un ensemble de données (cours de bourse, rentabilité de l'entreprise...).

Remarques :

1. La provision éventuellement constituée par une entreprise en vue de faire face à la dépréciation d'une participation dans une filiale implantée à l'étranger n'est admise sur le plan fiscal que pour la fraction de son montant qui excède les sommes déduites en application des dispositions de l'article 39 *octies* A du CGI et non rapportées au résultat de l'entreprise (CGI, art. 39-1-5°).
2. Les sociétés établissant des comptes consolidés peuvent, sur option, évaluer par « mise en équivalence » les titres des sociétés qu'elles contrôlent de manière exclusive. Les conséquences fiscales de l'application de cette méthode sont neutralisées (CGI, art. 38-9).
3. La provision pour dépréciation qui résulte éventuellement de l'estimation du portefeuille est soumise au régime fiscal des moins-values à long terme. Si elle devient ultérieurement sans objet elle est comprise dans les plus-values à long terme de l'exercice.
4. Dans les entreprises relevant de l'IS, les provisions pour dépréciation soumises au régime fiscal des moins-values à long terme sont traitées différemment selon qu'elles concernent des titres imposés au taux de 15 %, de 8 %, ou de 0 % (cf. nos 1247-1 et suiv.).
5. En ce qui concerne le plafonnement de la déduction des provisions pour dépréciation des titres de participation, cf. n° 1173.
6. En ce qui concerne la non-déductibilité sur le plan fiscal des provisions pour dépréciation des titres faisant l'objet d'une remise en garantie, cf. n° 1173.

1249

2. Titres de placement (CGI, ann. III, art. 38 *septies*). Les titres cotés sont évalués au cours moyen du dernier mois de l'exercice. Les titres non cotés sont évalués à leur valeur probable de

négociation. Les titres cotés s'entendent des valeurs inscrites à la cote officielle d'une bourse de valeurs ou au second marché d'une bourse de valeurs françaises.

Les plus-values ou moins-values résultant de cette estimation sont appréciées pour chaque catégorie de titres de même nature par rapport à la valeur d'origine globale de l'ensemble de ces titres. Par titres de même nature, il faut entendre ceux qui confèrent à leurs détenteurs les mêmes droits au sein d'une même collectivité émettrice.

1250

Les plus-values ne sont pas comptabilisées. Par contre, les moins-values sont inscrites à un compte de provision pour dépréciation du portefeuille. Cette provision doit être ajustée à la clôture de chaque exercice.

Cependant, en cas de baisse anormale des cours de certains titres cotés apparaissant comme momentanée, l'entreprise a, sous sa responsabilité, la faculté de ne pas comprendre dans la provision tout ou partie de la moins-value constatée sur ces titres, mais seulement dans la mesure où il peut être établi une compensation avec les plus-values normales constatées sur d'autres titres.

En raison du principe de la spécificité des exercices, lorsque l'entreprise use de cette faculté, elle se prive, à due concurrence, de la possibilité de constater ultérieurement une provision susceptible de faire face à la dépréciation ainsi compensée.

- Dans les entreprises relevant de l'IR, les provisions pour dépréciation du portefeuille-titres sont soumises au régime des moins-values à long terme. Il s'ensuit que les provisions de l'espèce ne peuvent pas être comprises parmi les charges d'exploitation déductibles pour la détermination du résultat fiscal d'exploitation.

Parallèlement, les provisions pour dépréciation du portefeuille qui deviennent sans objet au cours d'un exercice n'ont pas à être rapportées aux résultats d'exploitation imposables, mais sont comprises dans les plus-values à long terme dudit exercice et soumises au même régime.

- Dans les entreprises relevant de l'IS, les dotations aux provisions résultant de l'évaluation des titres de placement exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme (cf. n° 1255) cessent d'être soumises à ce même régime, à l'exception des provisions pour dépréciation des titres de sociétés mentionnés à la première phrase du deuxième alinéa du *a ter* du I de l'article 219 du CGI à hauteur du montant des produits de ces titres qui a ouvert droit à l'application du régime prévu aux articles 145 et 216 au cours de l'exercice au titre duquel les provisions ont été comptabilisées et des cinq exercices précédents (loi n° 2012-958 du 16 août 2012, art. 16).

II. CESSIONS DE TITRES DU PORTEFEUILLE

(CGI, art. 39 *duodecies*-6 ; Ann. III, art. 38 *octies* ; BOI-BIC-PVMV-30-30)

Le régime des plus-values ou moins-values de cession des éléments de l'actif immobilisé est susceptible de s'appliquer aux résultats des opérations portant sur les valeurs mobilières.

1. Règles générales.

a. Titres bénéficiant du régime de faveur.

1251

Pour ouvrir droit au régime des plus-values ou moins-values, les titres du portefeuille doivent pouvoir être considérés comme faisant partie de l'actif immobilisé¹.

Sont considérés comme en faisant partie :

- les titres détenus en portefeuille depuis plus de deux ans ;
- les titres détenus depuis moins de deux ans, lorsque le portefeuille comprend des titres de même nature détenus depuis plus de deux ans. Par titres de même nature, il faut entendre ceux qui confèrent à leurs détenteurs les mêmes droits au sein d'une même collectivité émettrice.

Les profits provenant de la cession de titres qui, eu égard à ces règles, ne sont pas considérés comme faisant partie de l'actif immobilisé sont compris dans les résultats d'exploitation taxables dans les conditions de droit commun.

De même, les profits retirés de la cession de valeurs mobilières par les entreprises qui ont pour objet le commerce de titres et pour lesquelles ces valeurs constituent en réalité des stocks, doivent être compris dans leur bénéfice d'exploitation, quelle que soit la date d'acquisition. Toutefois, la notion de commerce de titres ne doit pas être entendue au sens large : il convient,

¹ Il est précisé que les titres exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme constituent des éléments de l'actif circulant. Par exception, ces titres sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé pour l'application du régime de faveur des fusions quelle que soit leur durée de détention (cf. n° 1449).

notamment, en principe, de considérer que tel n'est pas l'objet des activités des banques et des établissements financiers.

b. Règle Premier entré, Premier Sorti (PEPS).

1252

Pour l'appréciation de la durée de détention des titres (plus ou moins deux ans), les cessions de titres du portefeuille sont réputées porter en priorité sur les titres de même nature acquis ou souscrits à la date la plus ancienne (application de la **règle PEPS**).

Remarque : Pour l'application de ces dispositions, les titres inscrits dans une comptabilité auxiliaire d'affectation qui sont soumis aux règles de l'article L. 142-4, de l'article L. 143-7, du VII de l'article L. 144-2 ou de l'article L 441-8 du code des assurances constituent un portefeuille distinct (CGI, art. 39 duodécies-6).

Corrélativement, les plus-values ou moins-values résultant des cessions en cause sont déterminées en fonction de la valeur d'origine pour laquelle les titres présumés cédés figuraient au bilan.

Pour l'application de la règle PEPS, les titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif ou d'une scission soumis au régime prévu à l'article 210 B du CGI et ceux qui sont acquis ou souscrits indépendamment de l'opération d'apport ou de scission constituent deux catégories distinctes de titres jusqu'à la fin du délai de trois ans prévu à l'article 210 B. Les cessions de titres intervenues dans ce délai sont réputées porter en priorité sur les titres acquis ou souscrits indépendamment de l'opération d'apport ou de scission.

Divers tempéraments ont été apportés à la règle PEPS, notamment en ce qui concerne les titres qui existaient en portefeuille à la clôture du dernier exercice arrêté avant l'entrée en vigueur de ces règles.

c. Règles applicables aux titres de participation.

1253

Les entreprises peuvent calculer les résultats de cession de ces titres en fonction du prix de revient moyen pondéré, déterminé pour tous les titres de même nature, sous certaines conditions.

2. Règles applicables aux entreprises soumises à l'IS.

a. Titres ouvrant droit au régime des plus-values ou moins-values à long terme.

1254

• Les seules plus-values susceptibles de bénéficier du régime des plus-values à long terme et de la taxation au taux réduit des plus-values nettes à long terme, à savoir 15 % ou 8 % (le taux de 8 % est ramené à 0 % pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2007**), selon la catégorie de titres de participations concernés (cf. n^{os} 1245 et suiv.) sont celles qui résultent de la cession :

- de parts ou actions de sociétés revêtant pour la société détentrice le caractère de titres de participation ;
- des parts de fonds commun de placement à risques¹ (FCPR) qui remplissent les conditions prévues au III *bis* de l'article 163 *quinquies* B du CGI (cf. FP, n^o 661) ;
- des actions de sociétés de capital-risque qui remplissent les conditions prévues à l'article 1^{er}-1 de la loi n^o 85-695 du 11 juillet 1985 (cf. FE, n^{os} 1423 et suiv.).

Les FCPR et les SCR dont les titres sont susceptibles de bénéficier du régime des plus ou moins-values à long terme doivent respecter ces conditions pendant toute la durée de détention des parts ou actions ou au moins pendant les cinq ans précédant leur cession.

- Conformément aux dispositions de l'article 39-1-5^o du CGI, les provisions pour dépréciation de ces titres sont soumises au régime fiscal des moins-values à long terme.
- Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 1997, les plus ou moins-values provenant de la cession des titres énumérés ci-dessus demeurent éligibles au régime des plus ou moins-values à long terme. Par suite, les modalités d'imposition du résultat de cession de ces titres, ainsi que le régime fiscal applicable aux provisions destinées à faire face à leur dépréciation demeurent inchangées.

Toutefois, le traitement fiscal des moins-values à long terme de ces provisions pour dépréciation diffère selon la nature des titres concernés. Ainsi, lorsque les provisions pour dépréciation sont afférentes à des titres de participation autres que ceux mentionnés au a *quinquies* du I de l'article 219 du CGI, les plus ou moins-values à long terme résultant des dotations et reprises liées à ces provisions relèvent du taux de 15 %.

1. En ce qui concerne l'application du régime des plus-values à long terme aux répartitions des actifs d'un FCPR, cf. n^o 1243 et 1245-2 ;

Lorsque les provisions pour dépréciation sont afférentes à des titres de participation mentionnés au a *quinquies* du I de l'article 219 du CGI, les plus ou moins-values à long terme résultant des dotations et reprises liées à ces provisions relèvent également du taux de 8 % puis de 0 %.

- Modalités de détermination du résultat de cession : cf. ci-dessus n^{os} 1252 et 1253.

b. Titres exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme.

1255

- Le régime des plus-values et moins-values à long terme ne s'applique pas notamment :
 - aux obligations, y compris les obligations convertibles et titres assimilés (titres associatifs) ainsi que les bons de souscription d'obligations ;
 - aux titres participatifs ;
 - aux parts ou actions d'OPCVM (fonds commun de placement, SICAV, OPC I visés à l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 2005) ;
 - aux titres de sociétés revêtant ou non le caractère de titres de participation, dont l'actif est constitué principalement par des titres également exclus du régime des plus-values à long terme ou dont l'activité consiste de manière prépondérante en la gestion des mêmes valeurs pour leur propre compte à l'exception des moins-values afférentes aux titres de ces sociétés à hauteur du montant des produits de ces titres qui a ouvert droit à l'application du régime prévu aux articles 145 et 216 du CGI au cours de l'exercice au titre duquel ces moins-values ont été constatées et des cinq exercices précédents (loi n° 2012-958 du 16 août 2012, art. 16). ;
 - aux bons de souscription d'actions ;
 - aux certificats d'investissement et aux certificats coopératifs d'investissement ;
 - aux parts ou actions de sociétés revêtant le caractère de titres de placement.
 - pour les exercices clos à compter du **31 décembre 2006**, aux titres autres que ceux mentionnés au troisième alinéa de l'article 219-I-a *quinquies* du CGI, dont le prix de revient est au moins égal à 22 800 000 € et qui satisfont aux conditions ouvrant droit au régime des sociétés mères autres que la détention de 5 % au moins du capital de la société émettrice (CGI, art. 219-I-a sexies-0).
 - pour les exercices clos à compter du **26 septembre 2007**, aux cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées réalisées à compter du **26 septembre 2007**. Sont considérées comme des sociétés à prépondérance immobilière, les sociétés dont l'actif est, à la date de la cession de ces titres ou a été, à la clôture du dernier exercice précédant cette cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles, des droits portant sur des immeubles, des droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier ou par des titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière. Pour l'application de ces dispositions, ne sont pas pris en considération les immeubles ou les droits mentionnés à la phrase précédente lorsque ces biens ou droits sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale. Les provisions pour dépréciation afférentes à ces titres cessent d'être soumises à ce même régime (CGI, art. 219-I-a sexies-0 bis).
 - pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2011**, aux cessions de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (CGI, art. 219-I-a sexies-0 ter).
- Sort des provisions pour dépréciation : cf. ci-dessus n° 1250 ;
- Le résultat de la cession de ces titres s'intègre au résultat d'ensemble de l'entreprise, conformément aux dispositions de l'article 38-1 du CGI. **Les profits ou pertes de ces cessions sont soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.**

3. Cas particuliers.

1256

a. Transfert de titres de compte à compte

En cas de transfert de titres du compte titres de participation à un autre compte du bilan ou inversement ainsi qu'en cas de transfert de l'un des comptes du bilan, autre que le compte titres de participation, et l'une des subdivisions spéciales « titres relevant du régime des plus values à long terme », la prise en compte dans les résultats imposables du profit ou de la perte ou de la plus ou moins value constaté à cette occasion est reportée jusqu'à la cession effective des titres en cause.

1257

b. Titres échangés dans le cadre d'une offre publique d'échange (CGI, art. 38-7). Le profit ou la perte résultant de l'échange d'actions effectué dans le cadre d'une offre publique d'échange, de la conversion ou de l'échange d'obligations en actions, réalisé conformément à

la réglementation en vigueur, est compris dans le résultat de l'exercice au cours duquel les actions reçues en échange sont cédées.

Dans ce cas, le profit ou la perte résultant de la cession ultérieure de ces titres est déterminé par rapport à la valeur que les actions remises à l'échange ou les obligations converties ou échangées avaient du point de vue fiscal ; le délai de deux ans mentionné à l'article 39 *duodecies* du CGI s'apprécie à compter de la date d'acquisition des actions remises à l'échange.

Toutefois, en cas d'échange ou de conversion avec soulte, la plus-value réalisée est, à concurrence du montant de la soulte reçue, comprise dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient l'échange ou la conversion. Il en est de même en cas d'échange d'actions assorties de droits de souscription d'obligations, attachés ou non, et de conversion d'obligations en actions assorties des mêmes droits, de la fraction de la plus-value qui correspond à la valeur réelle de ces droits à la date de l'opération d'échange ou de conversion ou au prix de ces droits calculé dans les conditions du deuxième alinéa de l'article 38-8-1^o s'ils sont échangés ou convertis pour un prix unique. Le montant imposable peut bénéficier du régime des plus-values à long terme prévu à l'article 39 *duodecies*, dans la limite de la plus-value réalisée sur les titres détenus depuis deux ans au moins.

Ces dispositions ne sont pas applicables si le total de la soulte et, le cas échéant, du prix des droits mentionnés ci-dessus dépasse 10 % de la valeur nominale des actions attribuées ou si ce total excède la plus-value réalisée.

Lorsqu'une entreprise remet à l'échange plusieurs titres en application des modalités d'échange, la valeur fiscale d'origine des titres correspond au total de la valeur que chacun de ces titres avait du point de vue fiscal ; le délai de deux ans s'apprécie à compter de la date d'acquisition ou de souscription la plus récente des actions remises à l'échange par cette entreprise.

Lorsqu'une entreprise reçoit à l'occasion d'une opération d'échange ou de conversion plusieurs titres en application des modalités d'échange ou des bases de la conversion, la valeur fiscale d'origine des titres est répartie proportionnellement à la valeur réelle à la date de cette opération ou à la valeur résultant de leur première cotation si les titres reçus sont des actions assorties de droits de souscription d'actions, attachés ou non, émises pour un prix unique à l'occasion d'une telle opération.

1257-1 Ces dispositions s'appliquent :

- aux opérations d'échange portant sur des certificats d'investissement, des certificats coopératifs d'investissement, des certificats pétroliers, des certificats de droit de vote, des actions à dividende prioritaire sans droit de vote et des actions de préférence ainsi qu'à la conversion d'actions ordinaires en actions à dividende prioritaire sans droit de vote ou en actions de préférence, d'actions de préférence en actions de préférence d'une autre catégorie, d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote ou d'actions de préférence en actions ordinaires ;
- au remboursement, par la société émettrice, des porteurs d'obligations remboursables en actions, lorsque cette même société procède à l'opération susvisée par émission concomitante d'actions.

1257-2 En revanche ces dispositions ne sont pas applicables si l'un des coéchangistes remet à l'échange des actions émises lors d'une augmentation de capital réalisée depuis moins de trois ans par une société qui détient directement ou indirectement une participation supérieure à 5 % du capital de l'autre société avec laquelle l'échange est réalisé ou par une société dont plus de 5 % du capital est détenu directement ou indirectement par cette autre société.

Les augmentations de capital sont celles résultant :

- d'un apport en numéraire ;
- d'un apport de créances ou de titres exclus du régime des plus-values à long terme en application du I de l'article 219 du CGI ;
- de l'absorption d'une société dont l'actif est composé principalement de numéraire ou de droits cités à l'alinéa précédent ou de l'apport d'actions ou de parts d'une telle société.

1257-3 Offres publiques d'échanges d'actions comportant l'attribution d'un instrument financier à terme garantissant le cours des actions reçues à l'échange (CGI, art. 38-7).

Le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 38-7 du CGI a été étendu, sous certaines conditions, aux opérations d'échange d'actions lorsque l'un des coéchangistes garantit par la remise d'un certificat de valeur garantie le cours des actions qu'il remet à l'échange et dont il est l'émetteur.

Opérations concernées : sont visées les opérations d'échange d'actions au sens strict, réalisées à l'occasion d'une offre publique d'échange effectuée conformément à la réglementation en vigueur.

Caractéristiques du certificat de valeur garantie : le certificat de valeur garantie est un contrat d'instrument financier donnant le droit à son porteur de recevoir la différence, si elle est positive, entre une valeur de l'action sous-jacente déterminée dans l'offre et son cours à une date ultérieure, elle-même fixée dans l'offre.

Conditions particulières de réalisation des opérations en cause : l'un des coéchangistes, en principe l'initiateur de l'offre, doit être l'émetteur des actions qu'il remet à l'échange et des certificats de valeur garantie qui en garantissent le cours. Par ailleurs, la mise en œuvre de la garantie de cours prévue par ces certificats doit être déterminée, dans son principe et son montant, à une date prévue dans l'offre qui doit être fixée au cours d'une période comprise entre douze et soixante mois suivant la clôture de cette offre.

Régime fiscal : le régime de sursis d'imposition prévu au premier alinéa de l'article 38-7 du CGI est étendu au résultat provenant de l'échange d'actions tandis que la valeur du certificat de valeur garantie à la date de son attribution est réputée égale à zéro sur le plan fiscal.

Obligations déclaratives : les entreprises bénéficiaires du sursis d'imposition mentionné ci-dessus sont soumises aux obligations déclaratives prévues à l'article 54 *septies* du CGI (cf. n° 1468). L'attribution des certificats de valeur garantie doit être mentionné sur l'état de suivi prévu au I de cet article.

1258 c. Titres échangés dans le cadre d'une fusion de sociétés (CGI, art. 38-7 bis).

Conformément aux dispositions de l'article 38-7 bis du CGI, le profit ou la perte réalisé lors de l'échange de droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission de sociétés peut être compris dans le résultat de l'exercice au cours duquel les droits sociaux reçus en échange sont cédés.

Dans ce cas, le profit ou la perte résultant de la cession ultérieure de ces droits sociaux est déterminé par rapport à la valeur que les droits sociaux remis à l'échange avaient du point de vue fiscal.

Le sursis d'imposition prévu au 7 bis de l'article 38 du CGI est applicable aux échanges de droits sociaux qui résultent d'une scission de sociétés, que l'opération ait été ou non placée sous le régime fiscal de faveur prévu à l'article 210 B du même code.

Pour bénéficier du dispositif ainsi mis en place, l'opération de scission doit répondre à la définition fiscale des scissions prévue à l'article 210-0 A du CGI. En outre, sont exclus de ce dispositif les échanges de titres résultant d'opérations de scission n'entrant pas dans le champ d'application de la directive du Conseil des communautés européennes n° 90-434 du 23 juillet 1990 lorsqu'une société scindée ou bénéficiaire d'un apport a son siège dans un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

Sous cette réserve, peuvent bénéficier du dispositif toutes les entreprises soumises de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés, ainsi que les entreprises imposables à l'impôt sur le revenu selon un régime réel d'imposition dans la catégorie des BIC ou des BA.

En cas de scission de société, la valeur fiscale des titres de chaque société bénéficiaire des apports reçus en contrepartie de ceux-ci est égale au produit de la valeur fiscale des titres de la société scindée par le rapport existant à la date de l'opération de scission entre la valeur réelle des titres de chaque société bénéficiaire dans le cadre de cette opération et la valeur réelle des titres de la société scindée.

En cas d'échange avec soulte, la plus-value réalisée est, à concurrence du montant de la soulte reçue, comprise dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient l'échange. Le montant imposable peut bénéficier du régime des plus-values à long terme prévu à l'article 39 *duodecies* du CGI dans la limite de la plus-value réalisée sur les titres détenus depuis deux ans au moins.

Ces dispositions ne sont pas applicables si la soulte dépasse 10 % de la valeur nominale des parts ou des actions attribuées ou si la soulte excède la plus-value réalisée.

1259 d. Émission de titres assortis de bons de souscription (CGI, art. 38-8). La plus-value de cession séparée de valeurs mobilières et de droits de souscription qui leur sont attachés, acquis pour un prix unique, est calculée par référence à la fraction du prix d'acquisition afférente à chacun de ces éléments.

La fraction afférente aux droits de souscription est égale à la différence entre le prix unique et le prix de la valeur mobilière à la date de la souscription ou de l'acquisition. Le prix s'entend de la valeur actuelle pour les obligations.

La différence entre la valeur actuelle d'une obligation assortie de droits de souscription et sa valeur de remboursement est considérée, pour l'imposition du souscripteur, comme une prime de remboursement.

1260

e. Cession de certains titres de placement à revenu fixe (CGI, art. 238 septies F).

• Les produits de placements à revenus fixes mentionnés à l'article 118 du CGI, aux 6^o et 7^o de l'article 120 du même code et à l'article 1678 bis du CGI ainsi que les bons du Trésor sur formule inscrits au bilan d'une entreprise sont rattachés aux résultats imposables selon la règle des intérêts courus.

• Lorsque ces titres sont apportés dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée placée sous le régime défini à l'article 210 A du CGI, le régime transitoire exposé ci-dessus ne s'applique pas à l'occasion de cette opération, mais lors de la cession ultérieure des titres par la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport.

Lorsque la fusion ou l'opération assimilée n'est pas soumise au régime spécial prévu à l'article 210 A du CGI, elle a les mêmes conséquences qu'une cession ordinaire, ce qui entraîne l'imposition des plus-values réalisées selon les mêmes règles que celles prévues ci-dessus pour les cessions.

• Les entreprises concernées par ces dispositions sont tenues d'indiquer en annexe à la déclaration annuelle de leurs résultats la différence entre le montant des produits courus à la date d'acquisition des titres et non déduits du résultat imposable et celui des revenus acquis et non imposés à l'ouverture de cet exercice. Cette différence globale est déterminée d'après un état qui fait apparaître pour chaque catégorie de titres de même nature les deux termes de la différence. Cet état doit être présenté à toute réquisition de l'administration.

Les mêmes obligations déclaratives s'appliquent à la société absorbante ou bénéficiaire d'un apport pour les titres détenus à la suite d'une fusion ou d'une opération assimilée dans les conditions prévues ci-dessus.

Remarques :

1. En ce qui concerne les dispositions particulières prévues à l'égard des plus-values de cession de certains titres :

• Exonération des plus-values résultant de la cession des titres de *sociétés conventionnées pour le développement de l'industrie, du commerce et de l'agriculture*, et affectées à l'amortissement des titres de même nature acquis en emploi du prix de cession, cf. n^o 1108 ;

• Exonération, sous certaines conditions, des plus-values en cas de cession de titres de *sociétés financières d'innovation* conventionnées à concurrence de l'amortissement exceptionnel précédemment pratiqué sur les titres cédés, cf. n^o 1109 ;

• Exonération, sous certaines conditions, des plus-values réalisées lors de la cession de titres de *sociétés immobilières conventionnées* dans la limite de l'amortissement exceptionnel pratiqué ou de l'amortissement correspondant aux plus-values réinvesties.

• Caractère intercalaire des échanges opérés dans le cadre de la **loi de nationalisation** n^o 82-155 du 11 février 1982 ou des échanges opérés entre l'Etat et les entreprises qui acquièrent des actions des sociétés privatisées dans le cadre de la **loi de privatisation** n^o 86-912 du 6 août 1986.

2. En ce qui concerne les entreprises membres d'une société absorbée, il est admis qu'elles maintiennent inchangée l'évaluation de leur portefeuille, à la suite de l'échange des titres de la société absorbée contre ceux de la société absorbante ou nouvelle, et qu'elles ne constatent à cette occasion aucune plus-value imposable, cf. n^o 1631.

3. En ce qui concerne le régime applicable aux plus-values (ou moins-values) résultant de cessions de titres réalisées sous couvert d'un fonds commun de placement : cf. n^o 1024-3.

1261

f. Transfert de certains éléments d'actifs des entreprises d'assurances dans une comptabilité auxiliaire d'affectation (CGI, art. 38-11).

Le transfert dans une comptabilité auxiliaire d'affectation d'éléments d'actifs pour lesquels sont applicables les règles de l'article L. 142-4, de l'article L. 143-7, de l'article L. 441-8 du code des assurances, ou du VII de l'article 108 de la loi n^o 2003-775 du 21 août 2003 portant réforme des retraites est assimilé à une cession. Il en est de même en cas de retrait d'actifs de l'une de ces comptabilités.

Toutefois, le profit ou la perte constaté à l'occasion du transfert d'éléments d'actif dans la comptabilité auxiliaire d'affectation soumis aux règles de l'article L. 143-7 du code des assurances n'est pas compris dans le résultat de l'exercice au cours duquel le transfert est intervenu si les conditions suivantes sont réunies :

a) L'opération est réalisée conformément aux dispositions de l'article L. 143-8 du code des assurances ;

b) Les éléments sont inscrits dans la comptabilité auxiliaire d'affectation pour leur valeur comptable telle qu'elle figure dans les comptes de l'entreprise procédant à l'opération.

Dans ce cas, le profit ou la perte résultant de la cession ultérieure de ces éléments est calculé d'après la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de l'entreprise ayant procédé à l'opération.

1262

g. Regroupement d'actions, divisions d'actions (RES N° 2009/54, RES N° 2011/5)

Le regroupement d'actions est l'opération qui consiste à réduire le nombre de titres en circulation sans diminuer le capital social de la société.

Conformément à l'article L. 228-6 du code de commerce, le regroupement d'actions entraîne échange de titres et donc, en principe, constatation d'une plus-value.

Il est toutefois admis qu'une opération de regroupement d'actions réalisée conformément à la législation en vigueur par une société de droit français ne donne pas lieu, pour les actionnaires personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, à la constatation d'une plus-value imposable, sous réserve que l'opération de regroupement d'actions n'emporte modification ni des droits ou obligations des associés, ni de la valeur comptable pour laquelle les titres de la société réalisant l'opération de regroupement figurent à l'actif du bilan des associés concernés et qu'il n'y ait aucun écart entre la valeur fiscale des titres et leur valeur comptable.

Bien entendu, cette solution n'est applicable qu'aux titres faisant effectivement l'objet d'un regroupement. La plus-value résultant de l'indemnisation ou de la cession des titres formant rompus est imposable dans les conditions de droit commun (RES N° 2009/54).

L'opération de divisions d'actions est l'opération par laquelle le nombre d'actions est augmenté dans la même proportion que le nominal est divisé.

Sous réserve que l'opération de division d'actions envisagée n'emporte de modification ni des droits ou obligations des associés, ni de la valeur comptable pour laquelle les titres de la société réalisant l'opération de regroupement figurent à l'actif du bilan des associés concernés et qu'il n'y ait aucun écart entre la valeur fiscale des titres et leur valeur comptable, le prescrit n° 2009/54 peut être transposé à l'opération de division d'actions quant à ses conséquences pour les associés personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés (RES N° 2011/5).

1262-1

h. Cession de certains titres de participation entre entreprises liées (CGI, art. 219-I-a septies).

Pour l'impôt dû par les sociétés sur les résultats des exercices clos à compter du **31 décembre 2010**, lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire au sens du 12 de l'article 39 du CGI, l'imposition des plus-values et moins-values de cession de titres de participation définis au dix-huitième alinéa du 5° du 1 de l'article 39, autres que ceux mentionnés au a sexies-0 bis du I de l'article 219, et détenus depuis **moins de deux ans**, intervient à la première des dates suivantes :

- 1) La date à laquelle l'entreprise cédante cesse d'être soumise à l'impôt sur les sociétés ou est absorbée par une entreprise qui, à l'issue de l'absorption, n'est pas liée à l'entreprise détenant les titres cédés ;
- 2) La date à laquelle les titres cédés cessent d'être détenus par une entreprise liée à l'entreprise cédante, à l'exception du cas où la société dont les titres ont été cédés a été absorbée par une autre entreprise liée ou qui le devient à cette occasion et pour toute la période où elle demeure liée ;
- 3) La date correspondant à l'expiration d'un délai de deux ans, décompté à partir du jour où l'entreprise cédante a acquis les titres.

L'imposition est établie au nom de l'entreprise cédante ou, en cas d'absorption dans des conditions autres que celles mentionnées au 1), de l'entreprise absorbante, selon le régime de plus-value ou moins-value qui aurait été applicable si l'entreprise avait cédé les titres à cette date et, le cas échéant, les avait détenus depuis la date d'acquisition par l'entreprise absorbée.

Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent aux plus-values que si l'entreprise joint à sa déclaration de résultat au titre de chaque exercice concerné un état conforme au modèle fourni par l'administration, faisant apparaître les éléments nécessaires au calcul des plus-values et ceux relatifs à l'identification de l'entreprise qui détient les titres, explicitant les liens de dépendance qui les unissent.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2012, le report d'imposition des plus-values de cession de titres mentionnées ci-avant est supprimé, et la déduction des moins-values est reportée dans les conditions prévues antérieurement au 1^{er} janvier 2012.

L'entreprise doit joindre à sa déclaration de résultat au titre de chaque exercice concerné un état conforme au modèle fourni par l'administration, faisant apparaître les éléments nécessaires au calcul des moins-values et ceux relatifs à l'identification de l'entreprise qui détient les titres, explicitant les liens de dépendance qui les unissent (cf. Décret n° 2012-359 du 14 mars 2012).

E. EXONERATION DES PLUS-VALUES REALISEES PAR LES PETITES ENTREPRISES

(CGI, art. 151 *septies* ; BOI-BIC-PVMV-40-10-10)

1263 L'article 151 *septies* du CGI prévoit les règles relatives à l'exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises.

I. CHAMP D'APPLICATION

1263-1 1. Personnes et activités visées par le dispositif

a. Personnes visées par le dispositif

L'exonération est susceptible de bénéficier aux seules entreprises relevant de l'impôt sur le revenu :

- quel que soit le régime d'imposition sous lequel elles sont placées (régime réel ou autre) ;
- qu'il s'agisse d'entreprises individuelles ou de sociétés ou groupements relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes.

b. Activités visées par le dispositif

Sous réserve des dispositions relatives aux loueurs en meublés (cf. n° 1263-10) et de celles relatives aux transferts de biens ou de droits dans un patrimoine fiduciaire (cf. n° 1263-11), les plus-values susceptibles d'être éligibles au régime de l'article 151 *septies* sont celles réalisées dans le cadre d'activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles exercées à titre professionnel. L'exercice à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité.

1263-2 2. Plus-values visées par le dispositif

Entret dans le champ du dispositif prévu à l'article 151 *septies* du CGI les plus-values professionnelles, c'est-à-dire celles réalisées à l'occasion de la cession d'éléments d'actif immobilisé, à l'exception de celles afférentes aux terrains à bâtir (biens qui entrent dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G du CGI). Les cessions de terres agricoles ou de bâtiments inscrits à l'actif d'une exploitation agricole font l'objet d'un traitement fiscal particulier (cf. n° 1278-1).

II. CONDITIONS D'APPLICATION DE L'EXONERATION

1263-3 Le dispositif d'exonération prévu à l'article 151 *septies* peut s'appliquer sous le respect de deux conditions :

- l'activité doit être exercée depuis au moins cinq ans ;
- le cédant réalise un montant de recettes qui n'excède pas certaines limites.

1. Condition tenant à la durée d'exercice de l'activité

L'exonération prévue à l'article 151 *septies* est subordonnée à la condition que l'activité ait été exercée à titre professionnel pendant au moins cinq ans. Le délai de cinq ans court à compter de la date du début de l'exercice effectif à titre professionnel de l'activité et s'achève à la date de clôture de l'exercice ou à la fin de la période d'imposition au titre duquel ou de laquelle la plus-value nette est déterminée.

Toutefois, pour les plus-values réalisées à la suite d'une expropriation ou de la perception d'indemnités d'assurance, la condition d'exercice de l'activité pendant au moins cinq ans n'est pas requise.

1263-4 2. Conditions relatives aux recettes

L'exonération des plus-values est réservée aux entreprises ou sociétés dont le montant des recettes annuelles n'excèdent pas certains seuils.

a. Cas général

Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation des limites s'entendent des recettes hors taxes compte tenu, le cas échéant, des rectifications opérées par le service. Il s'agit en règle générale des recettes d'exploitation proprement dites augmentées des recettes accessoires.

Pour l'appréciation des seuils de recettes prévus à l'article 151 *septies* du CGI, il est fait abstraction des produits financiers (hormis le cas où ces produits constituent l'activité même de l'entreprise ou son activité prépondérante) et des recettes exceptionnelles, notamment celles provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé.

Le montant des recettes annuelles s'apprécie hors taxe à partir de la moyenne des recettes réalisées au cours des périodes fiscales closes dans les deux années précédant la clôture de celle de réalisation de la plus-value nette.

b. Règles applicables en cas de pluralité d'activités ou lorsque l'exploitant individuel est par ailleurs associé ou membre d'une société ou d'un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes

Lorsque le contribuable exerce plusieurs activités, il est tenu compte du montant total des recettes réalisées dans l'ensemble de ces activités.

Il est également tenu compte des recettes réalisées par les sociétés mentionnées aux articles 8 et 8 *ter* et par les groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il est associé ou membre, à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés et groupements.

Pour l'application de ces règles, la globalisation des recettes est effectuée par catégorie de revenus.

c. Règles applicables en cas de plus-values réalisées par une société ou un groupement soumis à l'impôt sur le revenu

Lorsque les plus-values sont réalisées par une société ou un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes, le montant des recettes annuelles s'apprécie au niveau de cette société ou de ce groupement.

Outre les recettes réalisées par cette société ou ce groupement, il convient également de tenir compte de la quote-part de recettes réalisées par les sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont la société ou le groupement est associé ou membre à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés ou groupements.

III. PORTEE DE L'EXONERATION

1263-5 1. Principe

L'exonération prévue à l'article 151 *septies* du CGI s'applique aux plus-values nettes déterminées après compensation avec les moins-values de même nature. Les plus ou moins-values sont de même nature lorsqu'elles sont soumises au même régime fiscal, à court terme ou à long terme, conformément aux dispositions des articles 39 *duodecies* et 39 *quindecies* du CGI.

1263-6 2. Portée de l'exonération

Selon le montant des recettes annuelles, la plus-value nette dégagée au titre de la période fiscale considérée bénéficie d'une exonération totale ou dégressive.

1263-7 a. Règles générales

1°. Exonération totale des plus-values

La plus-value est exonérée pour la totalité de son montant lorsque les recettes annuelles sont inférieures ou égales à :

- **250 000 €** s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement (toutefois, à compter du **1^{er} janvier 2009** est exclue de cette catégorie la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés) ou s'il s'agit d'entreprises exerçant une activité agricole (première catégorie d'entreprises visées au a du 1° du II de l'article 151 *septies* du CGI) ;

- **90 000 €** s'il s'agit d'autres entreprises ou de titulaires de bénéfices non commerciaux (seconde catégorie d'entreprises visées au b du 1° du II de l'article 151 *septies* du CGI).

2°. Exonération dégressive linéaire

La plus-value est exonérée pour une partie de son montant lorsque les recettes annuelles sont supérieures à **250 000 €** et inférieures à **350 000 €** pour la première catégorie d'entreprises et lorsque les recettes annuelles sont supérieures à **90 000 €** et inférieures à **126 000 €**, pour la seconde catégorie d'entreprises.

Pour l'application de ces dispositions, le montant exonéré de la plus-value est déterminé en lui appliquant :

- pour la première catégorie d'entreprises, un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre **350 000 €** et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de **100 000 €** ;

- pour la seconde catégorie d'entreprises, un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre **126 000 €** et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de **36 000 €**.

1263-8 b. Cas des activités mixtes (ventes/prestations de services)

Les 4^{ème} et 5^{ème} alinéas du 2° du II de l'article 151 *septies* du CGI prévoient des règles spécifiques pour calculer les limites d'exonération des recettes en cas d'activités mixtes. Ces règles ne s'appliquent par hypothèse qu'aux entreprises relevant des bénéfices industriels et commerciaux.

1°. Exonération totale (4^{ème} alinéa du 2° du II)

Lorsque l'activité de l'entreprise se rattache aux deux catégories définies aux a et b du 1° du II de l'article 151 *septies*, l'exonération totale n'est applicable que si le montant global des recettes est inférieur ou égal à **250 000 €** et si le montant des recettes afférentes aux activités autres que celles de la première catégorie est inférieur ou égal à **90 000 €**.

2°. Exonération dégressive linéaire (5^{ème} alinéa du 2° du II)

Lorsque les conditions exposées au 1° ci-dessus ne sont pas remplies, si le montant global des recettes (toutes activités) est inférieur à **350 000 €** et si le montant des recettes afférentes aux activités autres que celles de la première catégorie est inférieur à **126 000 €**, le montant exonéré de la plus-value est déterminé en appliquant le moins élevé des deux taux qui aurait été déterminé dans les conditions fixées au 2° du a du n° 1263-7 si l'entreprise avait réalisé le montant global de ses recettes au titre d'activités ne relevant que de la première catégorie d'entreprises ou si l'entreprise n'avait réalisé que des activités relevant de la seconde catégorie.

1263-9 c. Cas particulier de la cession de matériels agricoles ou forestiers par des entreprises de travaux agricoles ou forestiers

Le III de l'article 151 *septies* du CGI prévoit que les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de matériels agricoles ou forestiers par des entreprises de travaux agricoles ou forestiers sont exonérées dans les conditions applicables à la première catégorie d'entreprises mentionnées au a du 1° du II de l'article précité.

IV. CAS PARTICULIERS**1263-10 1. Régime des loueurs en meublés (BOI-BIC-CHAMP-40-20)**

Pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2009 et des années suivantes, les articles 150 U à 150 VH du CGI sont applicables aux plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte lorsque cette activité n'est pas exercée à titre professionnel. Elles ne relèvent donc pas du régime des plus-values professionnelles. L'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés est exercée à titre professionnel lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

1° Un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ;

2° Les recettes annuelles retirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal excèdent **23 000 euros** ;

3° Ces recettes excèdent les revenus du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires au sens de l'article 79 du CGI, des bénéfices industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, des bénéfices agricoles, des bénéfices non commerciaux et des revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI.

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

La location du local d'habitation est réputée commencer à la date de son acquisition ou, si l'acquisition a eu lieu avant l'achèvement du local, à la date de cet achèvement. L'année où commence la location, les recettes y afférentes sont, le cas échéant, ramenées à douze mois pour l'appréciation des seuils mentionnés au 2° et au 3° ci-dessus. Il en est de même l'année de cessation totale de l'activité de location.

Les loueurs en meublé professionnels sont soumis au régime des plus-values professionnelles sur la cession de l'immeuble si celui-ci est inscrit à l'actif de leur exploitation. Ces plus-values sont soumises au régime des plus-values ou moins-values à court terme ou à long terme, prévu par les articles 39 *duodecies* et suivants du CGI. Elles sont susceptibles de bénéficier du régime d'exonération défini à l'article 151 *septies* du CGI, dans les conditions prévues aux n^{os} 1263 et suiv.

- 1263-11 2. Transferts de biens ou de droits dans un patrimoine fiduciaire** (CGI, art. 151 septies-VIII).
A compter du **1^{er} février 2009**, les dispositions de l'article 151 *septies* du CGI ne s'appliquent pas aux transferts de biens ou de droits dans un patrimoine fiduciaire effectués dans le cadre d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du code civil.

**V. COMBINAISON DU REGIME PREVU A L'ARTICLE 151 SEPTIES
AVEC LES AUTRES RÉGIMES D'EXONÉRATION, D'ABATTEMENT
OU DE REPORT D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES**

- 1263-12** L'application du régime prévu à l'article 151 *septies* du CGI ne peut pas se cumuler avec l'application du dispositif d'exonération prévu à l'article 238 *quindecies* du même code (exonération en cas de transmission d'une entreprise individuelle, d'une branche complète d'activité ou d'éléments assimilés dont la valeur n'excède pas certains montants) ou des dispositifs de report d'imposition prévus aux articles 41 du CGI (transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle), 93 *quater I ter* (apports de brevets ou assimilés à une société par une personne physique), 151 *octies* (apport d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité à une société), 151 *octies A* (restructurations de sociétés civiles professionnelles) et 151 *octies B* (apports de titres). L'option pour l'un de ces régimes est donc exclusive de la présente exonération.
Elle peut, en revanche, se cumuler avec les régimes prévus aux articles 151 *septies A* et 151 *septies B* du CGI.

F. RÉGIMES PARTICULIERS

I. PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES EN COURS D'EXPLOITATION

- 1264 1. Réévaluations** (BOI-BIC-PVMV-40-10-60). La réévaluation est l'opération qui consiste à modifier la valeur comptable d'un élément de l'actif de l'entreprise pour le porter à sa valeur actuelle. Cette opération peut être opérée en vertu de dispositions légales (réévaluation légale) ou sur la seule initiative de l'entreprise (réévaluation libre).

1265 a. Réévaluations légales.

Les articles 238 *bis I* et 238 *bis J* ont mis en place un dispositif de réévaluation des immobilisations. Cette réévaluation a pu être effectuée soit dans les écritures du premier exercice clos à dater du 31 décembre 1976 soit dans celles des trois exercices suivants : cf. ordonnance n° 2009-80 du 22 janvier 2009, art. 16 modifiant le 3^e alinéa du I de l'article 238 *bis I* du CGI.

1266

1269

1270 b. Réévaluations libres.

Sous réserve de la période de la réévaluation légale au cours de laquelle les entreprises ne pouvaient réévaluer qu'en conformité avec les dispositions légales, lorsqu'une entreprise réévalue librement un élément d'actif, la plus-value ainsi constatée constitue, dans tous les cas, un élément du résultat d'exploitation soumis à l'impôt dans les conditions de droit commun.

Dès lors, rien ne s'oppose, le cas échéant, à ce que les déficits antérieurs encore reportables soient déduits du bénéfice imposable déterminé compte tenu de la plus-value de réévaluation, étant précisé que les déficits ainsi imputés cessent de pouvoir être reportés.

En outre, l'amortissement susceptible d'être pratiqué sur un élément réévalué ainsi que la plus-value réalisée ou la moins-value subie en cas de cession ultérieure de cet élément seront normalement calculés d'après la nouvelle valeur comptable découlant de la réévaluation libre, sous réserve de l'application des dispositions des articles 238 *bis I* et 238 *bis J* si l'élément considéré a antérieurement été réévalué dans le cadre de ces dispositions.

Toutefois les plus-values nettes dégagées lors de réévaluations des immeubles et titres de sociétés à prépondérance immobilière, réalisées du 1^{er} janvier 2004 au 31 décembre 2009, sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux visé au IV de l'article 219 du CGI (**19 %** à compter du **1^{er} janvier 2009** ; 16,5 % antérieurement), lorsque ces sociétés s'engagent à conserver les biens pendant une durée minimale de cinq ans. L'apport ou la cession des immeubles ainsi réévalués avant la fin du délai de conservation de cinq ans n'entraîne pas la remise en cause de l'application du taux visé au IV de l'article 219 du CGI lorsque l'apport ou la cession est effectué dans les conditions prévues à l'article 210 E du même code (CGI, art. 238 *bis JA* ; CGI, ann. II, art. 171 P *bis*, 171 P *ter* ; RES N° 2008/3, N° 2007/10, N° 2007/15).

1271 *c. Entreprises placées par option sous le régime simplifié d'imposition* (CGI, art. 39 *octodécies-I*). Les contribuables qui exercent pour la première fois une option pour un régime réel d'imposition peuvent constater en franchise d'impôt les plus-values acquises, à la date de prise d'effet de cette option, par les éléments non amortissables de leur actif immobilisé. Cette constatation doit être faite en comptabilité, au plus tard à la clôture du premier exercice pour lequel l'entreprise se trouve soumise à un régime réel d'imposition.

Les plus-values réalisées ultérieurement sur ces mêmes éléments sont calculées d'après leur valeur ainsi réévaluée.

Toutefois, en cas de cession ou cessation d'exploitation moins de cinq ans après l'acquisition ou la création de l'entreprise, les plus-values réalisées lors de la cession des éléments non amortissables réévalués doivent être calculées en tenant compte du prix de revient d'origine des éléments cédés, et non de leur valeur réévaluée (CGI, art. 39 *octodécies-II*).

Il en est de même pour les plus-values résultant de la cession de tout ou partie des éléments réévalués, lorsque cette opération est suivie de la cession ou de la cessation de l'entreprise dans les cinq ans du début de l'exploitation. Mais, dans ce cas, les impositions supplémentaires en résultant ne doivent être assorties d'aucune majoration ou intérêt de retard.

Les règles précédentes ne s'appliquent pas lorsque la cession ou la cessation d'entreprise résulte du décès de l'exploitant, moins de cinq ans après la création ou l'acquisition de celle-ci. Dans une telle situation, les plus-values afférentes aux éléments précédemment réévalués doivent être déterminées en tenant compte de la valeur comptable retenue lors de l'option.

1272 **2. Plus-values résultant de certains apports en société ou de cessions de terrains à bâtir ou de biens assimilés** (voir CGI, art. 238 *nonies* à 238 *terdecies*).

1273

1274 **3. Cession d'un immeuble par une société civile immobilière non soumise à l'IS dont les parts ont été affectées par une société d'assurances à la couverture de contrats d'assurance sur la vie à capital variable.** La plus-value est comprise dans le résultat de la société d'assurances sans déduction des profits de réévaluation constatés lors des estimations annuelles de ces parts dans les comptes de la société d'assurances (CGI, art. 38-10).

1275 **4. Apport fait à une société non cotée soumise à l'impôt sur les sociétés, du produit de la vente d'un immeuble réalisée par l'un des associés, en vue de l'augmentation du capital social : report d'imposition ou exonération de la plus-value réalisée lors de la cession de l'immeuble** (CGI, art. 150 U).

1276 **5. Plus-values ou moins-values provenant de la cession de navires éligibles au régime de taxation au tonnage des entreprises de transport maritime prévu à l'article 209-0-B du CGI** (cf. n° 1458-7)

1277 **6. Cession par une personne morale soumise à l'IS d'un immeuble ou de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble à certaines sociétés immobilières** (CGI, art. 210 E- I et II ; RES N° 2009/12 ; CGI, Ann. III, art 46 quater-0 ZZ *bis* C).

Conformément au I de l'article 210 E du CGI, les plus-values nettes dégagées lors de la cession d'un immeuble, de titres de sociétés à prépondérance immobilière ou de certains droits portant sur un immeuble par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun au profit, notamment, d'une société civile de placement immobilier (SCPI) dont les parts sociales ont été offertes au public ou d'une société de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV), sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de **19 %**. L'article 75 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 étend le bénéfice du régime aux cessions d'immeubles ou de droits réels immobiliers effectuées **en 2011** au profit d'une entreprise de crédit-bail ayant conclu pour ces biens un contrat avec une société foncière spécialisée à statut spécial (SIIC, SCPI, filiale de SIIC ou de SPPICAV).

En application du II de ce même article, le bénéfice de ces dispositions est toutefois subordonné à ce que la société cessionnaire prenne l'engagement de conserver pendant cinq ans les actifs reçus sous le bénéfice de ce régime. Cet engagement de conservation est en principe rompu en cas de survenance de tout événement entraînant la sortie du bien de l'actif de la société cessionnaire. La rupture de l'engagement de conservation entraîne l'application de l'amende de 25 % prévue à l'article 1764 du CGI.

Il a cependant été admis que les opérations de restructuration ultérieures concernant la société cessionnaire soient réputées ne pas entraîner la rupture de l'engagement de conservation, pour autant qu'elles soient soumises au régime spécial des fusions prévu aux articles 210

A et 210 B du CGI. Dès lors, les SCPI, qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés, et les SPPICAV, qui en sont exonérées, ne pouvaient bénéficier de cette tolérance.

L'article 42 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-1674 du 30 décembre 2009), codifié au troisième alinéa du II de l'article 210 E du CGI, autorise sous certaines conditions les SCPI et les SPPICAV qui se sont engagées à conserver pendant cinq ans un actif immobilier reçu sous le bénéfice de l'article 210 E du CGI, à participer à une opération de fusion sans remise en cause de leur engagement de conservation (disposition applicable aux fusions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2010).

L'article 75 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 prévoit par ailleurs, sous certaines conditions, qu'en cas de cession réalisée dans les conditions du II *bis* de l'article 208 C, l'engagement de conservation de cinq ans souscrit par la société cédante n'est pas rompu. Cet article prévoit également, sous certaines conditions, que l'obligation de conservation est réputée être respectée en cas de cession de l'immeuble acquis sous les dispositions de l'article 210 E-I à une entreprise effectuant des opérations visées au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier dont elle concède immédiatement la jouissance au vendeur par un contrat de crédit-bail (dispositions applicables pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011 ; CGI, art. 210 E-II).

Le 1^{er} alinéa du I de l'article 210 E du CGI s'applique aux cessions réalisées jusqu'au 31 décembre 2011.

1277-1 7. Cession par une personne morale soumise à l'IS de biens immobiliers à certains bailleurs sociaux (CGI, art. 210 E-III ; CGI, Ann. III, art 46 quater-0 ZZ *bis* C).

Les plus-values nettes dégagées lors de la cession de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière au sens du a *sexies-0 bis* du I de l'article 219 du CGI par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun au profit d'un organisme d'habitations à loyer modéré, d'une société d'économie mixte gérant des logements sociaux, de l'association dénommée « Foncière Logement » mentionnée à l'article 116 de la loi de finances pour 2002 (n° 2001-1275 du 28 décembre 2001), des sociétés civiles immobilières dont cette association détient la majorité des parts pour les logements visés au 4^e de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation ou d'un organisme bénéficiant de l'agrément relatif à la maîtrise d'ouvrage prévu à l'article L. 365-2 du code de la construction et de l'habitation sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de **19 %** prévu au IV modifié de l'article 219 du CGI. **Ces dispositions s'appliquent aux cessions réalisées jusqu'au 31 décembre 2011** (CGI, art. 210 E-V).

1278 8. Cessions d'immeubles bâtis par les organismes d'habitations à loyer modéré (CGI, art. 210 E-IV ; Ann. III, art 46 quater-0 ZZ *bis* C).

Les plus-values nettes dégagées par les organismes et sociétés mentionnés au 4^e du 1 de l'article 207 du CGI à l'occasion de cessions taxables d'immeubles bâtis sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de **19 %** prévu au IV modifié de l'article 219 du CGI si l'organisme ou la société cédante s'engage à investir dans un délai de trois ans à compter de la cession une somme égale à la plus-value diminuée de cet impôt dans la construction, l'acquisition, la réhabilitation ou la rénovation de logements locatifs mentionnés au septième alinéa de l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation.

Le non-respect de cet engagement par la société cédante entraîne l'application de l'amende prévue au I de l'article 1764 du CGI.

Ces dispositions s'appliquent aux cessions réalisées jusqu'au 31 décembre 2010.

1278-1 9. Plus-values réalisées lors de l'aliénation de terres agricoles ou de bâtiments inscrits à l'actif d'une exploitation agricole (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies* GA).

Les plus-values réalisées par les exploitants agricoles relevant du bénéfice réel (normal ou simplifié) ou du régime transitoire à l'occasion de la cession de terres ou de bâtiments d'exploitation inscrits à l'actif ne sont pas retenues pour la fraction acquise avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle le montant des recettes a dépassé la limite du forfait. À défaut d'inscription à l'actif du bilan (régime réel normal ou simplifié) ou au tableau des immobilisations (régime transitoire), la plus-value réalisée doit être déterminée et imposée dans les conditions prévues pour les particuliers.

L'exonération partielle de la plus-value est subordonnée à la double condition que l'activité ait été exercée à titre principal pendant au moins cinq ans et que le bien cédé ne constitue pas un terrain à bâtir au sens de l'article 1594-0 G-A du CGI. Par ailleurs, il est admis que le bénéfice de l'exonération partielle s'applique également aux plus-values de cession afférentes aux améliorations foncières permanentes ainsi qu'aux installations qui présentent un caractère immobilier et en constituent un élément du prix de revient. En revanche, l'exonération ne s'étend pas aux

plantations et aux améliorations temporaires. Lorsque l'une des conditions mentionnées ci-avant n'est pas remplie, la fraction de la plus-value acquise avant le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle les recettes de l'agriculteur ont franchi pour la première fois la limite du forfait est imposée selon le régime de taxation des plus-values des particuliers.

1278-2 10. Abattement de 10 % sur les plus-values à long terme de cession de biens immobiliers ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers affectés par l'entreprise à sa propre exploitation (CGI, art. 151 septies B).

Les plus-values à long terme soumises au régime des articles 39 *duodecies* à 39 *quindecies* du CGI réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006 dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, sont imposées après application d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention échue au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value au-delà de la cinquième lorsque ces plus-values portent sur :

1° Des biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ;

2° Des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation, ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.

Pour l'application de ces dispositions :

1° Les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier sont assimilés à des éléments de l'actif ;

2° Des biens mentionnés au I du A de l'article 1594-0 G du CGI ne sont pas considérés comme affectés à l'exploitation de l'activité.

a. Conditions d'application du dispositif

1°. Conditions relatives au cédant

L'abattement pour durée de détention sur certaines plus-values immobilières est susceptible de bénéficier aux seules entreprises relevant de l'impôt sur le revenu :

- quel que soit le régime d'imposition sous lequel elles sont placées (régime réel, micro, déclaratif spécial ou forfaitaire) ;
- qu'il s'agisse d'entreprises individuelles ou de sociétés ou groupements relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes.

Les plus-values éligibles à l'abattement sur les plus-values à long terme sont celles portant sur des actifs immobiliers affectés à l'exploitation d'activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles.

2°. Conditions relatives aux éléments cédés

L'abattement par année de détention prévu à l'article 151 *septies* B est applicable aux plus-values portant sur :

- des biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ;
- des droits ou parts de sociétés ou groupement dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts ;
- des droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier à condition que les biens immobiliers concernés soient affectés par l'entreprise à sa propre exploitation..

En revanche, les terrains à bâtir, au sens du I du A de l'article 1594-0 G du CGI, sont réputés ne pas être affectés à l'exploitation. Par conséquent, les plus-values résultant de la cession de tels biens sont systématiquement exclues de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 151 *septies* B, qu'ils soient détenus directement ou dans une structure juridique interposée.

b. Portée et modalités d'application de l'abattement

1°. Portée de l'abattement

L'abattement pour durée de détention prévu à l'article 151 *septies* B est applicable aux plus-values à long terme soumises au régime des articles 39 *duodecies* à 39 *quindecies* du CGI. S'agissant des plus-values à long terme réalisées sur des contrats de crédit-bail immobilier, il convient de se référer aux règles prévues à l'article 39 *duodecies* A du CGI.

2°. Décompte du délai de détention

La plus-value à long terme réalisée à l'occasion de la cession des biens ou des droits concernés est réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième. L'exonération définitive est donc acquise après 15 années de détention révolues.

Concernant le calcul du délai de détention, ne doivent être prises en compte que les années durant lesquelles le bien est effectivement affecté à l'exploitation.

3°. Cumul avec les dispositifs de report d'imposition ou d'exonération des plus-values.

L'application du régime prévu à l'article 151 septies B du CGI peut se cumuler avec l'application de dispositifs d'exonération (CGI, art. 151 septies, 151 septies A, 238 quinquies) ou de report d'imposition des plus-values, notamment ceux prévus aux articles 41 ou 151 octies du CGI.

1279 11. Report d'imposition des plus-values à long terme réalisées sur les biens immobiliers affectés à l'exploitation des hôtels, cafés et restaurants (CGI, art. 151 septies C ; Ann. III, art. 41-00 A bis ; BOI-BIC-PVMV-40-10-40).

En application des dispositions de l'article 151 septies C du CGI, les plus-values à long terme soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quinquies du même code réalisées lors de la cession de certains biens ou droits immobiliers affectés à l'exploitation et détenus depuis au moins cinq ans par les entreprises exerçant dans le secteur des hôtels, cafés ou restaurants peuvent, sous certaines conditions, faire l'objet d'un report d'imposition. Cette mesure s'applique aux cessions réalisées entre le **1^{er} janvier 2007** et le **31 décembre 2009**.

a. Conditions d'application du dispositif

1°. Conditions relatives au cédant

Le report d'imposition sur certaines plus-values immobilières est susceptible de bénéficier aux seules entreprises relevant de l'impôt sur le revenu et soumises à un régime réel d'imposition, qu'il s'agisse d'entreprises individuelles ou de sociétés ou groupements relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes.

Pour être éligibles au dispositif prévu à l'article 151 septies C du CGI, les entreprises cédantes doivent exercer leur activité dans le secteur des hôtels, cafés ou restaurants. Cette mesure est donc en principe réservée aux entreprises exerçant exclusivement une activité relevant de ce secteur, relevant donc des bénéfices industriels et commerciaux. Il est néanmoins admis le bénéfice du report d'imposition aux entreprises exerçant seulement leur activité principale dans le secteur éligible.

2°. Conditions relatives aux éléments cédés

Le report d'imposition prévu à l'article 151 septies C du CGI est applicable aux plus-values réalisées lors de la cession de biens, droits ou parts éligibles à l'abattement mentionné au I de l'article 151 septies B du CGI.

Sont éligibles à l'abattement mentionné au I de l'article 151 septies B du CGI :

- les biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ;
- les droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts ;
- les droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, qui sont assimilés à des éléments de l'actif pour la présente mesure.

En revanche, les terrains à bâtir mentionnés au I du A de l'article 1594-0 G du CGI ne sont pas éligibles à l'abattement mentionné au I de l'article 151 septies B et sont donc exclus du champ d'application du présent dispositif.

Les actifs immobiliers d'exploitation susceptibles de bénéficier du dispositif prévu à l'article 151 septies C sont les biens inscrits à l'actif immobilisé, affectés par l'entreprise à sa propre exploitation et **détenus depuis au moins cinq années** échues par le cédant.

3°. Conditions relatives aux cessions

L'opération doit nécessairement revêtir la forme d'une cession à titre onéreux. Il s'agit, en pratique, des ventes ou des apports en société.

L'entreprise cessionnaire doit être l'une des sociétés suivantes :

- une société d'investissements immobiliers cotée (SIIC) ou l'une de ses filiales, visées respectivement aux I et II de l'article 208 C du CGI,

- une société de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPICAV) ou l'une de ses filiales, visées respectivement au 3° *nonies* de l'article 208 et au III *bis* de l'article 208 C du CGI.

4° Conditions relatives à la mise à disposition du bien immobilier au cédant

Le bien immobilier cédé ou celui détenu par la société dont les droits ou parts ont été cédés doit être mis à la disposition du cédant, pour les besoins de son exploitation et dans le cadre d'un contrat d'une durée d'au moins neuf ans à compter de la date de la cession. Dans le cas où la cession porte sur un contrat de crédit-bail, la mise à disposition du cédant porte sur les biens immobiliers faisant l'objet du contrat.

1279-1 *b. Portée et modalités d'application du dispositif*

La cession des actifs immobiliers d'exploitation dans les conditions indiquées au a entraîne la constatation d'une plus-value, qui, pour la partie à long terme, fait l'objet d'un report d'imposition et d'un abattement en fonction de la durée d'exploitation.

1°. Report d'imposition et abattement pour durée d'exploitation

Le report d'imposition prévu à l'article 151 *septies* C du CGI est applicable aux plus-values à long terme soumises au régime des articles 39 *duodecies* à 39 *quindecies* du CGI.

La plus-value en report fait l'objet d'un abattement de 10 % pour chaque année de mise à disposition du bien à l'exploitation du cédant.

L'exonération définitive est donc acquise après 10 années de mise à disposition revolues à compter de la cession du bien à la SIIC.

2°. Evénements mettant fin au report d'imposition

Il est mis fin au report d'imposition lorsque l'un des événements suivants se réalise :

- en cas de cessation par le cédant de son activité dans les secteurs des hôtels, cafés, restaurants ;
- lorsque le bien immobilier cédé ou celui détenu par la société dont les droits ou parts ont été cédés cesse d'être mis à disposition de l'exploitation du cédant ;
- en cas de cession du bien immobilier mis à disposition du cédant par la société cessionnaire ou par la société dont les droits ou parts ont été cédés ;
- en cas de cession par la société cessionnaire des droits ou des parts de la société ayant à son actif le bien immobilier mis à disposition du cédant.

Dans ces différentes hypothèses, les plus-values demeurant en report deviennent immédiatement imposables.

c. Obligations déclaratives

L'article 151 *septies* C du CGI prévoit que le report d'imposition s'applique sur option exercée dans l'acte constatant la cession conjointement par le cédant et le cessionnaire. En outre, le cédant doit joindre à sa déclaration d'ensemble des revenus au titre de l'année en cours à la date de la cession et des années suivantes un état faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée.

1279-2 **12. Apports en société de titres inscrits au bilan d'une entreprise individuelle** (CGI, art. 151 *octies* B ; CGI, ann. III, art. 41-0 A *bis* A).

Pour les apports réalisés à compter du **1^{er} janvier 2007**, les plus-values soumises au régime des articles 39 *duodecies* à 39 *quindecies* du CGI résultant de l'échange de droits et parts effectué à l'occasion de l'apport de tels droits ou parts à une société soumise à un régime réel d'imposition peuvent faire l'objet **d'un report d'imposition** dans les conditions prévues ci-après. Toutefois, en cas d'échange avec soulte, la plus-value réalisée est, à concurrence du montant de la soulte reçue, comprise dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient l'apport. Le montant imposable peut être soumis au régime des plus-values à long terme prévu à l'article 39 *duodecies* du CGI, dans la limite de la plus-value réalisée sur les droits ou parts détenus depuis deux ans au moins.

Ces dispositions ne sont pas applicables si la soulte excède 10 % de la valeur nominale des droits sociaux attribués ou si la soulte excède la plus-value réalisée.

a. Conditions d'application du report d'imposition

L'application de ce dispositif est subordonnée aux conditions suivantes :

- 1°. L'apporteur est une personne physique qui exerce une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole à titre professionnel au sens du I de l'article 151 *septies* ;
- 2°. L'apport porte sur l'intégralité des droits ou parts nécessaires à l'exercice de l'activité, détenus par le contribuable et inscrits à l'actif de son bilan ou dans le tableau des immobilisations.

Pour l'application du présent 2°, ne sont pas réputés nécessaires à l'exercice de l'activité les droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui ne sont pas affectés par l'entreprise à sa propre exploitation, de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur de tels biens et conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts ;

3°. La société bénéficiaire reçoit, à l'occasion de l'apport mentionné au 2° ou d'autres apports concomitants, plus de 50 % des droits de vote ou du capital de la société dont les droits et parts sont apportés ;

4°. Les droits et parts reçus en rémunération de l'apport sont nécessaires à l'exercice de l'activité de l'apporteur.

b. Fin du report d'imposition

Le report d'imposition prend fin lorsque :

1°. L'apporteur cesse d'exercer une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole à titre professionnel au sens du I de l'article 151 *septies* du CGI ;

2°. Les droits ou parts reçus en rémunération de l'apport ou les droits ou parts apportés sont cédés, rachetés ou annulés ;

3°. Les droits ou parts reçus en rémunération de l'apport cessent d'être nécessaires à l'exercice de l'activité de l'apporteur.

Par dérogation, le report d'imposition est maintenu :

- En cas d'échange de droits ou parts résultant d'une fusion ou d'une scission de la société dont les droits ou parts ont été apportés ou de la société bénéficiaire de l'apport jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits ou parts reçus lors de l'échange ;

- En cas de transmission, dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI, à une ou plusieurs personnes physiques des droits ou parts reçus en rémunération de l'apport ou des droits ou parts reçus en échange d'une opération mentionnée au tiret ci-dessus si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value d'apport à la date où l'un des événements mentionnés au 1°, 2° et 3° du b, appréciés le cas échéant au niveau du ou des bénéficiaires, se réalise.

c. Précisions diverses

L'apporteur doit joindre à la déclaration prévue à l'article 170 du CGI au titre de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée. Le décret n° 2008-1052 du 10 octobre 2008 précise le contenu de cet état.

L'option pour le bénéfice de ce régime est exclusive de celui des régimes prévus au II de l'article 93 *quater* du CGI et aux articles 151 *septies*, 151 *septies* A, 151 *octies*, 151 *octies* A et 238 *quindecies* du même code.

1280 11. Etalement des plus-values de cession d'immeubles à des sociétés de crédit-bail dont le cédant retrouve la jouissance en vertu d'un contrat de crédit-bail (CGI, art. 39 *novodécies* ; BOI-BIC-PVMV-40-20-60).

Lorsqu'une entreprise cède un immeuble à une société de crédit-bail dont elle retrouve immédiatement la jouissance en vertu d'un contrat de crédit-bail, le montant de la plus-value de cession de cet immeuble peut être réparti par parts égales sur les exercices clos pendant la durée du contrat de crédit-bail sans excéder quinze ans. Toutefois, lorsque l'immeuble est acquis par l'entreprise ou que le contrat de crédit-bail est résilié, le solde est imposé immédiatement.

Ces dispositions s'appliquent aux cessions d'immeubles réalisées entre le **23 avril 2009** et le **31 décembre 2012**.

1280-1 12. Exonération des plus-values de cession de droits de surélévation d'immeubles (CGI, art. 238 *octies* A).

Les plus-values réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux, des bénéfices agricoles ou de l'impôt sur les sociétés à l'occasion de la cession d'un droit de surélévation effectuée au plus tard le 31 décembre 2014 en vue de la réalisation de locaux destinés à l'habitation sont exonérées.

L'application de l'exonération est subordonnée à la condition que la personne cessionnaire s'engage à achever les locaux destinés à l'habitation dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acquisition.

Le non-respect par la personne cessionnaire de l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation mentionné au premier alinéa du présent II entraîne l'application de l'amende prévue au IV de l'article 1764.

Par exception, l'amende prévue au IV de l'article 1764 n'est pas due lorsque la personne cessionnaire ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté. Elle n'est pas due non plus en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans les deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune.

En cas de fusion de sociétés, l'engagement souscrit par la cessionnaire n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement d'achèvement des locaux dans le délai restant à courir. Le non-respect par la société absorbante de l'engagement d'achèvement des locaux entraîne l'application de l'amende prévue pour le cessionnaire.

1280-2 13. Cession de locaux à usage de bureau ou à usage commercial destinés à être transformés en logements (CGI, art. 210 F ; BOI-IS-BASE-20-10-60).

Les plus-values nettes dégagées lors de la cession d'un local à usage de bureau ou à usage commercial par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 19 % mentionné au IV de l'article 219 lorsque la cession est réalisée au profit :

- a) d'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ;
- b) d'une société dont les titres donnant obligatoirement accès au capital sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou offerts au public sur un système multilatéral de négociation, d'une société civile de placement immobilier dont les parts sociales ont été offertes au public, d'une filiale mentionnée au premier alinéa du II de l'article 208 C, d'une société mentionnée au III *bis* du même article 208 C ou d'une société agréée par l'Autorité des marchés financiers et ayant pour objet principal l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de la location, ou la détention directe ou indirecte de participations dans des personnes morales mentionnées à l'article 8 et aux 1, 2 et 3 de l'article 206 dont l'objet social est identique ;
- c) d'un organisme d'habitations à loyer modéré, d'une société d'économie mixte gérant des logements sociaux, de l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation, des sociétés civiles immobilières dont cette association détient la majorité des parts pour les logements mentionnés au 4° de l'article L. 351-2 du même code ou d'un organisme bénéficiant de l'agrément relatif à la maîtrise d'ouvrage prévu à l'article L. 365-2 dudit code.

Pour l'application de ce dispositif, les locaux à usage de bureaux s'entendent, d'une part, des bureaux proprement dits et de leurs dépendances immédiates et indispensables destinés à l'exercice d'une activité de quelque nature que ce soit et, d'autre part, des locaux professionnels destinés à l'exercice d'activités libérales ou utilisés par des associations ou organismes privés poursuivant ou non un but lucratif. Les locaux à usage commercial s'entendent des locaux destinés à l'exercice d'une activité de commerce de détail ou de gros et de prestations de services à caractère commercial ou artisanal.

L'application de ce dispositif est subordonnée à la condition que la société cessionnaire s'engage à transformer le local acquis en local à usage d'habitation dans les trois ans qui suivent la date de clôture de l'exercice au cours duquel l'acquisition est intervenue. Pour l'application de cette condition, l'engagement de transformation est réputé respecté lorsque l'achèvement des travaux de transformation intervient avant le terme du délai de trois ans.

Ce dispositif s'applique aux cessions à titre onéreux réalisées du **1^{er} janvier 2012** au **31 décembre 2014**.

La date d'achèvement correspond à la date mentionnée sur la déclaration prévue à l'article L. 462-1 du code de l'urbanisme.

En cas de fusion de sociétés, l'engagement de transformation souscrit par la société absorbée n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement de transformation dans le délai restant à courir.

Le non-respect de l'engagement de transformation par la société cessionnaire ou la société absorbante qui s'y est substituée entraîne l'application de l'amende prévue au III de l'article 1764 du CGI. Par dérogation, l'amende prévue au III de l'article 1764 n'est pas due lorsque la société cessionnaire ou la société absorbante ne respecte pas l'engagement de transformation en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté.

1280-3 14. Echange de biens immobiliers avec l'Etat, les collectivités territoriales et les établissements publics (CGI, art. 238 *octies* C).

Les plus-values dégagées par une entreprise lors de l'échange d'un bien immobilier avec l'État, une collectivité territoriale, un établissement public de coopération intercommunale compétent ou un établissement public ou une association mentionnés aux chapitres I^{er}, II et IV du titre II du livre III du code de l'urbanisme peuvent, sur option, ne pas être imposées lors de l'échange, sous réserve que :

- a) Le ou les biens remis lors de l'échange et le ou les biens reçus lors de cet échange ont la nature de biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, ou de droits portant sur un immeuble ;
- b) Le ou les biens remis lors de l'échange sont affectés par l'État, la collectivité territoriale ou l'établissement public ou l'association mentionnés au premier alinéa à la réalisation d'ouvrages d'intérêt collectif ;
- c) En cas de versement d'une soulte par l'une ou l'autre partie, celle-ci ne dépasse ni 10 % de la valeur vénale des biens ou droits remis à l'échange, ni le montant de la plus-value réalisée lors de l'échange.

Les plus-values mentionnées ci-avant sont affectées aux biens ou droits reçus en échange au prorata de la valeur vénale de ceux-ci à la date de l'échange.

La plus-value affectée à un bien ou droit non amortissable est imposée lors de la cession de ce bien ou droit ou, le cas échéant, lorsque le droit prend fin.

Les plus-values affectées à des biens ou droits amortissables sont réintégrées au résultat imposable au fur et à mesure de l'amortissement des biens ou droits auxquels les plus-values sont affectées. En cas de cession du bien ou droit ou lorsque le droit prend fin, la fraction de la plus-value affectée à ce bien ou droit et non encore réintégrée est immédiatement imposée.

L'entreprise joint à sa déclaration de résultat au titre de chacune des années d'application du présent régime un état conforme au modèle fourni par l'administration qui fait apparaître, pour chaque bien ou droit reçu à l'occasion de l'échange, les renseignements nécessaires au calcul des réintégrations mentionnées ci-dessus et au calcul du résultat imposable lors de la cession ultérieure du bien ou droit considéré.

La production de cet état au titre de l'exercice au cours duquel l'échange a été réalisé vaut option pour le régime d'imposition défini à l'article 238 *octies* C. Pour les exercices suivants, le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de cet état entraîne l'application de l'amende définie au I de l'article 1763 du CGI.

1280-4 15. Exonération des plus-values réalisées lors de la cession de bateaux de la navigation intérieure affectés au transport de marchandises (CGI, art. 238 *sexdecies*).

Sont exonérées les plus-values soumises au régime des articles 39 *duodecies* à 39 *quindécies* et réalisées lors de la cession de bateaux de la navigation intérieure affectés au transport de marchandises, en cours d'exploitation par une entreprise de transport fluvial ou par une entreprise dont l'activité est de louer de tels bateaux. Ce dispositif s'applique aux cessions de bateaux affectés au transport de marchandises réalisées à compter du **1^{er} janvier 2012**.

Pour bénéficier de l'exonération, l'entreprise doit avoir acquis, au cours du dernier exercice, ou avoir pris l'engagement d'acquérir dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, pour les besoins de son exploitation, un ou des bateaux de navigation intérieure, neufs ou d'occasion, affectés au transport de marchandises à un prix au moins égal au prix de cession.

Le bateau cédé doit, à la date de la cession, faire l'objet d'un titre de navigation en cours de validité.

Le bateau acquis en emploi doit satisfaire à l'une des conditions suivantes :

1° Sa construction est achevée depuis vingt ans au plus et il doit avoir été construit à une date plus récente que le bateau cédé ;

2° Il répond à des conditions de capacité supplémentaire.

Le montant total de l'exonération accordée au titre du présent article ne peut excéder **100 000 €** par cession.

Si les sommes réinvesties sont inférieures au prix de cession, le montant bénéficiant de l'exonération est limité au produit de la plus-value par le rapport entre le prix de cession affecté à l'acquisition du navire et la totalité de ce prix. La régularisation à effectuer est comprise dans le résultat imposable de l'exercice en cours à l'expiration du délai de vingt-quatre mois mentionné ci-avant, majorée d'un montant égal au produit de cette régularisation par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727.

Lorsque l'entreprise concernée est une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8, la condition tenant à la nature de l'activité de cette entreprise doit être également remplie par ses associés personnes morales.

L'engagement mentionné ci-avant doit être annexé à la déclaration de résultat de l'exercice de cession.

Ce dispositif n'est pas applicable aux plus-values soumises aux dispositions de l'article 223 F (cessions intra-groupes).

Le bénéfice de ces dispositions est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Le emploi peut être réalisé dans le cadre d'un contrat de crédit-bail conclu dans le délai mentionné ci-dessus. Dans ce cas, les sommes réinvesties s'entendent d'un montant égal à la

somme des loyers effectivement versés, pour leur quote-part prise en compte pour la détermination du prix d'acquisition, majorée du prix d'acquisition versé à l'issue du contrat. Le cas échéant, la régularisation est alors comprise dans le résultat imposable de l'exercice au cours duquel le contrat prend fin, majorée d'un montant égal au produit de cette régularisation par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727.

1280-5 16. Apport en société d'une créance rachetée à une valeur décotée (CGI, art. 209-VII *bis* nouveau instauré par l'article 24 de la loi de finances pour 2013).

Pour les **exercices clos à compter du 31 décembre 2012**, lorsque des titres de participation mentionnés au troisième alinéa du a *quinquies* du I de l'article 219 du CGI ont été acquis dans le cadre d'une opération d'augmentation de capital libérée par compensation avec des créances liquides et exigibles qui ont été acquises auprès d'une entreprise tierce non liée, au sens du 12 de l'article 39 du CGI, à l'entreprise qui acquiert les titres, ni à l'entreprise émettrice, le profit imposable est déterminé en tenant compte de la valeur réelle des titres reçus en contrepartie. Les liens de dépendance mentionnés ci-avant sont appréciés à la date de l'acquisition des titres et au cours des douze mois qui précèdent et qui suivent cette date.

1280-6 17. Apport à une société en difficulté suivi de la cession des titres reçus en contrepartie (CGI, art. 39 *quaterdecies*, 2 *bis* nouveau instauré par l'article 18 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012).

La moins-value résultant de la cession, moins de deux ans après leur émission, de titres de participation acquis en contrepartie d'un apport réalisé et dont la valeur réelle à la date de leur émission est inférieure à leur valeur d'inscription en comptabilité n'est pas déductible, dans la limite du montant résultant de la différence entre la valeur d'inscription en comptabilité desdits titres et leur valeur réelle à la date de leur émission (CGI, art. 39 *quaterdecies*-2 *bis* nouveau instauré par l'article 18 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012). Cette disposition s'applique aux cessions de titres reçus en contrepartie d'apports réalisés à compter du 19 juillet 2012.

II. PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES RÉALISÉES EN FIN D'EXPLOITATION

1281 1. Exonération ou report de certaines plus-values en cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (CGI, art. 41 ; RES N° 2006/14).

Les plus-values soumises au régime des articles 39 *duodecies* à 39 *quindecies* du CGI et réalisées par une personne physique à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle peuvent bénéficier des dispositions suivantes.

a. L'imposition des plus-values afférentes aux éléments de l'actif immobilisé constatées à l'occasion de cette transmission fait l'objet d'un report jusqu'à la date de cession ou de cessation de l'entreprise ou jusqu'à la date de cession d'un de ces éléments si elle est antérieure.

L'imposition des plus-values visées ci-avant est effectuée à la date à laquelle il est mis fin au report au nom du ou des bénéficiaires de la transmission de l'entreprise individuelle.

b. En cas de cession à titre onéreux de ses droits par un bénéficiaire, il est mis fin au report d'imposition pour le montant de la plus-value afférente à ses droits. L'imposition des plus-values est effectuée au nom de ce bénéficiaire.

c. En cas de nouvelle transmission à titre gratuit par l'un des bénéficiaires de la transmission visée ci-dessus, le report est maintenu si le bénéficiaire de la nouvelle transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date où l'un des événements cités au 1° ou 2° se réalise. A défaut, l'imposition des plus-values afférentes aux éléments transmis est effectuée au nom du donateur ou du défunt.

d. En cas d'apport en société dans les conditions prévues au I et II de l'article 151 *octies*, le report d'imposition est maintenu si le ou les bénéficiaires ayant réalisé l'apport prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date où l'un des événements cités au 1° se réalise. A défaut, l'imposition des plus-values afférentes aux éléments apportés est effectuée au nom du ou des apporteurs. En cas de cession de tout ou partie des titres reçus en rémunération de cet apport, il est mis fin au report au nom du ou des bénéficiaires ayant réalisé l'apport.

d bis. En cas de partage avec soulte, le report d'imposition est maintenu si le ou les attributaires de l'entreprise individuelle prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date où l'un des événements cités aux a ou b ci-dessus se réalise.

e. Pour l'application des présentes dispositions, la mise en location-gérance de tout ou partie de l'entreprise est assimilée à une cessation totale ou partielle.

Lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans à compter de la date de la transmission, les plus-values demeurant en report définies au 1^{er} alinéa du 1^o ci-dessus sont définitivement exonérées.

Les profits afférents aux stocks constatés à l'occasion de la transmission ne sont pas imposés si le ou les nouveaux exploitants bénéficiaires inscrivent ces stocks à la valeur comptable pour laquelle ils figurent au bilan de l'ancienne entreprise.

Le régime défini ci-dessus s'applique sur option exercée par le ou les exploitants et, si tel est le cas, par les autres bénéficiaires lors de l'acceptation de la transmission par ces derniers.

Le ou les bénéficiaires ayant opté pour le régime défini ci-avant communiquent à l'administration un état faisant apparaître le montant des plus-values réalisées lors de la transmission et dont l'imposition est reportée conformément au 1^o, 3^o et 4^o ci-dessus.

Le ou les bénéficiaires doivent joindre à la déclaration prévue à l'article 170 du CGI, au titre de l'année en cours à la date de la transmission et des années suivantes, un état faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée.

Le ou les exploitants joignent à leur déclaration de résultat un état faisant apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul des plus-values imposables.

Pour les opérations d'apport, d'échange ou de transmission à titre gratuit réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006, l'article 151 *septies* du CGI ne s'applique pas en cas d'exercice de l'option pour le présent régime (CGI, art. 41-IV-e).

1281-1 2. Exonération des plus-values professionnelles réalisées lors du départ à la retraite du cédant (CGI, art. 151 *septies* A ; BOI-BIC-PVMV-40-20-20).

a. Conditions de l'exonération

Le bénéfice de l'exonération est subordonné à plusieurs conditions cumulatives tenant à l'activité, à la nature de la cession et des éléments cédés, au départ à la retraite du cédant et à l'absence de liens entre le cédant et le cessionnaire.

1^o. Conditions relatives à l'activité

L'activité cédée doit :

- être de nature commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole ;
- avoir été exercée pendant un délai minimum de cinq ans.

2^o. L'exonération est réservée aux cessions à titre onéreux

L'opération doit nécessairement revêtir la forme d'une cession à titre onéreux. Il s'agit, en pratique et pour l'essentiel, des ventes ou des apports en société. Sont donc exclues du bénéfice de la mesure les opérations sans contrepartie, comme les donations ou les retraits d'actif notamment.

Les rachats ou annulations des droits ou parts par la société ou le groupement qui les a émis entrent dans le champ du dispositif.

3^o. Conditions tenant à la nature des éléments cédés

En principe, seule la cession de l'entreprise individuelle ou de l'intégralité des droits ou parts détenus par un associé d'une société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu dans laquelle il exerce son activité professionnelle peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 *septies* A du CGI.

Il est néanmoins admis, sous certaines conditions, que les cessions d'activité qui font l'objet d'un contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable soient éligibles à l'exonération. Pour les cessions d'activités réalisées par les sociétés de personnes, cf. n^o 1281-2, dernier paragraphe du 1^o.

L'indemnité compensatrice versée à un agent général d'assurances exerçant à titre individuel par la compagnie d'assurances qu'il représente à l'occasion de la cessation du mandat peut, sous réserve du respect de certaines conditions, bénéficier d'un régime d'exonération équivalent (cf. n^o 1281-5).

L'entreprise individuelle cédée ou la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés doit répondre cumulativement aux conditions suivantes :

- employer moins de deux cent cinquante salariés ;
- soit avoir réalisé un chiffre d'affaire annuel inférieur à **50 millions d'euros** au cours de l'exercice soit avoir un total de bilan inférieur à **43 millions d'euros**.

De plus, la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés ne doit pas être détenu, de manière continue au cours de l'exercice de cession, à **25 %** ou plus par une ou plusieurs entreprises qui ne répondraient pas aux critères chiffrés définis ci-dessus en termes d'effectif, de chiffre d'affaires ou de total du bilan. Pour l'appréciation du seuil de 25 %, la fraction du capital ou des droits détenus par des sociétés publiques de participation, investisseurs institutionnels ou sociétés de capital-risque n'est pas retenue, à la condition qu'il n'existe pas de

liens de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI entre ces sociétés et la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés.

4°. Condition tenant à la cessation des fonctions et au départ à la retraite du cédant

Pour les cessions réalisées à compter du **1^{er} janvier 2009**, le cédant doit cesser toute fonction dans l'entreprise individuelle cédée ou dans la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés et faire valoir ses droits à la retraite, dans les deux années suivant ou précédant la cession. Toutefois, ce délai de deux années est prolongé jusqu'à la date à laquelle le droit à une pension de retraite est ouvert au cédant lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- la cession a été réalisée entre le 1^{er} juillet 2009 et le 10 novembre 2010 ;
- en application de la législation antérieure à la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 portant réforme des retraites, le cédant aurait pu faire valoir ses droits à la retraite dans les deux années de la cession ;
- en application de la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 précitée, le cédant ne peut plus faire valoir ses droits dans les deux années de la cession.

5°. Condition tenant à l'absence de contrôle capitalistique du cessionnaire Le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement plus de **50 %** des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire. Cette condition s'apprécie au moment de la cession mais également dans les trois années qui suivent la réalisation de la cession.

1281-2

b. Portée et déchéance légale de l'exonération

1°. Portée de l'exonération

Lorsque les conditions de l'exonération sont réunies, les plus-values, à court ou à long terme résultant de la cession des éléments de l'actif immobilisé sont exonérées pour leur totalité d'impôt sur le revenu à l'exception des plus-values portant sur des éléments immobiliers. Cette exonération est réservée aux plus-values professionnelles (BIC, BNC, BA) imposables à l'impôt sur le revenu.

Sont imposées dans les conditions de droit commun les plus-values portant sur :

- des biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts ;
- des droits ou parts détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société ou d'un groupement soumis au régime des sociétés de personnes lorsque l'actif de la société ou du groupement est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis non affectés par la société ou le groupement à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.

L'exonération s'applique aussi à certaines plus-values placées en report d'imposition. Sont également éligibles au dispositif d'exonération, dans les conditions du I de l'article 151 *septies* A du CGI, et pour la seule plus-value imposable au nom de l'associé, les cessions d'activité réalisées par les sociétés visées au 2° du I du même article (sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes) à condition qu'il soit procédé à la dissolution de la société de manière concomitante à la cession et que ledit associé fasse valoir ses droits à la retraite, pour les cessions réalisées jusqu'au 31 décembre 2008, dans les douze mois suivant ou précédant la cession, et pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009, dans les deux années suivant ou précédant la cession (CGI, art. 151 *septies* A-I ter).

2°. Déchéance légale de l'exonération

Indépendamment des cas dans lesquels l'administration est amenée à constater que les conditions pour bénéficier de l'exonération n'étaient pas réunies au moment de la cession, l'exonération de la plus-value de cession est également remise en cause si le cédant vient à détenir le contrôle capitalistique de l'entreprise cessionnaire à un moment quelconque au cours des trois années qui suivent la réalisation de la cession. En outre, pour les cessions réalisées à compter du **1^{er} janvier 2009**, lorsque l'une des conditions prévues aux 2° ou 3° du I de l'article 151 *septies* A du CGI, n'est pas remplie au terme du délai prévu à ce même 3°, l'exonération est également remise en cause au titre de l'année au cours de laquelle intervient le terme de ce délai.

1281-3

c. Combinaison du régime prévu à l'article 151 septies A du CGI avec les autres régimes d'exonération, d'abattement ou de report d'imposition des plus-values.

L'option pour le régime défini à l'article 151 *septies* A du CGI est exclusive des régimes prévus :

- au I *ter* de l'article 93 *quater* du CGI applicable à l'apport de brevets, ou assimilés, par un inventeur personne physique à une société ;

- à l'article 151 *octies* du CGI applicable en cas d'apport de certains éléments réalisé par un exploitant à une société ;
 - à l'article 151 *octies* A du CGI applicable en cas de restructuration de sociétés civiles professionnelles.
- Le régime de l'article 151 *septies* A du CGI peut, en revanche, se cumuler avec ceux prévus aux articles 151 *septies*, 151 *septies* B et 238 *quindécies* du même code.

1281-4 d. Modalités d'option pour l'exonération prévue à l'article 151 septies A du CGI

Le régime prévu à l'article 151 *septies* A du CGI présente un caractère optionnel et n'est mis en œuvre que sur option du contribuable. Cette option est exercée lors du dépôt de la déclaration de cessation au moyen d'un document signé, établi sur papier libre, indiquant expressément :

- l'option pour l'exonération des plus-values sur le fondement de l'article 151 *septies* A ;
- la date de la cession de l'entreprise ou des parts ;
- un engagement du contribuable de produire, auprès du service des impôts dont il dépend, le document attestant de sa date d'entrée en jouissance des droits qu'il a acquis dans le régime obligatoire de base de l'assurance-vieillesse auprès duquel il est affilié à raison de l'activité professionnelle qu'il a cédée si ce document n'est pas disponible au moment du dépôt de la déclaration de cessation.

1281-5 e. Indemnité compensatrice versée à un agent d'assurance (CGI, art. 151 septies A-V, Ann. III, art. 41-00 A bis)

L'indemnité compensatrice versée à un agent général d'assurances exerçant à titre individuel par la compagnie d'assurances qu'il représente à l'occasion de la cessation du mandat bénéficie d'un régime d'exonération spécifique prévu au V de l'article 151 *septies* A du CGI.

1282 3. Décès de l'exploitant (CGI, art. 39 *terdecies*-2). Sous réserve de l'exonération prévue en cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (cf. n° 1281), les plus-values nettes constatées en cas de décès de l'exploitant sont soumises au régime des plus-values à long terme.

1283 4. Transmission d'une entreprise individuelle par voie d'apport en société (CGI, art. 151 *octies* ; BOI-BIC-PVMV-40-20-30 ; RES N° 2005/3, RES N° 2010/63).

Le régime de report d'imposition prévu à l'article 151 *octies* du CGI s'applique aux plus-values professionnelles réalisées par une personne physique à l'occasion de l'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité.

En application de l'article 151-0 *octies* nouveau du CGI, le report d'imposition mentionné à l'article 151 *octies* est maintenu en cas de report ou de sursis d'imposition des plus-values constatées à l'occasion d'événements censés y mettre fin, jusqu'à ce que ces dernières deviennent imposables, qu'elles soient imposées ou exonérées, ou que surviennent d'autres événements y mettant fin à l'occasion desquels les plus-values constatées ne bénéficient pas d'un report ou d'un sursis d'imposition.

1283-1 a. Champ d'application.

Qualité de l'apporteur. L'apport doit être consenti par une personne physique exerçant une activité professionnelle.

Nature des biens apportés.

Pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006, il s'agit de l'apport en pleine propriété d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité à l'exception des immeubles, si ceux-ci sont mis à disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat d'une durée d'au moins neuf ans.

Sur l'appréciation de la condition d'affectation à l'exploitation à l'égard des entreprises commerciales, industrielles ou artisanales, cf. arrêt du Conseil d'Etat n° 285582 du 22 novembre 2006.

Bénéficiaire de l'apport. Il peut s'agir de toute société commerciale, y compris société de fait ou en participation, soumise à un régime réel d'imposition.

1283-2 b. Imposition des plus-values d'apport (cf. toutefois, n° 1283, 2^{ème} alinéa).

Plus-values portant sur des biens non amortissables.

Pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006, l'imposition des plus-values afférentes aux immobilisations non amortissables fait l'objet d'un report jusqu'à la date de la cession, du rachat ou de l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport de

l'entreprise ou jusqu'à la cession de ces immobilisations par la société si elle est antérieure. Toutefois, en cas de transmission à titre gratuit à une personne physique des droits sociaux rémunérant l'apport, ou de la nue-propriété de ces droits, le report d'imposition est maintenu si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date où l'un des événements prévus à la phrase précédente se réalise. Le report d'imposition est maintenu en cas d'échange des droits sociaux mentionnés ci-avant résultant d'une fusion ou d'une scission jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus lors de l'échange.

Plus-values portant sur des biens amortissables. L'imposition de ces plus-values porte sur leur montant *net*. Elle est effectuée, au nom de la société bénéficiaire de l'apport, selon les modalités prévues au d du 3 de l'article 210 A du CGI pour les fusions de sociétés (cf. n° 1449).

L'apporteur peut opter pour l'imposition immédiate au taux prévu à l'article 39 *quindecies* I-1 de la plus-value à long terme globale afférente aux éléments amortissables apportés.

Cette option :

- ne s'applique ni aux plus-values à court terme ou à long terme afférentes aux biens non amortissables, ni à la plus-value à court terme relative aux biens amortissables ;
- porte sur la **totalité** des plus-values à long terme afférentes aux éléments amortissables apportés ;
- porte sur une **plus-value nette**.

Dès lors que l'apporteur a opté, la société bénéficiaire est libérée, à due concurrence, de l'obligation de réintégration de cette plus-value dans ses propres résultats.

En cas d'apport de droits afférents à un contrat de crédit-bail : cf. ci-dessous n°s 1315 à 1317.

En cas d'apport n'incluant pas les immeubles, lorsque ces derniers cessent d'être mis à disposition de la société bénéficiaire de l'apport, les plus-values, non encore imposées, afférentes aux éléments non amortissables sont comprises dans les bases de l'impôt dû par les personnes physiques, au titre de l'année au cours de laquelle cette mise à disposition a cessé ; les plus-values et les profits afférents aux autres éléments apportés qui n'ont pas encore été soumis à l'impôt ainsi que les provisions afférentes à l'ensemble des éléments apportés qui n'ont pas encore été reprises sont rapportés aux résultats de la société bénéficiaire de l'apport au titre de l'exercice au cours duquel la mise à disposition a cessé.

En cas d'apport consenti à une société civile professionnelle, le report d'imposition est maintenu en cas d'opérations soumises aux dispositions du I de l'article 151 *octies* A ou de transformation de la société civile professionnelle en société d'exercice libéral ; il est mis fin à ce report lorsqu'intervient l'un des événements mentionnés à ce même I (cf. FP n°s 586-1 et s.).

Remarques :

Les plus-values et les amortissements ultérieurs afférents à ces biens sont déterminés d'après leur valeur d'apport.

Sous les conditions fixées à l'article 210-A-3- a (cf. n° 1449), les provisions afférentes aux éléments transférés ne sont rapportées au résultat imposable de l'entreprise apporteuse que si elles deviennent sans objet.

1283-3

c. Obligations.

Le régime spécial s'applique quelle que soit la forme de la société préexistante ou nouvelle bénéficiaire de l'apport, sur simple option exercée dans l'acte d'apport, conjointement par l'apporteur et la société.

En application de l'article 54 *septies* du CGI, les entreprises placées sous l'un des régimes de report d'imposition prévus aux articles 151 *octies* et 151 *octies* A (cf. FP n°s 586-1 et s.) doivent joindre à leur déclaration de résultats un état faisant apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul du résultat imposable de la cession ultérieure des éléments considérés (cf. n° 1468 ; CGI, ann. III, art. 38 *quindecies*).

Par ailleurs, en cas de transmission à titre gratuit, à une personne physique, des droits sociaux rémunérant l'apport ou, pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006, de la nue-propriété de ces droits, ou encore en cas d'échange des droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission, l'article 151 *octies* II alinéa 6 du CGI institue une obligation déclarative annuelle à la charge de l'apporteur consistant en la production d'un état annexé à sa déclaration annuelle de revenus et comportant les éléments nécessaires au suivi du report d'imposition.

1284

5. Transfert d'exploitation d'un fonds de commerce d'un époux à l'autre. Dès lors qu'il est établi qu'un fonds de commerce dépendant de la communauté est exploité successivement par l'un et l'autre des époux, il appartient à chacun d'eux de souscrire personnellement les déclarations professionnelles afférentes à sa période d'exploitation. Par contre, puisqu'il n'y a pas dissolution de la communauté conjugale et qu'il n'est pas mis fin à l'indivision, il est possible d'admettre qu'en matière d'impôt sur le revenu les règles spécifiques relatives à la taxation des plus-values constatées à la date de la transmission ou à l'imposition immédiate des plus-values

antérieures ne trouvent pas à s'appliquer. Pour bénéficier de cette situation, l'exploitant placé sous un régime réel d'imposition ne doit apporter aucune modification aux évaluations comptables des divers éléments de l'actif immobilisé provenant de l'ancien exploitant.

1285 6. Dissolution d'une communauté conjugale comprenant une entreprise

Une communauté entre époux comportant des éléments d'actif professionnel doit être regardée comme constituant sur le plan fiscal une indivision. La cessation de cette indivision est un événement qui entraîne cessation d'entreprise à l'égard du seul indivisaire qui se retire et non à l'égard de celui qui poursuit l'exercice de l'activité, même s'il y a versement d'une soulte par ce dernier.

Dès lors, **seul le conjoint qui abandonne ses droits sur le fonds est soumis à l'impôt au titre des plus-values professionnelles.**

Pour bénéficier de l'exonération de plus-value prévue à l'article 151 *septies* du CGI, la condition relative au chiffre d'affaires s'apprécie par référence au chiffre d'affaires réalisé par la communauté et non au niveau de chaque conjoint (RM n° 896 DELEVOYE, JO déb. Sénat du 24 février 1994, p. 432).

1286 7. Transformation d'une société existante en société coopérative ouvrière de production [SCOP] (CGI, art. 210 D). Si elle a été régulièrement effectuée, une telle transformation n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle. En application de l'article 210 D du CGI, les plus-values d'actif immobilisé que peuvent faire apparaître ces opérations bénéficient d'un régime particulier d'imposition. Ce régime consiste pour :

- les immobilisations non amortissables, à ne pas taxer immédiatement les plus-values, leur imposition étant reportée au moment de la cession de ces biens par la SCOP et mise à la charge de celle-ci ;

- les biens amortissables, à étaler l'imposition des plus-values. Ces plus-values sont réintégrées par cinquième, sur une période de cinq ans, dans les excédents nets de gestion imposables réalisés par la SCOP ; en contrepartie, les amortissements et les plus-values ultérieurs afférents aux éléments amortissables sont calculés d'après la valeur qui leur a été attribuée lors de la transformation.

Remarque : l'écart de valorisation issu d'une opération de transformation de société en SCOP ne peut donner lieu à aucune déduction au titre de l'exercice de réalisation de l'opération de transformation ou d'un exercice ultérieur.

1287 8. Cession liée à la reconversion d'un débit de boissons (CGI, art. 41 *bis*).

Sous certaines conditions, les plus-values constatées à l'occasion de la reconversion d'un débit de boissons peuvent être exonérées.

1288 9. Plus-values relatives aux immeubles et parts de sociétés de personnes ayant un objet identique à celui des sociétés d'investissements immobiliers cotées, détenues par ces dernières et leur filiales qui ont opté pour le régime de faveur prévu au n° 1418 (§ 12), plus-values liées à la transformation d'une société soumise à l'IS en société de placement à prépondérance immobilière à capital variable (CGI, art. 219-IV).

Les plus-values latentes sur les immeubles, y compris le siège social, les droits afférents à un contrat de crédit-bail, droits portant sur un immeuble dont la jouissance a été conférée à titre temporaire par l'Etat, une collectivité territoriale ou un de leurs établissements publics et les parts des organismes visés à l'article 8 du CGI ayant un objet identique à celui des SIIC, détenus par ces dernières et leurs filiales qui ont opté pour le régime spécifique d'exonération d'impôt sur les sociétés prévu à l'article 208 C du CGI (cf. n° 1418 [§ 12]), sont soumises à un impôt sur les sociétés au taux particulier prévu au IV modifié de l'article 219 du CGI. Ce taux est fixé à **19 %** à compter du 1^{er} janvier 2009 (il était fixé à 16,5 % antérieurement).

Ces plus-values se calculent par rapport à la valeur fiscale desdites immobilisations.

Pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2008**, le taux mentionné ci-dessus s'applique également aux plus-values imposables en application du 2 de l'article 221 du CGI relatives aux actifs mentionnés aux a à e du I de l'article L. 214-92 du code monétaire et financier en cas de transformation d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en société de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnée au 3^e *nonies* de l'article 208 du CGI.

1290 11. Exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés des plus-values professionnelles réalisées à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité (CGI, art. 238 *quindecies* ; BOI-BIC-PVMV-40-20-50).

Les plus-values soumises au régime des articles 39 *duodecies* à 39 *quindecies* du CGI et réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité autres que celles mentionnées au n° 1290-4 sont exonérées pour :

1°. la totalité de leur montant lorsque la valeur des éléments transmis servant d'assiette aux droits d'enregistrement mentionnés aux articles 719, 720 ou 724 du CGI ou des éléments similaires utilisés dans le cadre d'une exploitation agricole est inférieure ou égale à **300 000 €** ;
2°. une partie de leur montant lorsque la valeur des éléments transmis servant d'assiette aux droits d'enregistrement mentionnés aux articles 719, 720 ou 724 du CGI ou des éléments similaires utilisés dans le cadre d'une exploitation agricole est supérieure à **300 000 €** et inférieure à **500 000 €** ;

Pour l'application du 2° ci-dessus, le montant exonéré des plus-values est déterminé en leur appliquant un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre le montant de **500 000 €** et la valeur des éléments transmis et, au dénominateur, le montant de **200 000 €**.

1290-1 L'exonération prévue au n° 1290 est subordonnée aux conditions suivantes :

1°. l'activité doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans ;

2°. la personne à l'origine de la transmission est :

- une entreprise dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu ou un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéficiaires sont, en application des articles 8 et 8 *ter* du CGI, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu ;

- un organisme sans but lucratif ;

- une collectivité territoriale, un établissement public de coopération intercommunale ou l'un de leurs établissements publics ;

- une société soumise à l'impôt sur les sociétés qui répond cumulativement aux conditions suivantes : elle emploie moins de 250 salariés et, soit a réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 millions d'euros au cours de l'exercice, soit a un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros ; son capital ou ses droits de vote ne sont pas détenus à hauteur de 25 % ou plus par une entreprise ou par plusieurs entreprises ne répondant pas à ces conditions, de manière continue au cours de l'exercice. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations de sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds. Cette condition s'apprécie de manière continue au cours de l'exercice.

3°. en cas de transmission à titre onéreux, le cédant ou, s'il s'agit d'une société, l'un de ses associés qui détient directement ou indirectement au moins 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux ou y exerce la direction effective, n'exerce pas, en droit ou en fait, la direction effective de l'entreprise cessionnaire ou ne détient pas, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de cette entreprise.

1290-2 Est assimilée à une branche complète d'activité l'intégralité des droits ou parts détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéficiaires sont, en application des articles 8 et 8 *ter* du CGI, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu et qui sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession au sens du I de l'article 151 *nonies* du CGI.

Lorsqu'il est satisfait aux conditions prévues au 1° et au 3° du n° 1290-1, les plus-values réalisées à l'occasion de la transmission de droits ou parts mentionnés ci-dessus sont exonérées pour :

1°. la totalité de leur montant lorsque la valeur vénale des droits ou parts transmis est inférieure ou égale à **300 000 €** ;

2°. une partie de leur montant lorsque la valeur vénale des droits ou parts transmis est supérieure à **300 000 €** et inférieure à **500 000 €**.

Pour l'application du 2° ci-dessus, le montant exonéré des plus-values est déterminé en leur appliquant un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre le montant de **500 000 €** et la valeur des titres transmis et, au dénominateur, le montant de **200 000 €**.

Pour la détermination des seuils mentionnés aux 1° et 2° du n° 1290-2, il est tenu compte de la transmission de l'intégralité des droits ou parts définis au premier alinéa du n° 1290-2 ainsi que des transmissions réalisées au cours des cinq années précédentes.

Par dérogation au n° 1290-4, les dispositions du présent paragraphe s'appliquent aux plus-values réalisées sur les droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis affectés par la société à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.

En cas de transmission à titre onéreux de droits ou de parts ouvrant droit à l'exonération prévue au deuxième alinéa du n° 1290-2, le cédant ne doit pas détenir directement ou indirectement de droits de vote ou de droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire.

1290-3 L'exonération prévue aux n^{os} 1290 et 1290-2 est remise en cause si le cédant relève de l'une des situations mentionnées au 3° du n° 1290-1 et au dernier alinéa du n° 1290-2 à un moment quelconque au cours des trois années qui suivent la réalisation de l'opération ayant bénéficié du présent régime.

1290-4 Sont imposées dans les conditions de droit commun les plus-values réalisées à l'occasion de la transmission de l'entreprise individuelle ou de la branche complète d'activité portant sur :

- 1°. des biens immobiliers bâtis ou non bâtis ;
- 2°. des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droit ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.

1290-5 Pour l'application des dispositions prévues au n° 1290-2 et au n° 1290-4, les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier sont assimilés à des éléments de l'actif ;

Pour l'application des dispositions prévues au n° 1290-2, les biens mentionnés au I du A de l'article 1594-0 G du CGI ne sont pas considérés comme affectés à l'exploitation de l'activité.

1290-6 La transmission d'une activité qui fait l'objet d'un contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable peut bénéficier du régime défini au n° 1290 si les conditions suivantes sont simultanément satisfaites :

- 1°. l'activité est exercée depuis au moins cinq ans au moment de la mise en location ;
- 2°. la transmission est réalisée au profit du locataire.

Pour l'appréciation des seuils mentionnés aux 1° et 2° du n° 1290, il est tenu compte de la valeur des éléments de l'activité donnée en location servant d'assiette aux droits d'enregistrement mentionnés aux articles 719, 720, ou 724 du CGI ou de la valeur des éléments similaires utilisés dans le cadre d'une exploitation agricole mise en location.

1290-7 L'option pour le bénéfice du présent régime est exclusive de celui des régimes prévus au I de l'article 41 du CGI, au I *ter* de l'article 93 *quater* du même code, aux articles 151 *septies*, 151 *octies* et 151 *octies* A du CGI, au II de l'article 151 *nonies* du même code et aux articles 210-A à 210-C et 210-E du CGI. Le régime de l'article 238 *quindecies* du CGI peut, en revanche, se cumuler avec ceux prévus aux articles 151 *septies* A et 151 *septies* B du CGI. L'option pour le régime prévu à l'article 238 *quindecies* du CGI est exercée lors du dépôt de la déclaration de cessation ou de cession, au moyen d'un document signé, établi sur papier libre, indiquant expressément l'option pour l'exonération des plus-values sur le fondement de l'article 238 *quindecies* du CGI ainsi que la date de la cession de l'entreprise, de la branche complète d'activité ou des parts.

III. PLUS-VALUES DE CESSION DE CERTAINS DROITS SOCIAUX

(BOI-BIC-PVMV-40-30)

1291 **1. Profits de cession de droits sociaux des entreprises imposées selon le régime simplifié par option et membres de sociétés de personnes** (CGI, art. 238 *bis* K-II). Il est rappelé que les membres des sociétés de personnes et assimilées sont imposables sur les profits réalisés à l'occasion de la cession des parts qu'ils détiennent (cf. n° 1010-2). Ces profits sont déterminés et imposés en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société. A cet égard, il convient de distinguer :

a. Lorsque la société exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, la plus-value réalisée par l'entreprise membre est soumise au régime :

- des plus-values de cession d'éléments d'actif immobilisé et imposées selon les règles prévues aux articles 39 *duodecies* et suiv. du CGI (cf. n^{os} 1226 et suiv.), si le chiffre d'affaires ou le montant des recettes de la société excède les limites prévues à l'article 151 *septies* ;
 - d'exonération prévu à l'article 151 *septies* du CGI (cf. n^o 1262), dans le cas contraire ;
- b. Lorsque la société a pour objet la gestion d'immeubles ou de valeurs mobilières, il convient d'appliquer le régime des plus-values correspondant à l'activité exercée.

1292 2. Transmission à titre gratuit à une personne physique de droits sociaux considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 *nonies-II*) [cf. n^o 1010-2, voir aussi n^o 1294-2].

L'imposition de la plus-value constatée peut, sur option du ou des bénéficiaires de la transmission, faire l'objet d'un report jusqu'à la date de cession, de rachat, d'annulation ou de transmission ultérieure de ces droits.

Lorsqu'un des événements mettant fin au report survient, l'imposition de la plus-value est effectuée au nom du bénéficiaire de la transmission.

En cas de nouvelle transmission à titre gratuit par l'un des bénéficiaires de la transmission, le report est maintenu si le bénéficiaire de la nouvelle transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date où l'un des événements cités au premier alinéa survient. A défaut, l'imposition de la plus-value afférente aux droits transmis est effectuée au nom du donateur ou du défunt.

Lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans à compter de la date de la transmission à titre gratuit visée au premier alinéa de l'article 151 *nonies-II* du CGI, la plus-value en report est définitivement exonérée.

En cas de partage avec soulte, le report d'imposition est maintenu si le ou les attributaires des droits sociaux prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date où l'un des événements cités au premier alinéa se réalise.

L'article 151 *septies* du CGI ne s'applique pas en cas d'exercice de l'option pour le régime prévu à l'article 151 *nonies-II-2* du CGI ;

Le ou les bénéficiaires du report d'imposition doivent joindre à la déclaration prévue à l'article 170 du CGI au titre de l'année au cours de laquelle les plus-values bénéficiant d'un report d'imposition sont réalisées et des années suivantes un état faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée. L'article 41-0 A *ter* de l'annexe III au CGI précise le contenu de cet état.

1293 3. Assujettissement d'une société de personnes à l'impôt sur les sociétés ou transformation de cette société en société passible de cet impôt (CGI, art. 151 *nonies-III* ; voir aussi n^o 1294-2). L'imposition de la plus-value constatée lors de l'un de ces événements est reportée à la date de cession, de rachat ou d'annulation des parts ou actions de l'associé. Ce report est maintenu en cas de transmission, à titre gratuit, des parts ou actions de l'associé à une personne physique si celle-ci prend l'engagement de déclarer en son nom cette plus-value lors de la cession, du rachat ou de l'annulation de ces parts ou actions. Cette solution peut être mise en œuvre à l'occasion de plusieurs transmissions à titre gratuit successives.

En cas de transmission à titre gratuit réalisée dans les conditions prévues ci-avant, la plus-value en report est définitivement exonérée lorsque, de manière continue pendant les cinq années suivant la transmission, les conditions suivantes sont respectées :

1°. Le ou les bénéficiaires de la transmission exercent l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O *bis* du CGI et dans les conditions prévues au même 1° dans la société dont les parts ou actions ont été transmises ;

2°. La société dont les parts ou actions ont été transmises poursuit son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole.

L'exonération s'applique à la plus-value en report sur les droits ou actions détenus par le ou les bénéficiaires de la transmission au terme de la période mentionnée ci-dessus.

Le report d'imposition prévu à l'article 151 *nonies-III* du CGI est maintenu en cas d'échange de droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus lors de l'échange. Cette solution peut être mise en œuvre à l'occasion de plusieurs opérations d'échange successives.

Le ou les bénéficiaires du report d'imposition doivent joindre à la déclaration prévue à l'article 170 du CGI au titre de l'année au cours de laquelle les plus-values bénéficiant d'un report d'imposition sont réalisées et des années suivantes l'état de suivi prévu au VI de l'article 151 *nonies* dont le contenu est précisé par l'article 41-0 A *ter* de l'annexe III au CGI .

1294 4. Cessation d'activité d'un associé de société de personnes (CGI, art. 151 *nonies-IV* ; voir aussi n^o 1294-2). Lorsqu'un contribuable cesse d'exercer son activité professionnelle dans le

cadre d'une société dont les bénéficiaires sont, en application des articles 8 et 8 *ter*, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu, l'imposition de la plus-value constatée sur les parts dont il conserve la propriété est reportée jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation de ces parts.

Ce report est maintenu en cas de transmission, à titre gratuit, des parts ou actions de l'associé à une personne physique si celle-ci prend l'engagement de déclarer en son nom cette plus-value lors de la cession, du rachat ou de l'annulation de ces parts ou actions. Cette solution peut être mise en œuvre à l'occasion de plusieurs transmissions à titre gratuit successives.

En cas de transmission à titre gratuit réalisée dans les conditions prévues à l'alinéa précédent, la plus-value en report détenue par le bénéficiaire de la transmission est définitivement exonérée lorsque, de manière continue pendant les cinq années suivant la transmission, ce bénéficiaire de la transmission exerce son activité professionnelle au sein de la société, dans les conditions prévues au I de l'article 151 *nonies* du CGI ou au 1° du III de ce même article (cf. 1° du n° 1293), et que celle-ci poursuit son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole.

Le report d'imposition prévu à l'article 151 *nonies-IV* du CGI est maintenu en cas d'échange de droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus lors de l'échange. Cette solution peut être mise en œuvre à l'occasion de plusieurs opérations d'échange successives.

Le ou les bénéficiaires du report d'imposition doivent joindre à la déclaration prévue à l'article 170 du CGI au titre de l'année au cours de laquelle les plus-values bénéficiaire d'un report d'imposition sont réalisées et des années suivantes l'état de suivi prévu au VI de l'article 151 *nonies* dont le contenu est précisé par l'article 41-0 A *ter* de l'annexe III au CGI.

1294-1 **5. Apports en société de droits ou parts de sociétés de personnes** (CGI, art. 151 *nonies-IV bis*, voir aussi n° 1294-2).

Pour les apports réalisés à compter du **1^{er} janvier 2007**, le I de l'article 151 *octies* B du CGI (cf. n° 1279-2) est applicable à l'apport de l'intégralité des droits ou parts considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 *nonies-I*) dans les conditions suivantes :

1°. L'actif de la société ou du groupement dont les droits ou parts sont apportés n'est pas principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui ne sont pas affectés par la société ou le groupement à sa propre exploitation, de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur de tels biens et conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts ;

2°. La société bénéficiaire reçoit, à l'occasion de l'apport mentionné au 1° ou d'autres apports concomitants, plus de 50 % des droits de vote de la société ou du groupement dont les droits ou parts sont apportés.

Le report d'imposition prend fin à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou jusqu'à la date de cession des titres apportés par la société bénéficiaire lorsqu'elle est antérieure.

Ce report d'imposition est maintenu :

a) En cas de transmission, à titre gratuit, des droits ou parts reçus en rémunération de l'apport à une ou plusieurs personnes physiques si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent l'engagement de déclarer cette plus-value à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou à la date de cession des titres apportés par la société bénéficiaire lorsqu'elle est antérieure ;

b) En cas d'échange de droits ou parts, résultant d'une fusion ou d'une scission de la société dont les droits ou parts ont été apportés ou de la société bénéficiaire de l'apport jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus lors de l'échange.

1294-2 En application de l'article 151-0 *octies* du CGI, le report d'imposition mentionné à l'article 151 *nonies* est maintenu en cas de report ou de sursis d'imposition des plus-values constatées à l'occasion d'événements censés y mettre fin, jusqu'à ce que ces dernières deviennent imposables, qu'elles soient imposées ou exonérées, ou que surviennent d'autres événements y mettant fin à l'occasion desquels les plus-values constatées ne bénéficient pas d'un report ou d'un sursis d'imposition.

1294-3 **6. Cessation d'activité d'une société de personnes** (RES N° 2007/54).

La cessation d'activité d'une société visée à l'article 8 ou 8 *ter* du CGI entraîne également la cessation d'activité de l'associé exerçant son activité professionnelle au sens de l'article 151 *nonies* du CGI dans cette société et se traduit donc par le transfert de ses droits ou parts de son patrimoine professionnel vers son patrimoine privé à la date de la cessation. Ce transfert constitue le fait générateur d'une plus ou moins-value soumise au régime des plus ou moins-

values professionnelles dont le montant est déterminé conformément à la jurisprudence du Conseil d'État (CE 16 février 2000, n° 133296, SA Ets Quémener) à partir du prix de revient fiscal de ces droits ou parts, lequel tient compte des bénéfices imposés et des déficits comblés ainsi que des déficits déduits et des bénéfices distribués.

Si ce calcul aboutit à la constatation d'une plus-value, celle-ci bénéficie du report d'imposition prévu au IV de l'article 151 *nonies* du CGI (cf. n° 1294).

Si ce calcul aboutit à la constatation d'une moins-value à long terme, elle peut s'imputer sur la plus-value à long terme réalisée par la société à l'occasion de sa cessation d'activité, et imposable au nom des associés de cette société, les faits générateurs de la plus-value et de la moins-value étant concomitants.

IV. ANNULATION DE LA VENTE D'UN ÉLÉMENT DE L'ACTIF IMMOBILISÉ

(CGI, art. 39 *duodecies*- 9 ; BOI-BIC-PVMV-40-40)

1295

L'article 39 *duodecies*- 9 du CGI fixe les règles applicables en cas d'annulation de la cession d'éléments de l'actif immobilisé, ou de la réduction du prix de vente de ces mêmes éléments, lorsque ces événements interviennent au cours d'un exercice postérieur à celui de la cession.

Ces règles ont pour objet d'admettre la déduction immédiate de la somme correspondant à la plus-value constatée lors de la vente annulée, en conférant à la déduction de cette somme un traitement fiscal symétrique à celui qui a été appliqué lors de la cession.

1. Champ d'application du dispositif.

a. Entreprises concernées.

Le dispositif est applicable à l'ensemble des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, des BA et des BNC, ainsi qu'à celles passibles de l'IS de plein droit ou sur option.

b. Opérations concernées.

Le dispositif est applicable à l'ensemble des conventions emportant transfert de propriété à titre onéreux (ventes, opérations d'apport ou d'échange). Il vise les cessions d'éléments de l'actif qui présentent le **caractère d'immobilisations**, ainsi que des éléments qui sont assimilés, sur le plan fiscal, à des immobilisations pour l'application du régime fiscal des plus ou moins-values à long terme et qui font l'objet, soit d'une annulation ou d'une résolution, soit d'une réduction de prix, au cours d'un **exercice postérieur** à celui au cours duquel s'est opéré le transfert de propriété.

2. Modalités d'application.

a. Annulation ou résolution de la cession.

L'anéantissement rétroactif de la cession, qui remplace les parties dans la situation antérieure à la vente, a pour effet la reprise du bien au bilan du cédant et l'annulation corrélative de sa créance sur l'acquéreur ou le reversement à ce dernier du prix de cession.

1° Reprise de l'élément cédé au bilan du vendeur.

Le bien est inscrit au bilan du cédant pour la valeur qui figurait dans ses comptes annuels à la date de la cession, en distinguant d'une part, la valeur d'origine du bien et d'autre part, les amortissements et les provisions de toute nature y afférents.

Il est admis que le cédant pourra déduire des résultats de l'exercice d'annulation le montant des amortissements correspondant à la période pendant laquelle il a été dessaisi de la propriété du bien, à condition de leur constatation effective en comptabilité, au titre de l'exercice au cours duquel intervient l'annulation ou la résolution de la cession.

Au cours des exercices ultérieurs, la dotation annuelle aux amortissements a lieu selon le plan d'amortissement initial.

2° Traitement fiscal.

Les dispositions spécifiques au traitement fiscal du résultat de l'annulation ou de la résolution concernent seulement les cessions qui ont été effectivement soumises au régime des plus-values ou moins-values à court ou à long terme. Elles ne sont donc pas applicables aux cessions dont le résultat a été exonéré par l'application d'une disposition expresse du CGI (ex : CGI, art. 151 *septies*), ou a fait l'objet d'un report ou d'un sursis d'imposition (CGI, art. 38-7, 38-7 *bis*, 151 *octies*, 210 A ou 210 B notamment).

Au titre de l'exercice d'annulation ou de résolution de la vente, la somme correspondant au montant de la plus-value à long terme constatée lors de la cession est admise en déduction selon le régime des moins-values à long terme. A l'inverse l'annulation d'une vente ayant conduit

à la constatation d'une moins-value à long terme dégage un profit imposable selon le régime des plus-values à long terme.

L'annulation d'une cession ayant donné lieu à la constatation d'une plus-value ou d'une moins-value à court terme dégage un résultat inverse, perte ou profit, qui est pris en compte pour la détermination du résultat de droit commun.

3° Situation de l'entreprise cessionnaire

Lors de l'annulation de la vente, l'entreprise cessionnaire se voit restituer le prix acquitté. Cette opération dégage un profit imposable égal au montant des amortissements antérieurement déduits. Le cessionnaire réintègre les provisions qu'il a le cas échéant constatées et qui deviennent sans objet.

b. Réduction de prix.

Lorsqu'une réduction du prix initialement fixé par les parties intervient au cours d'un exercice postérieur à celui de la cession, cette réduction de prix ne remet pas en cause le transfert à l'acquéreur de la propriété du bien et se traduit chez le cédant par une perte égale au montant de la réduction.

1° Situation de l'entreprise cédante.

La perte correspondant à la réduction du prix de cession est admise en déduction selon le régime des moins-values à long terme à concurrence du montant de la plus-value de cession qui a été considérée comme une plus-value à long terme.

La fraction de la perte correspondant, le cas échéant, au montant de la plus-value à court terme est déductible dans les conditions de droit commun.

Dans l'hypothèse où la cession initiale aurait dégagé une moins-value, la perte résultant de l'aggravation de la moins-value consécutive à la réduction de prix initialement fixé sera déductible dans les conditions de droit commun si la moins-value initiale était à court terme, et selon le régime des moins-values à long terme si la moins-value initiale était à long terme.

2° Situation de l'entreprise cessionnaire.

À la clôture de l'exercice au cours duquel intervient la réduction de prix, la valeur d'inscription de l'élément d'actif immobilisé doit être diminué du montant de la réduction de prix obtenue. Si le bien cédé est un élément amortissable, les annuités d'amortissement constatées au cours des exercices antérieurs à celui de la réduction de prix doivent être rectifiées à la clôture de cet exercice.

c. Provision pour risque d'annulation, de résolution ou de réduction du prix de vente.

Sous réserve du respect des dispositions de l'article 39-1-5° du CGI, l'entreprise cédante peut être amenée à constituer, à la clôture de l'exercice de cession ou d'un exercice ultérieur, une provision destinée à faire face aux risques d'annulation, de résolution ou de réduction du prix de la vente.

La provision est soumise au régime des moins-values à long terme à concurrence de la somme correspondant au montant de la plus-value à long terme réalisée au titre de la vente. Cette provision doit être réintégrée, lorsqu'elle devient sans objet, selon le même régime que celui qui a été appliqué lors de sa déduction.

Remarque : la résolution ou l'annulation du contrat ainsi que la réduction de prix est susceptible de donner lieu au versement de dommages et intérêts. Ils constituent pour l'entreprise bénéficiaire un profit imposable dans les conditions de droit commun.

V. SOCIÉTÉS OU ORGANISMES EXERÇANT UNE ACTIVITÉ NON PROFESSIONNELLE QUI CESSENT D'ÊTRE SOUMIS AU RÉGIME DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

(CGI, art. 39 *duodecies* -10)

1296

Lorsqu'une société ou un organisme qui cesse d'être soumis à l'un des régimes mentionnés au premier alinéa du II de l'article 202 *ter* du CGI cède des éléments de l'actif immobilisé inscrits au bilan d'ouverture du premier exercice ou de la première période d'imposition dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés, le délai de 2 ans prévu aux 2 et 4 de l'article 39 *duodecies* du CGI est apprécié à compter de la date d'ouverture de cet exercice ou de cette période d'imposition. La fraction de la plus-value correspondant aux amortissements visés au deuxième alinéa de l'article 202 *ter*-II du même code est considérée comme à court terme pour l'application de l'article 39 *duodecies*-2-*b* du CGI.

chapitre 6

opérations de crédit-bail

A. RÉGIME FISCAL DES OPÉRATIONS DE CRÉDIT-BAIL MOBILIER ET IMMOBILIER

(BOI-BIC-BASE ; BOI-BIC-PVMV-40-50)

1297

Sont visées les opérations de crédit-bail conclues dans les conditions prévues aux 1^o et 2^o de l'article 1^{er} de la loi n^o 66-455 du 2 juillet 1966 relative aux entreprises pratiquant le crédit-bail.

Les opérations de crédit-bail se caractérisent généralement par des relations contractuelles qui comportent simultanément les éléments suivants :

- un engagement de location d'un bien pour une durée déterminée et moyennant le versement d'un loyer ;
- la possibilité pour le preneur de devenir propriétaire du bien en exécution en principe d'une promesse unilatérale de vente, pour un prix donné.

Les opérations de cette nature n'entrent dans le champ d'application du dispositif que si elles concernent soit des biens d'équipement ou du matériel et outillage (crédit-bail mobilier) soit des biens immobiliers à usage professionnel (crédit-bail immobilier).

Sont exclus du dispositif :

- les contrats de location simple ;
- les contrats de location assortis d'un engagement synallagmatique de vente, qui contraint le locataire à acquérir le bien concerné ;
- les ventes à tempérament.

Remarque : s'agissant de la qualification des plus-values (à court terme ou à long terme), réalisées dans le cadre des cessions de contrats de crédit-bail et des cessions de biens acquis à l'échéance de tels contrats, il est rappelé que le régime des plus et moins-values à long terme a cessé de s'appliquer, en matière d'impôt sur les sociétés, aux plus-values et moins-values provenant de la cession de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé à l'exception de certains titres (cf. n^{os} 1242-1 et suiv.), réalisées au cours d'exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 1997 (CGI, art. 219-I-a *quater*). Les plus ou moins-values exclues du bénéfice du taux réduit d'imposition en application de l'article 219-I-a *quater* relèvent du régime fiscal des plus ou moins-values à court terme.

I. RÈGLES APPLICABLES EN COURS DE CONTRAT

(BOI-BIC-PVMV-40-50-10)

1. Situation du preneur.

a. Déductibilité des loyers

1298-1

Sous réserve de la limitation prévue à l'article 39-4 du CGI, les loyers versés par les entreprises utilisatrices de biens dont elles ont la disposition en vertu d'un contrat de crédit-bail constituent, en principe, des charges d'exploitation déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

Conformément aux principes qui régissent la détermination du bénéfice imposable, les loyers versés doivent satisfaire aux conditions de déductibilité des charges (cf. n^{os} 1029 et suiv.).

• **Contrats de crédit-bail immobilier conclus à compter du 1^{er} janvier 1996** (CGI, art. 39-10, al. 1 et 2).

Si un immeuble est loué dans les conditions prévues au 2 de l'article L 313-7 du code monétaire et financier, la quote-part de loyers prise en compte pour la détermination du prix de cession de l'immeuble à l'issue du contrat et se rapportant à des éléments non amortissables n'est pas déductible du résultat imposable du crédit-preneur.

Le loyer est réputé affecté au financement des différents éléments dans l'ordre suivant :

- a. d'abord aux frais supportés par le crédit-bailleur lors de l'acquisition de l'immeuble ;
- b. ensuite aux éléments amortissables ;
- c. enfin aux éléments non amortissables.

Pour les opérations concernant les immeubles achevés, situés en Île-de-France, après le 31 décembre 1995 et affectés à titre principal à usage de bureaux entrant dans le champ d'application de la taxe prévue à l'article 231 ter, autres que ceux situés dans les zones d'aide à finalité régionale¹ et dans les zones de redynamisation urbaine définies au I ter de l'article 1466 A, la quote-part de loyer prise en compte pour la détermination du prix de cession de l'immeuble à l'issue du contrat n'est déductible du résultat imposable du crédit-preneur que dans la limite des frais d'acquisition de l'immeuble et de l'amortissement que le crédit-preneur aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien objet du contrat.

b. Cession d'un contrat de crédit-bail en cours d'exécution (voir la remarque au n° 1298).

- **Cession d'un contrat de crédit-bail mobilier** (CGI, art. 39 duodecies- A).

1299

La plus-value réalisée lors de la cession d'un contrat de crédit-bail mobilier est considérée comme une plus-value à court terme à concurrence de la fraction des loyers qui correspond aux amortissements que l'entreprise cédante aurait pu pratiquer selon le mode linéaire, si elle avait été propriétaire du bien qui fait l'objet du contrat ; ces amortissements sont calculés sur le prix d'acquisition du bien, par le bailleur, diminué du prix prévu au contrat pour l'acceptation de la promesse unilatérale de vente en retenant une durée d'utilisation égale à celle du contrat (CGI, art. 39 duodecies A-1).

Le prix d'acquisition des droits mentionnés ci-dessus est amorti, selon le mode linéaire, sur la durée normale d'utilisation du bien à cette date.

Si ces droits sont à nouveau cédés, la fraction de la plus-value réalisée qui correspond aux amortissements ainsi pratiqués est également considérée comme une plus-value à court terme (CGI, art. 39 duodecies A-2).

- **Cession d'un contrat de crédit-bail immobilier** (CGI, art. 39 duodecies A-2, 39 duodecies A-6).

1299-1

Les dispositions exposées ci-dessus sont applicables à la cession d'un contrat de crédit-bail immobilier sous réserve des règles spécifiques prévues par l'article 39 duodecies A-6 du CGI.

Ainsi, la cession d'un contrat de crédit-bail immobilier est considérée comme portant :

- pour une partie sur la cession d'un élément amortissable de l'actif immobilisé qui correspond à la fraction du prix représentative des droits sur les constructions ;

- pour l'autre partie sur la cession d'un élément non amortissable de l'actif immobilisé qui correspond à la fraction du prix représentative des droits sur le terrain.

La répartition du prix de cession du contrat entre ces deux éléments est effectuée en fonction de la valeur réelle respective du terrain et des constructions à la date de la cession par rapport à l'ensemble immobilier.

Pour l'acquéreur du contrat, seule la fraction du prix d'acquisition représentative des droits sur la construction peut faire l'objet d'un amortissement.

1299-2

1° *Situation du cédant* (voir la remarque au n° 1298).

La cession des droits attachés à un contrat de crédit-bail s'entend de la vente ou de l'apport d'un tel contrat, ou de toute opération qui entraîne le transfert à un tiers de ces droits.

Cession d'un contrat de crédit-bail mobilier.

Lorsque le contrat est cédé par le souscripteur, la plus-value est égale au prix de cession des droits.

Ce prix correspond à la somme acquise au vendeur en cas de vente, et à la valeur réelle des titres reçus en rémunération en cas d'apport.

Lorsque les droits ont été acquis par le cédant, la plus-value de cession de ces droits est déterminée par différence entre leur prix de cession, défini comme ci-dessus, et leur valeur nette comptable.

Le point de départ du délai de deux ans prévu à l'article 39 duodecies du CGI est :

- la date de souscription du contrat (cession par le souscripteur) ;

- la date d'acquisition des droits (autres cas).

Lorsque le contrat cédé a été acquis (ou souscrit) depuis moins de deux ans, l'intégralité de la plus-value réalisée lors de la cession est à court terme ; elle est soumise à l'impôt dans les conditions de droit commun.

1. Les zones d'aide à finalité régionale sont définies par le décret n° 2007-732 du 7 mai 2007 modifié par le décret n° 2008-1415 du 19 décembre 2008, par le décret n° 2009-925 du 27 juillet 2009, par le décret n° 2010-1628 du 23 décembre 2010 et le décret n° 2011-391 du 13 avril 2011.

Si le contrat cédé est détenu depuis au moins deux ans, la plus-value réalisée doit être répartie dans les conditions suivantes :

- elle est à court terme à concurrence des amortissements que l'entreprise cédante aurait pu pratiquer selon le mode linéaire si elle avait été propriétaire du bien qui fait l'objet du contrat (CGI, art. 39 *duodecies* A-1) ;
- elle est à long terme à concurrence de la fraction de la plus-value réalisée qui excède celle qui est considérée à court terme.

La plus-value à long terme éventuellement dégagée lors de la cession d'un contrat de crédit-bail est soumise à l'impôt sur le revenu au taux réduit ou à l'impôt sur les sociétés (cf. toutefois n° 1298).

Cession d'un contrat de crédit-bail immobilier.

Les règles exposées ci-dessus sont également applicables à la cession d'un contrat de crédit-bail immobilier.

Mais, dans ce cas, en application combinée des dispositions des 1 et 6 de l'article 39 *duodecies* A du CGI, la plus-value est déterminée en distinguant la situation des droits afférents aux constructions, de celle des droits afférents au terrain compris dans l'ensemble immobilier.

La plus-value afférente à chacun de ces deux éléments est déterminée par différence entre le prix d'acquisition et le prix de cession correspondant à chacun d'eux dans la valeur d'ensemble du contrat (sur cette ventilation).

L'entreprise cédante détermine donc deux plus-values dont l'une est relative aux droits sur les constructions et l'autre aux droits sur le terrain (droits assimilés à un élément non amortissable).

• **Plus-value réalisée lors de la cession d'un contrat de crédit-bail immobilier conclu à compter du 1^{er} janvier 1996** (CGI, art. 39-10, al. 6).

Lorsque le contrat de crédit-bail est cédé, les quotes-parts de loyers non déductibles (cf. ci-dessus n° 1298-1), sont considérées comme un élément du prix de revient du contrat pour le calcul de la plus-value dans les conditions de l'article 39 *duodecies* A.

La plus-value réalisée est à court terme à concurrence de la fraction déduite, pour l'assiette de l'impôt, de la quote-part des loyers prise en compte pour la fixation du prix de vente diminuée du montant des frais d'acquisition compris dans ces loyers (CGI, art. 39 *duodecies* A-1).

1299-3

2^o Situation du cessionnaire.

• **Contrat de crédit-bail mobilier.**

Le prix d'acquisition des droits attachés à un contrat de crédit-bail mobilier est amorti selon le mode linéaire sur la durée normale d'utilisation du bien à cette date (CGI, art. 39 *duodecies* A-2).

Les droits attachés à un contrat de crédit-bail acquis auprès d'un précédent utilisateur sont amortis, selon le mode linéaire, dans les conditions prévues par l'article 39-1-2^o du CGI.

La durée d'amortissement des droits acquis est fixée par référence à la durée normale d'utilisation du bien objet du contrat, appréciée à la date de rachat des droits correspondants.

Bien entendu, la durée d'amortissement retenue est indépendante de la durée restant à courir du contrat de crédit-bail à la date du transfert et de la durée d'amortissement résiduelle du bien qui résulte du plan d'amortissement technique établi par l'entreprise bailleuse.

• **Contrat de crédit-bail immobilier.**

Le prix d'acquisition des droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier, **réduit de sa fraction assimilée à des éléments non amortissables de l'actif immobilisé** est amorti sur la durée normale d'utilisation de l'immeuble appréciée à la date d'acquisition du contrat (CGI, art. 39 *duodecies* A-2).

Pour l'application de cette disposition, les droits afférents aux **contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 1996** sont assimilés à des éléments non amortissables de l'actif immobilisé pour la fraction du prix auquel ils ont été acquis égale à la somme de la valeur réelle du terrain et des quotes-parts de loyers non déduites en application des dispositions de l'article 39-10 au titre des éléments non amortissables, à la date du transfert du contrat, diminuée de la valeur du terrain à la signature du contrat avec le crédit-bailleur (CGI, art. 39 *duodecies* A-6).

La fraction des droits non amortissable sera ainsi égale à la plus-value potentielle sur la valeur du terrain au moment du transfert du contrat augmentée des quotes-part de loyers non déduites au titre des éléments non amortissables.

L'entreprise cessionnaire ventile, sous sa responsabilité, le prix d'acquisition des droits entre sa fraction représentative du terrain et sa fraction représentative des constructions.

La fraction du prix d'acquisition des droits représentative du terrain ne fait l'objet d'aucun amortissement. La fraction du prix d'acquisition des droits représentative des constructions est amortie selon des règles identiques à celles exposées ci-dessus.

2. Situation du bailleur.

a. Imposition des loyers attachés au contrat de crédit-bail.

1300

Sous réserve du cas particulier des SICOMI (cf. n^{os} 1312 et suiv.), les loyers en cause constituent un produit d'exploitation, qui est retenu pour la détermination du résultat imposable du bailleur, dans les conditions de l'article 38-2 *bis* du CGI, en ce qu'elles concernent des prestations continues.

b. Modalités d'amortissement des biens loués en crédit-bail ou dans le cadre d'un contrat de location avec option d'achat. Constitution de provisions.

1301

L'amortissement des biens donnés en location dans le cadre d'un contrat de crédit-bail mobilier ou immobilier ou dans le cadre d'un contrat de location avec option d'achat, est pratiqué dans les conditions de droit commun. Conformément aux dispositions de l'article 39 C du CGI, **cet amortissement est, en principe, réparti sur la durée normale d'utilisation du bien**, quelle que soit la durée du contrat (cf. toutefois, n^o 1301-1). Par ailleurs, il est également soumis, le cas échéant, au régime de droit commun de limitation de la déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition sous toute autre forme par des personnes physiques ou structures relevant du régime fiscal des sociétés de personnes tel que prévu à l'article 39 C-II du CGI (cf. n^o 119-1 et suiv).

- *Provision spéciale prévue par l'article 39 quinquies I du CGI.*

À compter du 1^{er} janvier 1996, les entreprises qui donnent en location un **bien immobilier** dans le cadre d'un contrat de crédit-bail peuvent constituer en franchise d'impôt une provision pour prendre en compte la différence entre d'une part la valeur du terrain et la valeur résiduelle des constructions et d'autre part le prix convenu pour la cession éventuelle de l'immeuble à l'issue du contrat de crédit-bail.

Cette provision, déterminée par immeuble, est calculée à la clôture de chaque exercice. Elle est égale à l'excédent du montant cumulé de la quote-part de loyers déjà acquis prise en compte pour la fixation du prix de vente convenu pour la cession éventuelle de l'immeuble à l'issue du contrat sur le total des amortissements pratiqués dans les conditions de l'article 39-1-2^o du CGI et des frais supportés par le crédit-bailleur lors de l'acquisition de l'immeuble.

Le champ d'application de la provision spéciale prévue à l'article 39 *quinquies I* a été étendu, à compter du 1^{er} janvier 2000, aux opérations **de crédit-bail mobilier**. Il est à nouveau étendu aux opérations de location avec option d'achat, pour les contrats de location avec option d'achat conclus à compter du 1^{er} janvier 2004. Cette possibilité n'est pas ouverte aux opérations réalisées par des entreprises qui ont opté pour l'amortissement financier (cf. n^o 1301-1), sauf pour les contrats au titre desquels elles cèdent leurs créances à un fonds commun de créances.

La provision est alors égale à l'excédent du montant cumulé de la quote-part de loyers déjà acquis, prise en compte pour la fixation du prix convenu pour la cession éventuelle du bien ou du matériel à l'issue du contrat, sur le total des amortissements pratiqués.

La provision est rapportée en totalité au résultat imposable de l'exercice au cours duquel le preneur lève l'option d'achat du bien. Lorsque l'option n'est pas levée, la provision est rapportée sur la durée résiduelle d'amortissement, au rythme de cet amortissement, et, au plus tard, au résultat imposable de l'exercice au cours duquel le bien est cédé.

- *Amortissement financier pour les biens donnés en crédit-bail.*

1301-1

Les entreprises donnant en location des biens dans le cadre d'un contrat de crédit-bail mobilier ou immobilier peuvent, sur option, répartir l'amortissement de ces biens sur la durée des contrats de crédit-bail correspondants. Cette possibilité est étendue aux entreprises pratiquant des opérations de location avec option d'achat, pour les contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 2004 ; l'amortissement est alors réparti sur la durée des contrats de location avec option d'achat correspondants. La dotation à l'amortissement de chaque exercice est alors égale à la fraction du loyer acquise au titre de cet exercice, qui correspond à l'amortissement du capital engagé pour l'acquisition des biens donnés à bail.

Si l'option est exercée, elle s'applique à l'ensemble des biens affectés à des opérations de crédit-bail, ou de location avec option d'achat. Toutefois, les SOFERGIE peuvent exercer cette option contrat par contrat (CGI, art. 39 C-I, dernier alinéa).

1301-2

S'agissant des opérations de crédit-bail réalisées par les SICOMI : cf. ci-après n^{os} 1312 et suiv.

II. CONSÉQUENCES DE LA LEVÉE D'OPTION D'ACHAT

(BOI-BIC-PVMV-40-50-20)

1. Situation du preneur.

1302 Le locataire qui accepte, à l'échéance d'un contrat de crédit-bail (ou, le cas échéant, en cours de contrat en ce qui concerne les opérations de crédit-bail immobilier), la promesse unilatérale de vente dont il est titulaire, devient propriétaire du bien objet du contrat. Ce bien est inscrit à son bilan parmi les éléments de l'actif immobilisé.

a. Opérations de crédit-bail mobilier.

1° *Le locataire acquéreur est titulaire du contrat depuis l'origine.*

1302-1 Lorsque l'option d'achat est levée, le bien acquis est inscrit à l'actif du bilan pour son prix d'achat (en principe, il s'agit du prix convenu au contrat pour la levée de l'option d'achat, déduction faite le cas échéant de la TVA récupérable ; CGI, annexe II, art. 209-II et annexe III, art. 38 *quinquies*).

Le prix de revient déterminé ci-dessus doit faire l'objet d'un amortissement échelonné sur la durée normale d'utilisation du bien appréciée à la date de la levée d'option. S'agissant d'un élément usagé, l'amortissement est obligatoirement pratiqué selon le mode linéaire.

2° *Le locataire acquéreur a acquis les droits attachés au contrat auprès d'un précédent locataire.*

1302-2 Le prix de revient du bien acquis lors de l'acceptation de la promesse unilatérale de vente est majoré du prix d'achat des droits attachés au contrat. Ce bien est réputé amorti à concurrence des sommes déduites au titre de l'amortissement de ces mêmes droits (CGI, art. 39 *duodecies* A-3).

Le prix de revient du bien à inscrire à l'actif du bilan du locataire acquéreur est égal :

- au prix d'achat du bien convenu au contrat ;
- majoré du prix d'acquisition des droits attachés au contrat.

Le bien acquis est amorti dans la limite de son prix de revient **diminué du montant des amortissements** pratiqués à raison du prix d'acquisition des droits attachés au contrat et déduits des résultats imposables du locataire acquéreur en application de l'article 39 *duodecies* A-2 du CGI.

Cet amortissement est effectué selon le mode linéaire. La durée d'amortissement correspond, en application des principes généraux, **à la durée normale d'utilisation du bien appréciée à la date de son entrée dans le patrimoine de l'entreprise** (date de levée de l'option d'achat).

En pratique, l'annuité d'amortissement déductible est égale, sous réserve du *pro rata temporis*, au produit :

- de la fraction non amortie du prix de revient du bien à la date d'acquisition ;
- par le taux d'amortissement linéaire retenu.

b. Opérations de crédit-bail immobilier.

1° *Réintégration d'une fraction des loyers versés en cours de contrat* (CGI, art. 239 *sexies* et 239 *sexies* B).

1302-3 • *Opérations réalisées avec les sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie (SICOMI) : cf. ci-après n^{os} 1312 et suiv.*
• *Opérations réalisées auprès d'organismes bailleurs n'ayant pas la qualité de SICOMI.*

1302-4 L'article 239 *sexies* B du CGI étend les dispositions prévues par l'article 239 *sexies* à l'ensemble des opérations de crédit-bail immobilier réalisées par les entreprises auprès d'organismes bailleurs n'ayant pas la qualité de SICOMI¹.

Ainsi, lorsque le prix de cession de l'immeuble est inférieur à la valeur résiduelle de cet immeuble dans les écritures du bailleur, tous les locataires acquéreurs doivent, lors de l'acceptation de la promesse unilatérale de vente portant sur l'immeuble pris en crédit-bail, réintégrer dans les résultats imposables de l'exercice d'acquisition une fraction des loyers déduits de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices en cours de contrat.

1. À cet égard, la réintégration prévue au I de l'article 239 *sexies* demeure obligatoire lors du dénouement des opérations de crédit-bail immobilier conclues avec une SOFERGIE, conformément aux dispositions de l'article 239 *sexies* B. Pour les contrats de crédit-bail d'au moins 15 ans conclus avec une SOFERGIE avant le 1^{er} janvier 2000 et toujours en cours à cette date, il est admis que la réintégration à effectuer par le crédit-preneur soit limitée à la différence entre le prix de revient du terrain sur lequel est édifiée la construction et le prix de cession de l'immeuble.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1995, le montant à réintégrer est égal à la différence entre :

- la valeur de l'immeuble lors de la signature du contrat ;
- et le montant total des amortissements que le locataire aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien depuis cette date diminuée du prix de cession de l'immeuble.

En ce qui concerne les contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 1996, le montant de la réintégration ainsi déterminée est diminué des quotes-parts de loyers non déductibles en application des dispositions du 10 de l'article 39 du CGI (CGI, art. 239 *sexies* B et 239 *sexies*-I).

Lorsque le crédit-preneur acquéreur a acquis les droits attachés au contrat auprès d'un précédent locataire, la fraction des loyers à réintégrer est déterminée en appliquant au montant de la réintégration défini ci-dessus, le rapport qui existe à la date de levée de l'option d'achat entre la durée de détention des droits afférents au contrat par le crédit-preneur acquéreur et la durée totale du contrat.

- Opérations réalisées par les PME concernant des immeubles situés dans certaines zones du territoire (ZRR¹, ZRU, Zones d'aide à finalité régionale²) (CGI, art. 239 *sexies* D)

L'article 239 *sexies* D du CGI prévoit que les petites et moyennes entreprises crédit-preneurs d'immeubles situés dans certaines zones du territoire (ZRR, ZRU, Zones d'aide à finalité régionale²) sont dispensées de toute réintégration des loyers lors de la cession de l'immeuble. Ce dispositif s'applique aux contrats, d'une durée effective d'au moins quinze ans, conclus entre le 1^{er} janvier 1996 et le 31 décembre 2013.

- Entreprises éligibles : il s'agit des crédit-preneurs, qui, pour les contrats conclus jusqu'au 31 décembre 2006, remplissent les conditions prévues aux 1, 2 et 3 de l'article 39 *quinquies* D du CGI, et pour les contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 2007, celles prévues aux a et b du même article (cf. n° 1115).

- Nature de l'immeuble objet du contrat : La mesure de dispense de réintégration des loyers s'applique aux immeubles à usage industriel et commercial. Les immeubles à usage de bureaux, dès lors qu'ils sont affectés à l'exploitation industrielle et commerciale de l'entreprise, continuent à pouvoir bénéficier de cette mesure.

- Lieu d'implantation de l'immeuble : Pour les opérations conclues à compter du **1^{er} janvier 2007**, le dispositif d'appliquer aux contrats de crédit-bail portant sur des immeubles à usage industriel et commercial situés dans les zones d'aide à finalité régionale¹, dans les zones de revitalisation rurale définies au II de l'article 1465 A du CGI et dans les zones de redynamisation urbaine définies au I *ter* de l'article 1466 A du même code.

- Plafonnement de l'avantage :

- Pour **les immeubles neufs** situés dans les zones de revitalisation rurale ou dans les zones de redynamisation urbaine, le bénéfice de la dispense de réintégration est subordonné, pour les avantages octroyés du **1^{er} janvier 2007** jusqu'au **31 décembre 2008**, au respect du règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'Etat en faveur des petites et moyennes entreprises, et pour les avantages octroyés à compter du **1^{er} janvier 2009**, au respect de l'article 15 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

- Pour **les immeubles neufs** situés dans les zones d'aide à finalité régionale⁽³⁾, le bénéfice de la dispense de réintégration est subordonné, pour les avantages octroyés du **1^{er} janvier 2007** jusqu'au **31 décembre 2008**, au respect des conditions et limites prévues par le règlement (CE) n° 1628/2006 de la Commission, du 24 octobre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides nationales à l'investissement à finalité régionale, et pour les avantages octroyés à compter du **1^{er} janvier 2009**, au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 précité.

- Pour **les autres immeubles** situés dans ces zones, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis*.

1. Le décret n° 2005-1435 du 21 novembre 2005 [JO du 22 novembre 2005] précise les critères et seuils visant à déterminer le périmètre des zones de revitalisation rurale. L'arrêté du 9 avril 2009 (JO du 11 avril) complété par l'arrêté du 30 décembre 2010 et par l'arrêté du 4 décembre 2012 précise la liste des communes classées en zones de revitalisation rurale.

2. Les zones d'aide à finalité régionale sont définies par le décret n° 2007-732 du 7 mai 2007 modifié par le décret n° 2008-1415 du 19 décembre 2008, par le décret n° 2009-925 du 27 juillet 2009, par le décret n° 2010-1628 du 23 décembre 2010 et le décret n° 2011-391 du 13 avril 2011.

2° Amortissement de l'immeuble acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail

- *Le locataire acquéreur est titulaire du contrat depuis l'origine* (CGI, art. 239 *sexies* C, al. 1).

1302-5

Le prix de revient de l'immeuble à inscrire à l'actif du bilan du locataire acquéreur s'entend :
 - du coût d'acquisition du bien déterminé dans les conditions habituelles (prix contractuel de cession) ;
 - majoré, le cas échéant, de la réintégration opérée en application des articles 239 *sexies* à 239 *sexies* B du CGI.

Pour les contrats conclus **depuis le 1^{er} janvier 1996**, le prix de revient de l'immeuble est en outre majoré des quotes-parts de loyers non déductibles en application de l'article 39-10 du CGI (cf. ci-dessus n° 1298-1).

La fraction du prix de revient ainsi défini **qui excède**, le cas échéant, **le prix d'achat du terrain** par le bailleur **est amortie dans les conditions de droit commun** (CGI, art. 239 *sexies* C, premier alinéa). Elle correspond au prix de revient des constructions.

Le prix d'achat du terrain correspond au prix de revient de ce dernier tel qu'il ressort de la comptabilité de l'organisme bailleur.

Pour les **contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 1996** et portant sur les immeubles à usage de bureaux visés au 2^e alinéa de l'article 39-10, le prix de revient des constructions est amorti sur la durée normale d'utilisation du bien restant à courir depuis son acquisition par le bailleur

- *Le locataire acquéreur a acquis les droits attachés au contrat d'un précédent locataire* (CGI, art. 39 *duodecies* A-3 et 239 *sexies* C, al. 2).

1302-6

Le prix de revient de l'immeuble à inscrire à l'actif du bilan du locataire acquéreur correspond à la somme de trois éléments :

- le coût d'acquisition de l'immeuble déterminé dans les conditions habituelles (prix contractuel de cession) ;
- le cas échéant, la réintégration effectuée en application des articles 239 *sexies* à 239 *sexies* B du CGI ;
- et le prix d'acquisition des droits attachés au contrat.

L'immeuble est amorti à concurrence de sa fraction qui correspond aux constructions. Bien entendu, la fraction du prix de revient de l'immeuble qui correspond au terrain ne donne lieu à aucun amortissement.

2. Situation du bailleur.

- a. Principes applicables* (cf. toutefois n° 1298).

1303

L'exercice de l'option d'achat ouverte au preneur en application d'un contrat de crédit-bail mobilier ou immobilier entraîne la sortie du bien qui fait l'objet du contrat de l'actif du bailleur.

Le résultat de la cession du bien est en principe soumis au régime fiscal des plus-values et moins-values prévu aux articles 39 *duodecies* et suivants du CGI.

Toutefois, le régime fiscal des plus-values n'est pas applicable aux résultats réalisés :

- par les sociétés qui ont pour objet la location d'équipement lors de la vente des éléments de l'actif immobilisé faisant l'objet d'une location dans le cadre de leur activité ;
- par les entreprises effectuant des opérations de crédit-bail mobilier ou immobilier lors de la cession des éléments de leur actif immobilisé faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail conclu **depuis le 1^{er} janvier 1996**.

Cette exclusion du régime des plus-values ne s'applique que lorsque l'élément cédé a été préalablement loué avant d'être vendu et que l'acheteur est le locataire lui-même.

Dans ce cas, la plus-value est traitée comme un élément du résultat d'exploitation soumis à l'impôt dans les conditions et au taux de droit commun (CGI, art. 39 *duodecies*-7).

- b. Détermination du résultat de la cession en cas de crédit-bail immobilier.*

1303-1

En cas de cession moyennant un prix global d'un immeuble bâti inscrit à l'actif immobilisé du bilan, le résultat de la cession doit être déterminé en distinguant la part de ce résultat afférente aux constructions d'une part, et au terrain d'autre part.

Ces principes sont applicables notamment au bailleur en cas de cession d'un immeuble qui fait l'objet d'un contrat de crédit-bail, pour la détermination du résultat de la cession du bien au preneur.

1303-2

Remarque : Lorsque le bien n'est pas acquis à l'issue du contrat ou lorsque le contrat de crédit-bail est résilié, les quotes-parts de loyers non déductibles prévues à l'article 39-10, alinéas 1 et 2 (cf. ci-dessus n° 1298-1) sont admises en déduction du résultat imposable.

III. CESSION D'UN BIEN ACQUIS EN EXÉCUTION D'UN CONTRAT DE CRÉDIT-BAIL

(BOI-BIC-PVMV-40-50-30)

1. Détermination de la plus-value.

1304

La plus-value de cession est déterminée par différence entre le prix de cession du bien et son prix de revient, diminué des amortissements pratiqués.

En cas de cession d'un immeuble moyennant un prix global couvrant les constructions et le terrain, il y a lieu de déterminer le résultat de la cession en distinguant la part de ce résultat afférente respectivement aux constructions et au terrain.

2. Régime fiscal de la plus-value de cession.

1305

La cession d'une immobilisation acquise en crédit-bail est soumise au régime des plus-values professionnelles (CGI, art. 39 *duodecies* A).

a. Computation du délai de deux ans.

1305-1

Le délai de deux ans prévu à l'article 39 *duodecies* du CGI s'apprécie à partir de la date à laquelle l'élément considéré est définitivement entré à l'actif de l'entreprise, c'est-à-dire de la date de son acquisition.

Lorsque le bien est acquis en crédit-bail, **cette date est celle du transfert effectif de propriété du bien** au profit de l'entreprise locataire, résultant de la levée de l'option d'achat prévue au contrat.

• Par ailleurs, en cas de cession d'immeubles à usage de bureaux visés au 2^e alinéa de l'article 39-10 du CGI, le délai de détention de deux ans s'apprécie à compter de la date d'inscription du bien à l'actif du bailleur.

b. Qualification de la plus-value. (cf. toutefois n° 1298)

1° Plus-value à court terme.

• *Le bien cédé a été acquis par le souscripteur du contrat de crédit-bail.*

1305-2

La plus-value est à court terme à hauteur :

- des amortissements pratiqués sur le prix de revient du bien (prix de levée de l'option d'achat, majoré le cas échéant pour les immeubles de la réintégration prévue aux articles 239 *sexies* à 239 *sexies* B du CGI) ;

- augmenté de l'amortissement que l'entreprise cédante aurait pu pratiquer selon le mode linéaire si elle avait été propriétaire du bien (« amortissement théorique »).

Toutefois, lorsque le bien cédé est un immeuble, cet amortissement théorique est diminué du montant de la réintégration prévue aux articles 239 *sexies* à 239 *sexies* B du CGI.

• S'agissant des contrats de crédit-bail immobilier conclus depuis le 1^{er} janvier 1996, la plus-value réalisée est considérée comme une plus-value à court terme à hauteur des amortissements pratiqués sur le prix de revient augmentés selon le cas des amortissements que l'entreprise aurait pu pratiquer pendant la période au cours de laquelle elle a été titulaire du contrat, soit de la fraction déduite pendant la même période de la quote-part de loyers prise en compte pour la fixation du prix de vente convenu pour la cession éventuelle de l'immeuble à l'issue du contrat.

La fraction déduite de la quote-part de loyers prise en compte pour la fixation du prix de vente convenu pour la cession éventuelle de l'immeuble à l'issue du contrat est diminuée du montant des sommes réintégrées en application des articles 239 *sexies*, 239 *sexies* A et 239 *sexies* B et du montant des frais d'acquisition compris dans ces loyers (CGI, art. 39 *duodecies* A-4).

• *Le bien cédé a été acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail dont les droits ont été acquis d'un précédent locataire.*

1305-3

La plus-value à court terme est déterminée en tenant compte des amortissements définis ci-dessus, étant précisé que les amortissements pratiqués sur le prix de revient du bien comprennent les amortissements afférents aux droits attachés au contrat.

2° Plus-value à long terme (cf. toutefois n° 1298).

1305-4

La fraction de la plus-value globale qui excède la plus-value à court terme définie ci-dessus relève du régime des plus-values à long terme.

IV. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

(BOI-BIC-PVMV-40-50-40)

1. Cession d'un contrat de crédit-bail mobilier ou immobilier, ou cession d'un bien acquis en application d'un tel contrat (CGI, ann. III, art. 38 *quindecies* J).**a. Obligations du cédant.**

1306

Le locataire qui cède le contrat de crédit-bail ou le bien acquis à l'échéance d'un tel contrat joint à la déclaration de résultats de l'exercice en cours lors de la cession, un état établi sur papier libre comportant les renseignements suivants (CGI, ann. III, art. 38 *quindecies* F) :

- l'identité de l'entreprise et la désignation du bien qui fait l'objet du contrat ;
- la date (de souscription ou d'acquisition) et la durée du contrat ;
- le prix de revient du bien en cause pour le bailleur ;
- le prix convenu au contrat pour l'acceptation de la promesse unilatérale de vente à l'échéance du contrat.

En cas de cession d'un contrat de crédit-bail :

- le prix d'acquisition du contrat si celui-ci a été acquis, et le montant des amortissements éventuellement pratiqués sur les droits afférents au contrat ;
- la date et le prix de cession du contrat ;
- le prix d'acquisition et le prix de cession du contrat sont ventilés, le cas échéant, entre la fraction représentative des constructions et celle représentative du terrain.

En cas de cession d'un bien acquis en crédit-bail :

- le prix d'acquisition du contrat ventilé, le cas échéant, entre la fraction représentative des constructions et celle représentative de terrain ;
- le prix de revient du bien cédé (qui comprend le prix de levée d'option et, le cas échéant, la réintégration prévue à l'article 239 *sexies* à 239 *sexies* B et le prix d'acquisition du contrat) en distinguant les éléments amortissables des éléments non amortissables ;
- le montant des amortissements pratiqués sur le bien objet du contrat (qui comprend les amortissements pratiqués sur le contrat si celui-ci a été acquis et ceux pratiqués à compter de la levée d'option d'achat) ;
- la date et le prix de cession du bien objet du contrat en distinguant les éléments amortissables des éléments non amortissables.

b. Obligations du cessionnaire (CGI, ann. III, art. 38 *quindecies* G).

1307

Les entreprises qui acquièrent des droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier doivent joindre à la déclaration de résultats de l'exercice en cours lors de l'acquisition, un état comportant les renseignements suivants :

- identité de l'entreprise et désignation de l'immeuble qui fait l'objet du contrat ;
- date d'acquisition des droits et durée du contrat ;
- valeur réelle du terrain et de l'ensemble immobilier à la date d'acquisition des droits.

2. Acquisition d'un immeuble résultant de la levée d'une option d'achat**a. Opérations réalisées avec les SICOMI ou les SOFERGIE** (CGI, art. 239 *sexies* II).

1307-1

Les SICOMI sont tenues de fournir, en fin de bail, au locataire acquéreur ainsi qu'à l'administration, les renseignements nécessaires à la détermination du montant de la somme à réintégrer dans les résultats imposables de celui-ci.

Ces renseignements contiennent les éléments qui permettent la détermination du prix de revient amortissable de l'immeuble (CGI, art. 239 *sexies* C). Dès lors, le locataire acquéreur n'est soumis, dans une telle situation, à aucune obligation déclarative particulière.

b. Opérations réalisées avec d'autres organismes (CGI, ann. III, art. 49 *octies* E).

1307-2

Le locataire acquéreur joint à la déclaration de résultats de l'exercice en cours lors de l'acquisition de l'immeuble une attestation délivrée par l'organisme bailleur, sur un document conforme au modèle fixé par l'administration.

Cette attestation comporte les renseignements nécessaires au calcul des sommes à réintégrer dans les résultats imposables de l'entreprise (CGI, art. 239 *sexies* B) ainsi qu'à la détermination du prix de revient de l'immeuble ouvrant droit à l'amortissement, à savoir :

- l'identité et l'adresse du locataire ;
- la date et la durée du contrat ;
- le prix de revient de l'immeuble en distinguant les éléments amortissables des éléments non amortissables ;

- la date d'acquisition de l'immeuble par le locataire ;
- le tableau d'amortissement de l'immeuble ou, le cas échéant, le montant des amortissements qui auraient été normalement admis en déduction pour la détermination du résultat fiscal du bailleur si celui-ci n'est pas soumis à l'impôt sur les bénéfices.

3. Autres obligations.

1307-3

- S'agissant des obligations déclaratives :
 - du locataire pendant la période de location : cf. CGI, ann. III, art. 38 *quindecies* I ;
 - des entreprises qui donnent en location des biens immobiliers dans le cadre d'un contrat de crédit-bail : cf. CGI, ann. III, art. 38 *quindecies* H.

B. OPÉRATIONS DE CRÉDIT-BAIL PORTANT SUR DES FONDS DE COMMERCE OU DES ÉTABLISSEMENTS ARTISANAUX

(CGI, art. 38 *ter* et ann. III, art. 38 *quindecies* E)

1308

Le champ d'application du crédit-bail a été étendu aux acquisitions de fonds de commerce ou d'établissements artisanaux par l'article 3 de la loi n° 86-12 du 6 janvier 1986. Ces dispositions ont été étendues, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 1990, à leurs éléments incorporels non amortissables.

I. OPÉRATIONS DE CRÉDIT-BAIL SUR UN ÉLÉMENT INCORPOREL NON AMORTISSABLE D'UN FONDS DE COMMERCE OU D'UN FONDS ARTISANAL

(CGI, art. 38 *ter* et 39-8 ; BOI-BIC-PVMV-40-50-50)

1. Situation du preneur.

1309

- **En cours de contrat** : la quote-part de loyer retenue pour la fixation du prix de vente convenu pour l'acceptation de la promesse unilatérale de vente n'est pas admise en déduction du résultat imposable du locataire (CGI, art. 39-8, al. 1).
- **En cas de résiliation du contrat** : la quote-part du loyer qui n'a pas été admise en déduction à la date de résiliation du contrat constitue une charge d'exploitation déductible du résultat imposable de l'exercice au cours duquel le contrat est résilié, si elle n'est pas restituée par le bailleur.

- **Au terme du contrat** :

Si le locataire accepte la promesse unilatérale de vente, il devient propriétaire du fonds de commerce ou de l'établissement artisanal. Il doit alors inscrire le fonds à l'actif de son bilan pour son coût d'acquisition. Celui-ci correspond au prix de vente convenu au contrat augmenté de la quote-part de loyer représentative du capital.

Si le locataire n'accepte pas la promesse unilatérale de vente, il convient d'appliquer les règles définies ci-dessus en cas de résiliation de bail.

2. Situation du bailleur.

1310

- **En cours de contrat** : les loyers perçus constituent un produit d'exploitation imposable à l'exclusion, toutefois, des sommes qui correspondent à la quote-part de loyer exclue des charges déductibles du locataire si leur versement fait naître au profit du preneur une dette d'égal montant constatée au bilan de l'entreprise bailleresse.

- **En cas de résiliation du contrat** : si la dette contractée envers le locataire ne lui est pas remboursée, son montant doit être rapporté au résultat imposable de l'exercice au cours duquel le contrat a pris fin, sauf, bien entendu, si ce montant a été pris en compte antérieurement pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices.

- **Au terme du contrat** :

Si le locataire accepte la promesse unilatérale de vente, les conséquences fiscales sont différentes selon que la quote-part représentative du capital a été ou non imposée au cours du contrat :

- cette quote-part représentative du capital n'a pas été imposée au cours du contrat : elle est ajoutée au prix de vente convenu au contrat pour la détermination de la plus-value de cession du fonds ou de l'établissement ;

- cette quote-part a été imposée au cours du contrat : il n'est tenu compte que du prix de vente convenu au contrat pour la détermination de la plus-value de cession du fonds ou de l'établissement.

Si le locataire renonce à la promesse unilatérale de vente, l'annulation de la créance que possède le preneur sur le bailleur constitue pour ce dernier un profit imposable (CGI, art. 38).

Le gain (ou la perte) constaté lors de la cession du bien bénéficie du régime des plus-values ou des moins-values de cession d'éléments d'actif prévu aux articles 39 *duodecies* et suivants du CGI (cf. toutefois n° 1298).

II. OPÉRATIONS DE CRÉDIT-BAIL SUR UN ÉLÉMENT INCORPOREL AMORTISSABLE D'UN FONDS DE COMMERCE OU D'UN FONDS ARTISANAL

- 1311** L'ensemble des règles exposées ci-dessus (§ A), en ce qui concerne les contrats de crédit-bail mobilier ainsi que les obligations déclaratives correspondantes, sont applicables aux contrats de crédit-bail sur les éléments incorporels amortissables.

III. OPÉRATIONS DE CRÉDIT-BAIL SUR DES PARTS SOCIALES OU ACTIONS DE SOCIÉTÉS COMMERCIALES NON NÉGOCIABLES SUR UN MARCHÉ RÉGLEMENTÉ

- 1311-1** Les dispositions évoquées au n°s 1309 et 1310 ci-dessus ont été étendues aux opérations de crédit-bail portant sur certaines parts sociales ou actions de sociétés commerciales non négociables sur un marché réglementé par l'article 27 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises.

C. OPÉRATIONS DE CRÉDIT-BAIL RÉALISÉES PAR LES SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES POUR LE COMMERCE ET L'INDUSTRIE (SICOMI)

- 1312** L'article 96 de la loi de finances pour 1991 organise la suppression progressive du régime d'exonération d'impôt sur les sociétés applicable aux SICOMI.

En principe, les opérations de crédit-bail conclues depuis le 1^{er} janvier 1991 sont imposables dans les conditions de droit commun. Toutefois, les SICOMI peuvent, sur option exercée avant le 1^{er} octobre 1991, conserver le bénéfice du régime spécial d'exonération, à titre transitoire, pour certaines opérations conclues entre le 1^{er} janvier 1991 et le 1^{er} janvier 1996.

Cette exonération s'applique aux contrats de crédit-bail :

- portant sur des immeubles non équipés affectés à une activité industrielle ou commerciale ;
- ou conclues entre le 1^{er} janvier 1993 et le 31 décembre 1995 et portant sur des locaux à usage de **bureaux neufs et vacants au 1^{er} janvier 1992**.

Dans le cadre de cette option, les opérations éligibles au régime dérogatoire bénéficient de l'ensemble des règles particulières énumérées ci-dessous n°s 1312-1 et suiv.

Depuis le 1^{er} janvier 1996, les SICOMI sont imposables à l'IS dans les conditions de droit commun. Afin d'assurer la neutralité du crédit-bail immobilier par rapport au crédit ou à l'autofinancement, le régime qui lui est applicable est aménagé en prenant en compte également des impératifs de développement du territoire.

I. RÉGIME DÉROGATOIRE PRÉVU PAR L'ARTICLE 239 *SEXIES* DU CGI

1. Situation des parties contractantes pendant la durée du bail.

a. *SICOMI*.

- 1312-1** Les SICOMI sont tenues d'amortir leurs immeubles loués selon le régime de droit commun sauf mesures d'assouplissement, étant observé qu'en ce qui concerne le prix d'acquisition des terrains, aucun amortissement ne peut être pratiqué.

Elles peuvent par ailleurs constituer chaque année une provision destinée à couvrir la moins-value que fera apparaître la cession de ce bien à l'issue du contrat de crédit-bail.

b. *Entreprise locataire*.

- 1312-2** L'entreprise locataire est autorisée, pendant toute la durée du bail, à comprendre dans ses charges déductibles l'intégralité des loyers versés.

2. Situation des parties contractantes lors du transfert de propriété.

a. *SICOMI*.

- 1312-3** Lorsque l'entreprise locataire lève l'option d'achat, la moins-value éventuellement constatée dans les écritures de la SICOMI est normalement compensée par le montant de la provision constituée à cet effet.

D'autre part, la SICOMI est tenue de fournir au locataire acquéreur ainsi qu'à l'administration, en fin de bail, les renseignements permettant de déterminer le montant de la somme à réintégrer dans les bénéfices de l'acquéreur.

b. Entreprise locataire.

1° Réintégration à opérer¹.

1312-4 Lorsque le prix de cession de l'immeuble loué en crédit-bail est inférieur à la valeur résiduelle de cet immeuble dans les écritures de la SICOMI, l'entreprise locataire est tenue de réintégrer la fraction des loyers versés correspondant à la différence entre ladite valeur résiduelle et le prix de cession de l'immeuble.

Toutefois, **si le bail est d'une durée d'au moins quinze ans**, la réintégration est limitée à la différence entre le prix de revient du terrain sur lequel est édifié l'immeuble et le prix de cession.

2° Amortissement ultérieur de l'immeuble.

1312-5 Lorsque le contrat de crédit-bail a été conclu **pour une durée d'au moins quinze ans** et que le locataire n'a pas levé l'option d'achat avant l'expiration de la quinzième année, la réintégration éventuellement opérée ne représente en réalité qu'une fraction du terrain. Dans ce cas, le prix de cession augmenté du montant de la réintégration opérée correspond intégralement au prix de revient du terrain ; l'acquéreur ne peut donc pratiquer aucun amortissement à raison de l'immeuble en cause.

En revanche, si la durée du bail est inférieure à quinze ans, le montant de la réintégration éventuelle correspond pour partie aux constructions ; l'acquéreur est autorisé à amortir ces constructions sur leur durée probable d'utilisation et pour la valeur comptable résiduelle qu'elles avaient dans les écritures de la SICOMI.

3° Cession ultérieure de l'immeuble.

1312-6 La plus-value réalisée ultérieurement par l'acquéreur en cas de cession de l'immeuble doit être calculée d'après sa valeur fiscale dans les écritures de l'entreprise.

Pour apprécier le caractère - à long terme ou à court terme - de cette plus-value², il convient de ne tenir compte que du temps écoulé depuis l'acquisition de l'immeuble par le titulaire du contrat de crédit-bail.

3. Cas particulier : sous-location de l'immeuble.

1312-7 Le régime fiscal applicable aux contrats de crédit-bail immobilier conclus avec une SICOMI n'autorise la sous-location de l'immeuble que dans certains cas limitativement prévus.

Afin de permettre aux crédit-preneurs de réaliser certaines opérations, il est désormais admis que, par avenant, les contrats conclus sous le régime spécifique des SICOMI soient placés sous le régime fiscal du crédit-bail immobilier prévu par l'article 57 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

Le crédit-bailleur pourra alors autoriser les crédit-preneur à sous-louer tout ou partie des locaux quelle que soit la qualité du sous-locataire.

II. RÈGLES APPLICABLES AUX CONTRATS CONCLUS DEPUIS LE 1^{er} JANVIER 1996

1. Situation du bailleur.

1313 Le régime dérogatoire d'exonération d'IS est supprimé pour les nouveaux contrats. Le bailleur peut constituer une provision destinée à faire face à la perte subie du fait de la levée d'option sur l'immeuble. Elle est égale à l'excédent de l'amortissement financier du bien sur l'amortissement de dépréciation de droit commun. Cette provision est réintégrée lors de la fin du contrat (cf. ci-dessus n° 1301).

La perte dégagée lors de la levée d'option ne constitue pas une moins-value professionnelle.

2. Situation du preneur.

1314 La situation du preneur est identique à celle énumérée ci-dessus n°^{DS} 1298-1 (en cours de contrat), 1299-2 (en cas de cession du contrat) et 1302-4 (en cas d'acquisition de l'immeuble).

1. La réintégration prévue au I de l'article 239 *sexies* est obligatoire lors du dénouement des opérations de crédit-bail immobilier conclues avec une SOFERGIE, conformément aux dispositions de l'article 239 *sexies* B (cf. n° 1302-4, renvoi n° 1).

2. Cf. toutefois n° 1298.

D. APPORT D'UN CONTRAT DE CRÉDIT-BAIL RÉALISÉ DANS LE CADRE DE L'ARTICLE 151 OCTIES DU CGI

1315 L'article 151 *octies* du CGI permet en cas d'apport d'une entreprise individuelle à une société de ne pas taxer immédiatement les plus-values qui en résultent (cf. n° 1283).

1316

• la plus-value correspondant aux droits afférents à des **contrats de crédit-bail assimilés à des immobilisations amortissables** n'est pas imposée au nom de l'apporteur. La société bénéficiaire de l'apport doit rapporter cette plus-value dans ses bénéfices imposables par parts égales sur une durée de cinq ans pour les droits afférents aux biens mobiliers et sur une durée de quinze ans pour les droits afférents à des constructions.

Toutefois par dérogation, l'apporteur peut opter pour l'imposition au taux réduit de la plus-value à long terme globale afférente aux immobilisations amortissables constatées lors de l'opération comprenant, le cas échéant, la plus-value à long terme constatée à raison du transfert du contrat (cf. ci-dessus n° 1283).

• la plus-value constatée à raison de l'apport de droits assimilés à des **immobilisations non amortissables** (terrain) fait l'objet d'un report jusqu'à la date de cession, du rachat ou de l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport de l'entreprise ou jusqu'à la cession par la société bénéficiaire des droits afférents aux éléments non amortissables si elle est antérieure (cf. n° 1283-2 pour plus de précisions). Il en est de même en cas de cession des biens eux-mêmes si la société locataire a levé l'option d'achat à l'échéance du contrat.

Le montant de l'apport est alors imposé au nom de l'apporteur (CGI, art. 151 *octies*). La plus-value réalisée depuis cette date fait l'objet d'une imposition au nom de la société bénéficiaire ; elle est calculée d'après la valeur pour laquelle les droits ont été inscrits dans ses écritures.

1317

Sont concernés par cette mesure :

- les contrats de crédit-bail mobilier conclus dans le cadre des 1^{er} et 2^o de l'article 1^{er} de la loi du 2 juillet 1996 relative aux entreprises pratiquant le crédit-bail ;

- les contrats de crédit-bail portant sur des éléments incorporels amortissables d'un fonds de commerce visés à l'article 210 A-5, alinéa 3 du CGI.

Sont en revanche **exclus**, les contrats de crédit-bail portant sur l'ensemble du fonds de commerce et qui sont visés par le 3^o de l'article 1^{er} de la loi du 2 juillet 1966 déjà citée.

1318

1319

titre 3

régimes d'imposition

(BOI-BIC-DECLA)

1320

Les personnes exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale sont assujetties à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux selon un régime réel d'imposition (régime du bénéfice réel ou régime simplifié d'imposition) ou selon le régime des micro-entreprises. Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés sont obligatoirement imposées d'après leur bénéfice réel (régime du bénéfice réel proprement dit ou régime simplifié).

Le champ d'application de ces différents régimes est déterminé en fonction de critères communs à l'impôt sur le revenu et aux taxes sur le chiffre d'affaires. Toutefois, il comporte quelques différences suivant la catégorie d'impôt considérée (cf. dispositions propres au chiffre d'affaires, TCA n^{os} 2708 ; 2620 et suiv. ; 2625 et suiv.).

On examinera successivement :

- le champ d'application des différents régimes d'imposition ;
- le régime des micro-entreprises ;
- le régime du bénéfice réel ;
- le régime simplifié d'imposition ;

chapitre premier

champ d'application des différents régimes d'imposition

1321

Les entreprises sont imposables d'après l'un ou l'autre des régimes d'imposition prévus par la loi (micro-entreprises, régime simplifié d'imposition, régime du bénéfice réel), en fonction du montant de leur chiffre d'affaires annuel, de la nature de leur activité et, le cas échéant, de leur forme juridique.

A. CHIFFRES D'AFFAIRES À PRENDRE EN CONSIDÉRATION

(CGI, art. 50-0, 302 septies A, 302 septies A bis ; BOI-BIC-DECLA-10-10)

I. CHIFFRES D'AFFAIRES LIMITES

1322

Sous réserve de certaines exclusions limitativement énumérées par la loi et des dispositions applicables en cas de dépassement des chiffres d'affaires limites, le **régime des micro-entreprises** s'applique aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel, ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile¹ n'excède pas (CGI, art. 50-0) :

• Pour les chiffres d'affaires réalisés au cours des années 2011 et suivantes :

- **81 500 €** hors taxes, s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, à l'exclusion de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés, autres que ceux mentionnés aux 1° à 3° du III de l'article 1407 du CGI ;

- **32 600 €** hors taxes s'il s'agit d'autres entreprises.

Le **régime simplifié d'imposition** s'applique de plein droit aux entreprises dont le chiffre d'affaires, supérieur aux limites prévues pour l'application du régime des micro-entreprises défini ci-dessus, n'excède pas les chiffres suivants (CGI, art. 302 septies A et 302 septies A bis) :

• Pour les chiffres d'affaires réalisés au cours des années 2011 et suivantes :

- **777 000 € HT** pour les entreprises dont le commerce principal est de vendre¹ des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement ;

- **234 000 € HT** pour les autres entreprises.

Les entreprises sont obligatoirement placées sous **les régimes du bénéfice et du chiffre d'affaires réels** lorsque leur chiffre d'affaires excède les limites fixées pour l'application du régime simplifié d'imposition. Mais elles relèvent du régime du chiffre d'affaires réel, en tout état de cause, à raison des opérations exclues du régime simplifié en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (cf. TCA n° 2626).

II. DÉTERMINATION DES CHIFFRES D'AFFAIRES ANNUELS

1323

1. Les opérations à retenir. Le chiffre d'affaires annuel à retenir s'entend des opérations que l'entreprise a réalisées pendant l'année, quelles que soient les dates des encaissements correspondants.

Il n'est pas tenu compte des recettes de caractère exceptionnel, telles que le produit de cession des éléments de l'actif immobilisé.

Lorsqu'un contribuable exploite plusieurs entreprises, c'est le chiffre d'affaires global qui doit être pris en considération pour apprécier si la limite légale est ou non dépassée.

1324

2. Limites applicables. Lorsque le redevable effectue des opérations entrant exclusivement dans l'une ou l'autre des deux catégories pour lesquelles la loi fixe des limites distinctes, la limite à prendre en considération pour déterminer le régime d'imposition applicable est celle qui correspond à la nature des opérations accomplies.

En cas d'activité mixte, c'est-à-dire lorsque l'entreprise rend des services et effectue, en outre, des ventes ou fournit des marchandises, il est nécessaire de faire une distinction suivant les conditions dans lesquelles elle exerce son activité. En matière de **RSI** :

- c'est la limite de **777 000 €** qui doit être adoptée lorsque l'entreprise fournit non seulement la main-d'œuvre, mais aussi les matériaux ou matières premières entrant à titre principal dans l'ouvrage qu'elle s'est chargée d'exécuter (entreprises de bâtiment, de charpente, de menuiserie, de terrassement ou de nivellement, etc.) ;

- c'est la limite de **234 000 €** qui est à retenir lorsque l'exploitant ne fait que prêter ses services et n'effectue aucune fourniture (entrepreneur de transport), ou ne fournit que les produits accessoires ou ingrédients (tailleurs à façon qui se bornent à fournir le fil et les boutons, teinturiers, blanchisseurs, cordonniers, etc.).

Lorsque l'activité d'une entreprise se rattache à la fois aux deux catégories d'opérations définies au n° 1322, le régime simplifié d'imposition n'est applicable que si le chiffre d'affaires hors taxes global annuel de l'entreprise n'excède pas **777 000 €**, et si à l'intérieur de ce plafond,

1. Cf. toutefois n° 1326.

le chiffre d'affaires annuel afférent aux opérations autres que les ventes ou la fourniture de logement ne dépasse pas **234 000 €**.

1324-1

Lorsqu'un contribuable exerce une activité consistant d'une part, en la vente de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou à fournir le logement et, d'autre part, en la réalisation de prestations de services, **le régime des micro-entreprises** n'est applicable que si son chiffre d'affaires global n'excède pas **81 500 € HT** et si le chiffre d'affaires annuel afférent aux prestations de services ne dépasse pas **32 600 € HT**. Cette règle s'applique notamment aux entrepreneurs de bâtiment qui fournissent la main d'œuvre et les matériaux entrant à titre principal dans l'ouvrage. En revanche, la limite de **32 600 € HT** est la seule applicable lorsque le contribuable ne réalisant que des prestations de services, n'effectue aucune fourniture (entreprise de transport par exemple) ou ne fournit que les produits accessoires ou ingrédients (tailleurs à façon qui se bornent à fournir le fil et les boutons ou autres accessoires nécessaires à la confection, cordonniers, teinturiers, blanchisseurs, etc.). En ce qui concerne l'application de ces principes aux prothésistes dentaires, cf. RES N° 2006/44.

1325

3. Variations du chiffre d'affaires. Les entreprises dont le chiffre d'affaires s'abaisse au-dessous des limites du RSI peuvent être placées sous ce régime dès le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle leur chiffre d'affaires est devenu inférieur aux limites légales (s'agissant de la possibilité pour les entreprises intéressées d'opter pour le régime réel, cf. n^{os} 1332 et suiv.).

En revanche, un dépassement des limites n'a pas d'effet immédiat au regard du régime d'imposition applicable. En effet, en matière d'imposition des bénéficiaires, le régime simplifié demeure applicable pour l'établissement des impositions dues au titre de la première année au cours de laquelle les chiffres d'affaires limites sont dépassés (sauf en cas de changement d'activité).

A compter du **1^{er} janvier 2008**, le régime des micro-entreprises demeure applicable [sous réserve que les contribuables soient pour la totalité de l'année en cause non redevables de la TVA (cf. n° 1331)] pour l'établissement de l'imposition due au titre des **deux premières années** au cours desquelles les chiffres d'affaires limites sont dépassés (CGI, art. 50-0-1, 5^e alinéa). Ces dispositions ne s'appliquent pas en cas de changement d'activité (CGI, art. 50-0-1 6^e alinéa).

4. Cas particuliers :

1326

a. Entreprises nouvelles ou cessant leur activité en cours d'année. Pour déterminer le régime applicable aux entreprises nouvelles ou aux contribuables qui cessent leur activité en cours d'année, il convient d'ajuster les chiffres limites annuels au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise au cours de l'année de création ou de cessation. L'ajustement *prorata temporis* du chiffre d'affaires limite est effectué en fonction du nombre de jours d'activité par rapport à 365.

Pour les contribuables déjà placés sous le régime des micro-entreprises qui créent une nouvelle entreprise en cours d'année, il convient d'ajuster *prorata temporis* le chiffre d'affaires réalisé par l'intéressé dans cette entreprise avant de le globaliser avec le chiffre d'affaires de l'ensemble de ses autres entreprises. En revanche, en cas de création d'un nouvel établissement sans création d'une entreprise nouvelle, il convient de retenir le chiffre d'affaires effectivement réalisé par l'intéressé dans tous ses établissements et entreprises, sans ajustement *prorata temporis*. Ces règles s'appliquent également en cas de fermeture en cours d'année d'une entreprise ou d'un établissement.

Il est à noter que la réduction *prorata temporis* du chiffre d'affaires limite ne doit pas être appliquée aux entreprises saisonnières.

Par ailleurs, à compter du 1^{er} janvier 2009, pour les entreprises qui ont exercé l'option pour le **régime du micro-social** prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale avant le **31 décembre 2010**, le chiffre d'affaires annuel n'est pas ajusté au prorata du temps d'activité ou d'exploitation pour l'application du 1^{er} de l'article 50-0 du CGI.

1327

b. Membres d'une même famille exploitant des entreprises distinctes. Lorsque deux ou plusieurs membres d'une même famille soumis à l'impôt sur le revenu sous une cote unique exploitent des entreprises distinctes, il faut considérer isolément la situation de chacun des membres de la famille.

1328

c. Contribuable relevant du régime des micro-entreprises exploitant personnellement plusieurs entreprises commerciales : Dans ce cas, le chiffre d'affaires à comparer aux limites définies au n° 1322, appréciées s'il y a lieu dans les conditions prévues au n° 1324-1, s'entend du montant de son chiffre d'affaires global annuel réalisé dans l'ensemble de ses entreprises, que celles-ci forment ou non des entreprises distinctes (CGI, art. 50-0-2-a).

**B. ENTREPRISES OU OPÉRATIONS EXCLUES DU RÉGIME SIMPLIFIÉ
OU DU RÉGIME DES MICRO-ENTREPRISES**

(BOI-BIC-DECLA-10-20)

1329 **1. Redevables et opérations exclues du régime simplifié.** Le régime simplifié d'imposition ne s'applique pas aux personnes physiques ou morales ni aux groupements de personnes de droit ou de fait qui exercent une activité occulte au sens du troisième alinéa de l'article L 169 du LPF (CGI, art. 302 septies A ter B).

Par ailleurs, certaines opérations sont exclues du régime simplifié, mais seulement en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, cf. TCA, n^{os} 2625 et 2626.

2. Redevables et opérations exclus du régime des micro-entreprises (CGI, art. 50-0-2).

a. Exclusion générale concernant l'ensemble des personnes morales ou organismes quel que soit leur régime fiscal.

1330 Sont exclus du régime des micro-entreprises l'ensemble des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés ou relevant du régime des sociétés de personnes défini à l'article 8, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires. Le régime des micro-entreprises n'est donc susceptible de s'appliquer qu'aux entrepreneurs individuels.

b. Exclusion générale concernant les contribuables redevables de la TVA de plein droit ou sur option.

1331 Toute entreprise redevable de la TVA de plein droit ou sur option pour tout ou partie de l'année est, de droit, exclue du régime des micro-entreprises même si son chiffre d'affaires est inférieur aux limites d'application de ce régime. En d'autres termes, le régime des micro-entreprises est réservé aux entreprises qui ne réalisent que des opérations non soumises à la TVA ou qui bénéficient pour l'année entière du régime de franchise en base TVA (cf. TCA, n^o 2691).

1331-1 **c. Exclusion, à compter du 1^{er} février 2009, des contribuables dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire** (CGI, art. 50-0-2-h).

Les contribuables dont tout ou partie des biens professionnels sont compris dans un patrimoine fiduciaire en application d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du code civil sont exclus du régime des micro-entreprises.

1331-2 **d. Exclusion des contribuables qui exercent une activité occulte** (CGI, art. 50-0-2-i).

A compter de l'imposition des revenus afférents à l'année 2009, les contribuables qui exercent une activité occulte au sens du troisième alinéa de l'article L. 169 du LPF sont exclus du régime des micro-entreprises.

e. Exclusions dues à la nature des opérations.

1331-3 Certaines opérations limitativement énumérées par la loi sont exclues du régime des micro-entreprises. Il s'agit :

- des opérations portant sur des immeubles, des fonds de commerce ou des actions ou parts de sociétés immobilières et dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ;

- des opérations de location de matériels ou de biens de consommation durable (activités de crédit-bail par exemple). Toutefois, cette exclusion n'est pas applicable lorsque ces opérations présentent un caractère accessoire et connexe ;

- des opérations réalisées sur un marché à terme d'instruments financiers ou d'options négociables ou sur des bons d'option et des opérations à terme sur marchandises sur un marché réglementé, effectuées dans les conditions prévues au 8^o du I de l'article 35 du CGI.

C. OPTIONS

(CGI, art. 50-0-4, ann. II, art. 267 *quinquies* à 267 septies C ; BOI-BIC-DECLA-10-30)

1332 Le régime des micro-entreprises et le régime simplifié constituent le régime de droit commun des entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites visées ci-dessus au n^o 1322 (sous réserve des exclusions ; cf. n^{os} 1329 à 1331-1). Mais ces régimes ne présentent pas un caractère obligatoire et les exploitants peuvent s'y soustraire en optant pour un régime réel d'imposition.

Par contre, aucune option n'est ouverte aux exploitants placés de plein droit sous le régime du bénéfice et du chiffre d'affaires réels.

I. DÉLAIS D'OPTION

1333 1. Option pour un régime réel d'imposition des contribuables relevant du régime des micro-entreprises (CGI, art. 50-0-4).

Les entreprises placées dans le champ d'application du régime des micro-entreprises peuvent opter pour un régime réel d'imposition. Cette option doit être exercée avant le 1^{er} février de la 1^{re} année au titre de laquelle le contribuable souhaite bénéficier du régime réel. Toutefois, les entreprises soumises de plein droit à un régime réel d'imposition l'année précédant celle au titre de laquelle elles sont placées sous le régime des micro-entreprises, peuvent exercer une option pour un régime réel d'imposition l'année suivante, avant le 1^{er} février. Cette dernière option est valable pour l'année précédant celle au cours de laquelle elle est exercée. En cas de création, l'option peut être exercée sur la déclaration visée au 1^o du I de l'article 286 du CGI.

1334 2. Option des entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition pour le régime du bénéfice réel (CGI, ann. II, art. 267 *quinquies* et 267 *septies* A). Cette option doit être notifiée à l'administration avant le 1^{er} février de la première année au titre de laquelle l'entreprise désire appliquer le régime du bénéfice et du chiffre d'affaires réels.**1334-1 3. Option des entreprises nouvelles pour un régime réel d'imposition** (CGI, art. 302 *septies* A *ter*). Les entreprises nouvelles exercent leur option pour le régime simplifié d'imposition ou pour le régime d'imposition du bénéfice réel dans les délais prévus pour le dépôt de la déclaration concernant leur premier exercice ou leur première période d'activité visée à l'article 53 A du CGI ou au 1 de l'article 223 du CGI.

II. VALIDITÉ, RECONDUCTION, RENONCIATION

1335 1. Validité. L'option des entreprises placées de plein droit sous le RSI pour le régime du bénéfice réel produit effet pour l'année au cours de laquelle elle est exercée et l'année suivante. Elle est irrévocable pendant cette période.

Pour les entreprises nouvelles, cette option est valable jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle du début de l'activité.

1335-1 Les options des entreprises relevant du régime des micro-entreprises pour un régime réel d'imposition sont valables deux ans, tant que l'entreprise reste de manière continue dans le champ d'application du régime des micro-entreprises (CGI, art. 50-0-4-2^o alinéa).**1336 2. Reconduction.** L'option des entreprises placées de plein droit sous le RSI pour le régime du bénéfice réel est reconduite tacitement par période de deux ans. Elle est irrévocable pendant cette période. Les options mentionnées au n^o 1335-1 sont reconduites tacitement par période de deux ans (CGI, art. 50-0-4-2^o alinéa).**1337 3. Renonciation.**

Pour être valable, la renonciation à l'option doit être adressée à l'administration avant le 1^{er} février de l'année suivant la période pour laquelle l'option a été exercée ou reconduite tacitement (CGI, ann. II, art. 267 *septies* A et 267 *quinquies*-III ; CGI, art. 50-0-4).

III. EFFETS DE L'OPTION

1338 Les contribuables qui exercent pour la première fois l'option pour un régime réel d'imposition peuvent constater en franchise d'impôt les plus-values acquises, à la date de prise d'effet de cette option, par les **éléments non amortissables** de leur actif immobilisé (cf. n^o 1271).

1339

1346

chapitre 2

régime des micro-entreprises
(CGI, art. 50-0 modifié ; BOI-BIC-DECLA)

I. CHIFFRES D'AFFAIRES LIMITES

1347 Sont soumises au régime des micro-entreprises, les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas les limites indiquées au n^o 1322, appréciées s'il y a lieu dans les conditions prévues au n^o 1324-1.

II. ENTREPRISES OU OPÉRATIONS EXCLUES DU RÉGIME(cf. n^{os} 1330 à 1330-1)**III. OPTION POUR UN RÉGIME RÉEL D'IMPOSITION**

- 1348** Les entreprises placées dans le champ d'application du régime des micro-entreprises peuvent opter pour un régime réel d'imposition, dans les délais indiqués au n^o 1333. S'agissant de la validité de l'option, de sa reconduction, ou de la renonciation à l'option, cf. respectivement n^{os} 1335, 1336, 1337.

IV. DÉTERMINATION DU RÉSULTAT IMPOSABLE

- 1349** Les éléments d'imposition des contribuables qui relèvent du régime des micro-entreprises comprennent :

- le bénéfice imposable, avant prise en compte des plus ou moins-values à court terme. Ce bénéfice est déterminé de manière forfaitaire ;
- et les plus ou moins-values provenant de la cession des biens affectés à l'exploitation, déterminées selon le mode réel.

1. Détermination du bénéfice imposable avant prise en compte des plus ou moins-values professionnelles

- 1349-1** Le bénéfice imposable, avant prise en compte des plus ou moins-values provenant de la cession des biens affectés à l'exploitation, est égal au montant du chiffre d'affaires hors taxes diminué d'un abattement forfaitaire.

Cet abattement est égal à (CGI, art. 50-0-1, 3^e alinéa) :

- 71 % pour le chiffre d'affaires ou, en cas d'activité mixte, la part du chiffre d'affaires global provenant de la vente de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de la fourniture du logement (à l'exclusion, pour l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2009 et des années suivantes, de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés, autres que ceux mentionnés aux 1^o à 3^o du III de l'article 1407 du CGI) ;
- 50 % pour le chiffre d'affaires ou, en cas d'activité mixte, la part du chiffre d'affaires global provenant d'autres activités (prestations de services et, à compter du 1^{er} janvier 2009, location en meublé mentionné ci-dessus).

Chacun de ces abattements ne peut être inférieur à **305 €**.

Remarque : à compter du 1^{er} janvier 2008, les contribuables appliquent les abattements représentatifs de leurs frais quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires ou de leurs recettes, y compris sur la fraction excédant les seuils principaux d'application du régime des micro-entreprises, dans la mesure où ils demeurent éligibles à ce régime (rapprocher du n^o 1325).

2. Détermination des plus ou moins-values

- 1349-2** Les plus ou moins-values provenant de la cession de biens affectés à l'exploitation sont déterminées et imposées dans les conditions de droit commun prévues aux articles 39 *duodecies* à 39 *quindecies* (cf. n^{os} 1225 et suiv.), sous réserve des dispositions de l'article 151 *septies* du CGI (cf. n^o 1263). Les abattements forfaitaires pour charges étant réputés tenir compte des amortissements pratiqués selon le mode linéaire pour la détermination des plus ou moins-values de cession, il convient pour le calcul de ces dernières de déduire du prix de revient des immobilisations les amortissements linéaires qui doivent être reconstitués sur un état joint à la déclaration n^o 2042 de l'année au titre de laquelle les plus ou moins-values sont déclarées.

V. OBLIGATIONS DES ENTREPRISES**1. Obligations comptables** (CGI, art. 50-0-5)

- 1350** Les entreprises qui n'ont pas exercé l'option pour un régime réel d'imposition (cf. n^o 1333), doivent tenir et présenter, sur demande de l'administration, un livre-journal servi au jour le jour et présentant le détail de leur recettes professionnelles, appuyées des factures et de toutes autres pièces justificatives. Elles doivent également, lorsque leur commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, tenir et présenter, sur demande de l'administration, un registre récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats.

2. Obligations déclaratives

a. Déclaration d'existence.

1351 La déclaration d'existence et d'identification doit être faite dans les quinze jours du début d'activité auprès du centre de formalités des entreprises (CFE) compétent (cf. articles 371 AI à 371 AS de l'annexe II). Le contribuable indique notamment au CFE ou au service des impôts dont il dépend s'il estime, compte tenu de son chiffre d'affaires prévisionnel, bénéficiaire du régime des micro-entreprises ou s'il souhaite d'ores et déjà opter pour un régime réel d'imposition.

b. **Déclaration du chiffre d'affaires à reporter sur la déclaration de revenus** (CGI, art. 50-0-3).

1351-1 Les contribuables placés sous le régime des micro-entreprises sont dispensés du dépôt d'une déclaration de résultats.

Ils portent directement le montant du chiffre d'affaires annuel et des plus ou moins-values réalisées ou subies au cours de cette même année sur la déclaration des revenus modèle 2042.

c. Règles applicables en cas de cession ou de cessation d'activité.

1351-2 Les contribuables qui cessent ou cèdent leur activité en cours d'année sont tenus de faire parvenir à l'administration, dans le délai de 60 jours déterminé dans les conditions prévues à l'article 201-1 du CGI, la déclaration prévue ci-dessus (CGI, art. 201-3 bis). Ce délai est porté à six mois en cas de décès de l'exploitant.

d. **Incidences en matière de contrôle fiscal : cas de mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office** (LPF, art. L. 73-1^o bis ; cf. RC, n° 7183).

VI. VERSEMENT FORFAITAIRE LIBÉRAIRE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU POUR LE MICRO-ENTREPRENEUR (RÉGIME DE L'AUTO-ENTREPRENEUR)

(CGI, art. 151-0)

1352 L'article 1^{er} de la loi n° 2008-776 de modernisation de l'économie crée pour certains contribuables un régime **simplifié et libérateur** de paiement de leur impôt sur le revenu et de leurs charges sociales. Ce nouveau régime est entré en vigueur le **1^{er} janvier 2009**.

1. Champ d'application du versement libérateur de l'impôt sur le revenu

a. **Relever d'un régime des micro-entreprises (micro-BIC ou déclaratif spécial BNC).**

Seuls les exploitants individuels relevant du régime des micro-entreprises (micro-BIC ou déclaratif spécial BNC) peuvent bénéficier du versement libérateur de l'impôt sur le revenu.

Sont ainsi placées dans le champ d'application du versement libérateur de l'impôt sur le revenu les personnes qui :

- exploitent à titre individuel, à l'exclusion des sociétés de personnes ou de capitaux ;
- exercent une activité non exclue par la loi du régime des micro-entreprises ;
- exploitent une entreprise dont le chiffre d'affaires ou les recettes annuels n'excèdent pas les seuils indiqués au n° 1322 ;
- bénéficient du régime de franchise en base de TVA, lorsqu'elles n'en sont pas exonérées ;
- n'ont pas opté pour un régime réel d'imposition pour la TVA ou pour la détermination de leur revenu professionnel en catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux.

b. **Avoir des revenus inférieurs ou égaux à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu.**

Pour bénéficier du versement libérateur au titre de l'année N, les exploitants doivent avoir perçu, pour le foyer fiscal et au titre de l'avant-dernière année (année N-2), des revenus inférieurs ou égaux, pour une part de quotient familial, à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédant celle au titre de laquelle l'option est exercée (année N-1). Cette limite est majorée respectivement de 50 % ou 25 % par demi-part ou quart de part supplémentaire.

c. **Avoir opté pour le régime micro-social**

Le régime micro-social, codifié à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale est optionnel. Il permet un calcul mensuel ou trimestriel des cotisations et contributions de sécurité sociale. L'option doit être adressée aux caisses du RSI (Règlement simplifié des cotisations et contributions des travailleurs indépendants), au plus tard le 31 décembre de l'année précédant

celle au titre de laquelle elle est exercée. En cas de création d'activité, l'option doit être exercée au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit celui de la création.

Le contribuable qui souhaite opter pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu doit avoir opté pour le régime du micro-social. Il peut dès lors, soit opter simultanément pour ces deux régimes, soit opter dans un premier temps pour le régime du micro-social lorsqu'il en respecte les conditions, puis ultérieurement pour le régime du versement libératoire fiscal, sous réserve de respecter les délais d'option précités. Le contribuable peut opter pour le régime du micro-social sans opter pour le régime du versement libératoire à l'impôt sur le revenu. A l'inverse, il ne peut pas opter pour le régime du versement libératoire à l'impôt sur le revenu sans avoir opté pour le régime du micro-social.

1353 2. Modalités d'application du versement libératoire de l'impôt sur le revenu

a. Précisions relatives à l'option

Le versement libératoire de l'impôt sur le revenu s'applique sur option expresse des exploitants qui remplissent les conditions posées au I de l'article 151-0 du CGI. Au titre d'un même foyer fiscal, l'option pour le dispositif institué par l'article 151-0 s'applique distinctement pour chacun de ses membres dès lors qu'ils exercent des activités professionnelles distinctes, étant observé que s'ils exercent en commun, l'option pour le versement libératoire ne leur est pas ouverte dans la mesure où ils ne relèvent pas d'un régime micro-entreprises. L'option est adressée à la caisse du RSI dont relève l'intéressé au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle elle est exercée. Par exception, en cas de création d'activité, l'option doit être exercée au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit celui de la création, et elle peut être exercée auprès du centre de formalité des entreprises.

Conformément à l'article 41 DG *ter* de l'annexe III au CGI, l'option est exercée selon les modalités prévue à l'article R. 133-30-1 du code de la sécurité sociale, au moyen d'un formulaire dont le modèle sera fixé par arrêté, ou bien sur le site internet déclaratif www.lautoentrepreneur.fr.

Remarque : L'option n'emporte aucun effet sur les plus-values professionnelles provenant de la cession de biens affectés à l'exploitation qui demeurent déterminées et imposées dans les conditions de droit commun.

b. Détermination du versement libératoire de l'impôt sur le revenu.

Le versement libératoire de l'impôt sur le revenu est liquidé par application, au montant du chiffre d'affaires ou des recettes, hors taxes, de l'un des taux suivants :

- 1 % pour les entreprises de vente ou de fourniture de logement ;
- 1,7 % pour les entreprises de prestations de services ;
- 2,2 % pour les entreprises non commerciales (libérales...).

L'assiette du versement est constituée du chiffre d'affaires ou des recettes réalisés au titre du mois ou du trimestre de référence. Il est rappelé que les exploitants bénéficiant du régime des micro-entreprises peuvent être éligibles aux régimes d'exonération prévus aux articles 44 *octies*, 44 *octies* A, 44 *sexies* A, 44 *undecies*, 44 *duodecies*, 44 *terdecies* du CGI. Dans la mesure où le dispositif instauré à l'article 151-0 du même code prévoit une taxation selon le chiffre d'affaires ou les recettes, et non sur un résultat net, il n'est pas possible, en cas d'option pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu, de bénéficier des ces exonérations qui sont déterminées selon le résultat net de l'entreprise. Le contribuable qui souhaite bénéficier de ces dispositifs doit par conséquent demeurer imposable sous le régime de la micro-entreprise, et opter, s'il le souhaite, pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu seulement à l'issue des périodes d'exonération.

1354 c. Modalités de déclaration et de paiement

L'exploitant individuel doit déposer, mensuellement ou trimestriellement, selon l'option formulée, la déclaration prévue à l'article R. 133-30-2 du code de la sécurité sociale, auprès de l'organisme chargé de l'encaissement des cotisations et contributions sociales dues à titre personnel, c'est-à-dire auprès du centre de paiement du RSI, guichet unique de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et de l'impôt sur le revenu dus au titre de l'activité professionnelle bénéficiant du dispositif du versement libératoire. Le paiement des sommes dues (cotisations et contributions sociales et, le cas échéant, impôt sur le revenu) est effectué simultanément auprès du même organisme.

L'article R. 133-30-2 du code de la sécurité sociale dispose que la déclaration est transmise accompagnée du règlement des sommes dues, au plus tard :

- pour les exploitants ayant opté pour le versement mensuel, à la fin du mois suivant ;
- pour les exploitants ayant opté pour le versement trimestriel, les 30 avril, 31 juillet, 31 octobre de l'année et 31 janvier de l'année suivante, au titre de chaque trimestre civil.

Par dérogation, en cas de début d'activité, la première déclaration du chiffre d'affaires ou des recettes et le paiement correspondant, portent sur les sommes dues pour la période comprise entre le début d'activité et la fin :

- des trois mois civils consécutifs suivants pour un exploitant ayant opté pour un versement mensuel ;
- du trimestre civil suivant, pour un exploitant ayant opté pour un versement trimestriel.

Si l'exploitant n'a réalisé aucun chiffre d'affaires ou aucune recette, il n'est pas tenu de transmettre le formulaire.

Le formulaire peut être transmis par voie électronique, dans les conditions mentionnées à l'article L. 133-5 du code de la sécurité sociale. Le paiement correspondant peut aussi être effectué sous forme dématérialisée.

Conformément au V de l'article 151-0 du CGI, le montant du chiffre d'affaires ou des recettes annuels ainsi que le montant des plus-values doivent être portés sur la déclaration d'impôt sur le revenu correspondante, étant rappelé que ces dernières demeurent soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun.

En cas de non-paiement des sommes dues aux dates mentionnées à l'article R. 133-30-2 du code de la sécurité sociale, il est appliqué, conformément aux dispositions de l'article R. 133-30-6 du même code, une majoration de retard de 5 % calculée sur le montant dû et non versé aux dates limites d'exigibilité et de 0,4 % du montant dû par mois ou fraction de mois écoulé à compter des dates d'exigibilité.

1355

d. Effets du versement libératoire

L'option a pour effet de libérer de l'impôt sur le revenu les revenus de l'activité professionnelle pour laquelle elle est exercée, selon les dispositions du V de l'article 151-0 du CGI. Ainsi, aucune régularisation ne doit être effectuée en N+ 1 au titre des versements effectués en N, ces derniers étant définitifs. L'impôt sur le revenu établi en N+ 1 sur les revenus de N soumis au barème n'est alors dû qu'en proportion de la part des revenus autres que ceux soumis au versement libératoire. Ces revenus doivent néanmoins être reportés sur la déclaration 2042, y compris dans l'hypothèse où il n'a pas de revenus autres que ceux soumis au prélèvement libératoire.

En ce qui concerne les effets du versement libératoire sur d'autres dispositifs fiscaux (calcul de l'IR, détermination du revenu fiscal de référence, prime pour l'emploi, bouclier fiscal, plan d'épargne retraite populaire)..

1356

3. Sortie du dispositif du versement libératoire de l'impôt sur le revenu.

a. Dénonciation de l'option

Le régime du versement libératoire prend fin en cas de dénonciation de celui-ci par l'exploitant. Selon le IV de l'article 151-0 du CGI, cette dénonciation doit s'effectuer sous les mêmes formes et conditions que l'option. Elle doit donc être adressée à la caisse du RSI dont le travailleur indépendant relève, au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle elle est exercée.

b. Sortie du régime des micro-entreprises

Le dispositif du versement libératoire prend fin en cas de sortie du régime des micro-entreprises. Cette sortie peut trouver son origine dans :

- le dépassement des seuils du régime des micro-entreprises ;
- l'option pour un régime réel d'imposition.

1357

1362

chapitre 3

régime du bénéfice réel

(BOI-BIC-DECLA)

1363

Les règles qui régissent le calcul des bases d'imposition des entreprises passibles de l'impôt sur le revenu et qui relèvent du régime du bénéfice réel de plein droit ou sur option (cf. n^{os} 1321 et suiv.) sont exposées aux n^{os} 1008 et suiv. Par ailleurs, ces entreprises sont soumises aux obligations suivantes.

A. OBLIGATIONS FISCALES

(BOI-BIC-DECLA-30-10)

I. DÉCLARATION SPÉCIALE DE RÉSULTATS

(CGI, art. 53 A)

La loi prévoit le dépôt, par l'exploitant, d'une déclaration spéciale des résultats, accompagnée de différents documents.

1364

1. Déclaration. Les exploitants sont tenus de souscrire chaque année une déclaration spéciale (modèle n° 2031) permettant de déterminer et de contrôler leur résultat fiscal (bénéficiaire ou déficitaire) de l'année ou de l'exercice précédent. En ce qui concerne la souscription par voie électronique de cette déclaration, cf. ci-dessous n° 1365.

Cette déclaration, obligatoirement signée, doit être produite en un seul exemplaire auprès du service dont dépend le siège de la direction de l'entreprise ou, à défaut, le lieu d'exercice de la profession ou le lieu du principal établissement.

Les **sociétés de construction-vente** non passibles de l'IS et dont l'activité porte sur un seul immeuble ou groupe d'immeubles souscrivent cette déclaration auprès du service du lieu de situation des constructions.

En ce qui concerne l'incidence des **facilités de domiciliation** dont peuvent bénéficier les entreprises ne disposant pas de locaux pour installer leur siège ou exercer leur activité de manière effective, cf. BOI-BIC-DECLA-30-40-20-20.

A compter du **1^{er} janvier 2009**, la déclaration spéciale ainsi que ses annexes doivent parvenir à l'administration jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai (CGI, art. 175-1^{er} alinéa). En ce qui concerne la déclaration des entreprises passibles de l'IS, cf. n° 1463.

Remarques :

1. Lorsqu'un exploitant arrêtant ses écritures le 31 décembre éprouve des difficultés pour établir sa déclaration en temps utile, il a la faculté de souscrire une déclaration à caractère provisoire dans le délai légal, s'il justifie des circonstances l'ayant mis dans l'impossibilité de produire sa déclaration normale dans ce délai et s'il adresse au service dans les meilleurs délais une déclaration appuyée des comptes définitifs. La déclaration provisoire doit comporter, par ailleurs, l'indication chiffrée des éléments utiles à la détermination du bénéfice imposable tels qu'ils sont connus à la date de sa souscription.

2. En ce qui concerne les sanctions pour défaut de dépôt ou dépôt tardif de la déclaration de résultats, cf. n° 1368.

3. En ce qui concerne la déclaration des résultats d'entreprises exploitées hors de France, cf. n° 1006.

1365

2. Imprimés à joindre à la déclaration. Les exploitants sont tenus de fournir, en annexe à leur déclaration, les imprimés n°s 2050 à 2059-D mis à leur disposition par l'administration.

La non-production ou la production tardive de ces documents est susceptible d'entraîner l'application de l'amende fiscale prévue à l'article 1729 B du CGI (cf. RC n° 7285).

Les contribuables peuvent adhérer à la procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFC) et transmettre sur support magnétique ou par télétransmission la déclaration de résultats et ses annexes (liasse fiscale, relevé de frais généraux, ... ; cf. RC n° 7062 et suiv).

À compter du 1^{er} janvier 2002, les déclarations de bénéfices industriels et commerciaux ainsi que leurs annexes sont souscrites par voie électronique par les entreprises relevant de la direction des grandes entreprises définies au n° 1463-1. Les articles 344-0 A et 344-0 C de l'annexe III au CGI déterminent les catégories d'entreprises qui relèvent de la DGE. L'article 344-0 B de l'annexe III au CGI et l'article 406 *terdecies* de la même annexe modifié par le décret n° 2009-76 du 20 janvier 2009 prévoient respectivement les déclarations qui doivent être déposées à la DGE par les entreprises précitées et les paiements qu'elles sont appelées à effectuer auprès de ce service.

Remarque : sous certaines conditions, l'administration a décidé d'autoriser, **sur agrément**, la souscription des **déclarations de résultats BIC-IS**, des **tableaux annexes** aux déclarations de résultats et du **relevé de frais généraux** édités au moyen d'imprimantes laser (Cf. RC n° 7060 et suiv.).

Par ailleurs, à compter du **1^{er} janvier 2014**, les déclarations de BIC devront être souscrites par voie électronique par les entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé au titre de l'exercice précédent est supérieur à **80 000 € HT**.

1366

3. Autres documents ou renseignements joints à la déclaration. Un certain nombre de renseignements ou documents doivent, le cas échéant, être également produits en même temps que la déclaration. Il s'agit notamment :

- d'un état comportant l'indication de l'affectation de chacun des véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI ayant figuré à l'actif de l'entreprise ou dont elle a assumé les frais au cours de l'exercice (le cadre F de la déclaration n° 2031 est prévu à cet effet) ;
- du relevé des frais généraux (cadre E de la déclaration n° 2031 ou imprimé n° 2067, cf. n° 1070) ;
- du tableau des écarts (imprimé n° 2054 bis) provenant de la réévaluation des immobilisations et de l'état faisant apparaître le détail du calcul de la réserve de réévaluation des éléments non amortissables ;
- de la liste des personnes détenant au moins 10 % du capital, et de la liste des filiales et participations de l'entreprise (CGI, ann. III, art. 38).

Les personnes physiques, les associations, les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France, sont également tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger (CGI, art. 1649 A, al. 2).

II. CESSIION, CESSATION, DÉCÈS DE L'EXPLOITANT

(CGI, art. 201 modifié par l'article 3 de la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012)

1367

En cas de cession ou de cessation d'entreprise, les exploitants doivent, dans un délai de **quarante-cinq jours** :

- aviser l'administration de la cession ou de la cessation et lui faire connaître la date à laquelle elle a été ou sera effective, ainsi que, s'il y a lieu, les nom, prénoms et adresse du cessionnaire ;
- produire la déclaration des résultats imposables ainsi que les documents qui doivent y être annexés.

En cas de décès de l'exploitant, les héritiers doivent fournir la même déclaration dans les **six mois** de la date du décès.

S'agissant de l'imposition des plus-values réalisées en fin d'exploitation, cf. n°s 1234, 1236-1, 1241 et 1262.

En ce qui concerne les modalités d'établissement des impositions consécutives à la cession, à la cessation ou au décès, cf. FP, n°s 151 et suiv.

III. ÉVALUATION D'OFFICE

(LPF, art. L 73-1°, L 76 et L 76 A)

1368

1. Cas d'évaluation d'office. Peut être évalué d'office le bénéfice des exploitants individuels imposés selon un régime réel, lorsque leur déclaration annuelle de résultats n'a pas été déposée dans le délai légal et lorsqu'ils n'ont pas régularisé leur situation dans les trente jours de la notification d'une **première mise en demeure**.

Toutefois il n'y a pas lieu de procéder à cette mise en demeure :

- si le contribuable change fréquemment son lieu de résidence ou de principal établissement ;
- si le contribuable a transféré son activité à l'étranger sans déposer la déclaration de ses résultats ;
- si un contrôle fiscal n'a pu avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers ;
- si le contribuable ne s'est pas fait connaître d'un centre de formalités des entreprises ou du greffe du Tribunal de commerce ou d'un organisme consulaire.

1369

2. Modalités de l'évaluation d'office (cf. RC n° 7185-7). Les bases arrêtées d'office doivent être portées à la connaissance de l'exploitant trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions au moyen d'une notification - **interruptive de prescription** - qui précise :

- les motifs de la procédure employée ;
- les modalités de la détermination des bases retenues ; la reconstitution des bases imposables doit être effectuée en tenant compte des conditions concrètes du fonctionnement de l'entreprise.

1370

3. Charge de la preuve, cf. RC n°s 7483-1 et 7484.

B. OBLIGATIONS COMPTABLES

(BOI-BIC-DECLA-30-10-20)

I. TENUE DE LA COMPTABILITÉ

1371

Les exploitants doivent tenir une comptabilité en partie double, susceptible de justifier l'exactitude des résultats déclarés.

À cet égard, tous les commerçants sont astreints, en vertu des dispositions des articles L 123-12 et suivants du code de commerce :

- à procéder à l'enregistrement comptable chronologique des mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise ;
- à contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise ;
- à établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire ; ces comptes annuels comprennent : le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable.

Il est admis que les contribuables dont les revenus relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux puissent inscrire globalement en fin de journée les opérations au comptant correspondant à des ventes au détail ou à des services rendus à des particuliers lorsque leur montant unitaire n'excède pas **76 € TTC**.

Toutefois, ces entreprises sont tenues de produire tous les documents justificatifs de recettes de nature à conférer une force probante aux documents comptables (cf. TCA, n^{os} 2658 et suiv.).

L'article 1743-1^o du CGI prévoit des sanctions pénales à l'encontre des exploitants qui, sciemment, ont omis de passer (ou de faire passer) des écritures ou ont passé (ou fait passer) des écritures inexactes ou fictives au livre-journal et au livre d'inventaire prévus par les articles L 123-12 à L 123-14 du code de commerce, ou dans les documents qui en tiennent lieu (cf. RC n^{os} 7380 et suiv.).

D'autre part, les comptabilités doivent satisfaire à certaines règles de normalisation comptable résultant du plan comptable et de diverses dispositions fiscales.

1372 **1. Plan comptable.** Un arrêté ministériel du 27 avril 1982 modifié, pris en application de l'article 55 de la loi n^o 59-1472 du 28 décembre 1959 a rendu obligatoire, depuis le 1^{er} janvier 1984, l'application du **plan comptable général révisé**.

1373 **2. Règles fiscales.** Les articles 38 *ter* à 38 *decies* de l'annexe III au CGI édictent certaines définitions et règles d'évaluation auxquelles les entreprises doivent se conformer. Ces définitions et règles concernent les immobilisations, les valeurs mobilières, les stocks, les produits et travaux en cours, les provisions, les prestations de services et autres opérations effectuées par l'entreprise.

Remarque : les définitions et règles d'évaluation prévues par le plan comptable sont admises du point de vue fiscal dans la mesure où elles ne sont pas contraires à celles posées par les articles 38 *ter* à 38 *decies* de l'annexe III au CGI, ni incompatibles avec d'autres règles applicables pour l'assiette de l'impôt.

II. REPRÉSENTATION DES DOCUMENTS COMPTABLES

(CGI, art. 54)

1374 Les exploitants sont tenus de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration.

Si la comptabilité est tenue en langue étrangère, une traduction certifiée par un traducteur juré doit être représentée à toute réquisition de l'administration.

Par ailleurs, les agents des impôts ont le droit d'obtenir des exploitants ou assujettis communication des livres dont la tenue est prescrite par le code de commerce ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses quel que soit le support utilisé pour la conservation de ces livres et documents y compris lorsqu'il est magnétique (LPF, art. L 81 et L 85 ; cf. RC n^{os} 7075 et suiv.).

Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés :

a. Le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le CGI ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements (LPF, art. L. 13, al. 2).

Les agents des impôts peuvent effectuer la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable. Celui-ci peut demander à effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Il peut également demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise (LPF, art. L. 47 A, cf. RC n^o 7051-5) ;

b. Il est recommandé aux entreprises de se conformer aux règles élaborées pour la tenue des comptabilités sur ordinateurs par la commission informatique de l'Autorité des normes comptables.

III. CONSERVATION DES DOCUMENTS COMPTABLES

1375

Les livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peut s'exercer le droit de communication, d'enquête et de contrôle dont dispose l'administration doivent être conservés pendant un délai de six ans à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis.

Sans préjudice de ces dispositions, lorsque les livres, registres, documents ou pièces mentionnés ci-dessus sont établis ou reçus sur support informatique, ils doivent être conservés sous cette forme pendant une durée au moins égale au délai prévu au premier alinéa de l'article L. 169 du LPF (LPF, art. L. 102 B).

Il s'agit là d'une disposition d'ordre exclusivement fiscal, indépendante des prescriptions de l'article L. 123-22 du code de commerce qui fixe à dix ans le délai de conservation des documents comptables.

C. VÉRIFICATION ET RECTIFICATION DES DÉCLARATIONS

1376

En vertu de l'article 55 du CGI, le service des impôts est habilité à vérifier les déclarations souscrites par les exploitants placés sous le régime du bénéfice réel.

Il peut rectifier les déclarations en utilisant la procédure de rectification contradictoire.

I. RECTIFICATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

1377

Le résultat déclaré par les entreprises peut être rectifié :

- d'une part, par l'administration, dans l'exercice de son droit de contrôle des déclarations souscrites (cf. RC n^{os} 7001 et suiv.) ;

- d'autre part, à la demande du contribuable sous la forme, soit de la souscription d'une réclamation régulière dans le délai légal, soit d'un recours au droit de compensation dans le cas de rehaussements envisagés par le service.

Erreur et décision de gestion. La jurisprudence relative aux possibilités de rectification du bénéfice imposable est fondée notamment sur la distinction entre les **erreurs** commises par le contribuable et les **décisions** qu'il prend pour la gestion de son entreprise.

Il y a lieu de qualifier **d'erreur** toute irrégularité, inexactitude ou omission qui résulte d'une appréciation purement objective de faits matériels - erreurs de fait - ou de l'interprétation erronée de textes fiscaux - erreurs de droit - par un contribuable de bonne foi et qui ne traduit pas une volonté de ce dernier d'influer sur la gestion de l'entreprise. En revanche, il ne peut être question de donner cette qualification à ce qui, de toute évidence, constitue une fraude destinée à éluder le paiement de l'impôt.

Contrairement aux actes se traduisant par la simple constatation objective de faits matériels ou dans l'interprétation - fût-elle erronée - de textes fiscaux, une opération comptable doit être regardée comme une **décision de gestion** lorsque, en présence de plusieurs solutions, le contribuable a opté pour l'une d'elles.

Selon la jurisprudence, l'administration ne peut remettre en cause les décisions de gestion prises régulièrement par les entreprises. Elle ne peut que réparer les manquements résultant soit d'erreurs, soit de décisions de gestion irrégulières.

Quant aux contribuables, ils ne peuvent se prévaloir que des erreurs qu'ils ont commises de bonne foi à leur détriment ; ils ne sont pas admis à remettre en cause les décisions de gestion qu'ils ont prises et qui leur sont opposables, alors même qu'elles seraient irrégulières.

La réparation des irrégularités constatées consiste à rectifier les valeurs d'actif ou de passif du **bilan de clôture** de chaque exercice soumis à vérification concourant à la détermination de l'actif net visé à l'article 38-2 du CGI (cf. n° 1010-1). Lorsque les **erreurs** de droit ou de fait portent sur la méthode comptable et contribuent à fausser également le **bilan d'ouverture** de l'exercice, le contribuable a le droit, dans la mesure où les erreurs affectant ce dernier bilan sont de même nature que celles rectifiées au bilan de clôture du même exercice, à la **rectification symétrique** des deux bilans.

1377-1

Pour le calcul de la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice, l'actif net d'ouverture du premier exercice non prescrit déterminé, sauf dispositions particulières, conformément aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 169 du LPF, ne peut être corrigé des omissions ou erreurs entraînant une sous-estimation ou surestimation de celui-ci.

Ces dispositions ne s'appliquent pas dans les deux cas suivants :

- lorsque l'entreprise apporte la preuve que les omissions ou les erreurs entachant l'actif net sont intervenues plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit ;

- lorsque les omissions ou les erreurs résultent de dotations aux amortissements excessives au regard des usages déduites au cours d'exercices prescrits ou de la déduction au cours d'exercices prescrits de charges qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé.

Dans ces deux situations, la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit ne s'appliquant pas, l'application du principe de correction systématique conduit à rattacher les conséquences de la rectifications de ces omissions ou erreurs à leur exercice d'origine qui, par définition, est prescrit. Dès lors, ces omissions ou erreurs, qu'elles soient constatées par l'administration ou par le contribuable, n'entraînent aucune conséquence fiscale. Lorsque l'entreprise corrige ses écritures comptables des omissions ou erreurs visées par l'une de ces deux exceptions et affectant l'actif du bilan, les conséquences fiscales de cette correction sont neutralisées pour la détermination du bénéfice imposable. (CGI, art. 38-4 bis).

1377-2 Les dispositions mentionnées au n° 1377-1 relatives à la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit s'appliquent aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005. Elles s'appliquent également, y compris les deux exceptions mentionnées au n° 1377-1, aux propositions de rectification adressées par l'administration à compter du 1^{er} janvier 2005 ainsi qu'aux procédures de rehaussement en cours à cette date. Les rectifications opérées par l'application combinée des dispositions de l'article 38-4 bis du CGI et du principe de correction symétrique sur le premier exercice non prescrit, dès lors que cet exercice est clos avant le 1^{er} janvier 2005, et les impositions correspondantes, ne peuvent être accompagnées que de l'intérêt de retard. A compter des exercices clos le 1^{er} janvier 2005, les conséquences de la correction comptable des omissions ou erreurs affectant l'actif du bilan relatives aux exceptions mentionnées au n° 1377-1 doivent être neutralisées.

L'ensemble de ces dispositions s'applique également pour l'instruction, à compter du 1^{er} janvier 2005, des contentieux en cours et à venir ainsi qu'aux litiges en cours à cette date, sous réserve qu'aucune décision de justice passée en force de chose jugée n'ait été prise. Dans le cadre de ces contentieux, il convient d'appliquer pleinement les dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI et notamment les deux exceptions mentionnées au n° 1377-1. Les impositions et rectifications correspondant aux omissions ou erreurs mentionnées aux deuxième et troisième alinéas du 4 bis de l'article 38 du CGI doivent donc être dégreuvées ou faire l'objet d'un abandon.

Les impositions contestées établies avant le 1^{er} janvier 2005 correspondant à des rectifications opérées en application du 4 bis de l'article 38 du CGI et du principe de correction symétrique sur le premier exercice non prescrit ne peuvent être assorties que de l'intérêt de retard.

II. PROCÉDURES DE REHAUSSEMENT

1378 **1. Procédure de rectification contradictoire**, cf. RC, n°s 7108 et suiv.

2. Reconstitution du bénéfice.

1379 Quelles que soient la nature et la gravité des infractions commises, le résultat ou le chiffre d'affaires d'une entreprise ne peut être reconstitué que selon la procédure de rectification contradictoire (cf. RC n°s 7108 et suiv.).

Le désaccord éventuel peut être soumis à la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, à la demande du contribuable ou de l'administration.

Par dérogation aux dispositions de l'article L 192 du LPF, la charge de la preuve incombe toujours au contribuable (cf. RC n° 7484) en cas de **défaut de présentation** de la comptabilité ou des documents en tenant lieu.

1380

1384

chapitre 4

régime simplifié d'imposition

(CGI, art. 302 septies A bis ; BOI-BIC-DECLA)

1385 Sous réserve de l'exclusion visée à l'article 302 septies A ter B du CGI (cf. n° 1329), ce régime s'applique :

- sur option, aux entreprises normalement placées sous le régime des micro-entreprises défini à l'article 50-0.

- aux autres entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites prévues au I de l'article 302 *septies* A modifié ainsi qu'aux sociétés civiles de moyens définies à l'article 36 de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 (cf. n° 1322).

A. DÉCLARATION DES RÉSULTATS

(BOI-BIC-DECLA-30-20-10)

1386

Les entreprises doivent souscrire une déclaration spéciale n° 2031, obligatoirement signée, permettant de déterminer et de contrôler leur résultat fiscal réalisé en France. Cette obligation s'applique quelle que soit la date de clôture de leur exercice et que le résultat soit bénéficiaire ou déficitaire. Les sociétés civiles de moyens n'ont pas à utiliser cette déclaration mais l'imprimé n° 2036 qui leur est spécialement destiné.

A compter du 1^{er} janvier 2009, cette déclaration spéciale ainsi que ses annexes doivent parvenir à l'administration jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai (CGI, art. 175-1^{er} alinéa). En ce qui concerne la déclaration des entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, cf. n° 1463.

Cette déclaration comporte notamment :

- un bilan simplifié (annexe n° 2033-A).

Les exploitants individuels et les sociétés civiles de moyens visées à l'article 239 *quater* A du CGI, soumis au régime simplifié d'imposition, de plein droit ou sur option, peuvent ne pas établir de bilan, lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas, pour les années 2011 et suivantes, **156 000 € HT** s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, ou **55 000 € HT** s'il s'agit d'autres entreprises. Ces seuils sont calculés dans les conditions prévues au 1^{er} de l'article 50-0 du CGI.

- un compte de résultat simplifié de l'exercice qui se compose de deux rubriques (résultat comptable et résultat fiscal). Ce compte est présenté hors TVA (annexe n° 2033-B) ;

- un tableau des immobilisations, des amortissements et des éléments soumis au régime fiscal des plus-values et moins-values (annexe n° 2033-C) ;

- un relevé des provisions et des provisions non déductibles, des amortissements dérogatoires et des déficits reportables (annexe n° 2033-D) ;

- le cas échéant, un tableau des écarts de réévaluation ;

- pour les adhérents des centres de gestion agréés, un cadre réservé au visa et au cachet des membres de l'ordre des experts-comptables et des comptables agréés (cf. RC n° 7852).

Les contribuables peuvent adhérer à la procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFC) et transmettre sur support magnétique ou par télétransmission la déclaration de résultats et ses annexes (liasse fiscale, relevé de frais généraux).

À compter du 1^{er} janvier 2002, les déclarations de bénéfices industriels et commerciaux ainsi que leurs annexes sont souscrites par voie électronique par les entreprises relevant de la direction des grandes entreprises définies au n° 1463-1.

Par ailleurs, à compter du **1^{er} janvier 2014**, les déclarations de BIC devront être souscrites par voie électronique par les entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé au titre de l'exercice précédent est supérieur à **80 000 € HT**.

Remarque : sous certaines conditions, l'administration a décidé d'autoriser **sur agrément**, la souscription des **déclarations de résultats BIC-IS**, des **tableaux annexes** aux déclarations de résultats et du **relevé de frais généraux** édités au moyen d'imprimantes laser.

Lorsqu'un contribuable exerce ses activités au sein de *plusieurs entreprises* qui, en raison de l'autonomie de leur clientèle et de la nature des prestations fournies, constituent des fonds de commerce séparés, il est tenu de souscrire une *déclaration unique* pour l'ensemble de ses exploitations, au lieu du principal établissement.

1387

Les sociétés de personnes et assimilées soumises à l'impôt sur le revenu doivent indiquer dans l'annexe n° 2031 *bis* la part des résultats sociaux revenant à chaque associé.

En ce qui concerne la déclaration des résultats d'entreprises relevant de l'impôt sur le revenu et exploitées hors de France, cf. n° 1006.

B. OBLIGATIONS COMPTABLES

(BOI-BIC-DECLA-30-20-20)

1388

Sauf exceptions visées ci-dessous, toutes les sociétés soumises à l'impôt sur le revenu, selon le régime simplifié d'imposition, doivent tenir une comptabilité d'engagement.

Ainsi, notamment les stocks et travaux en cours seront évalués selon leur coût de revient à l'exclusion de toute méthode forfaitaire.

1389

Toutefois, l'article 302 *septies A ter A-1* du CGI institue une comptabilité super-simplifiée.

Ces dispositions, qui sont **facultatives**, s'adressent, pour la détermination des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1996, aux exploitants individuels et aux sociétés civiles de moyens visées à l'article 239 *quater A* du CGI qui remplissent les conditions suivantes :

- être placées de plein droit ou par option sous le **régime simplifié d'imposition** ;
- être taxées à l'**impôt sur le revenu**.

L'option est exercée, **au titre de chaque exercice**, sur la déclaration de résultats prévue à l'article 53 A du CGI (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies-00 A*).

Ces entreprises peuvent :

- tenir une **comptabilité de trésorerie** en cours d'année et ne constater leurs créances et leurs dettes qu'à la clôture de l'exercice sauf, en ce qui concerne les dépenses relatives aux frais généraux qui sont payées à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an (cf. ci-dessus n° 1029-4) ;
- évaluer leurs stocks de produits et de marchandises ainsi que leurs travaux en cours, selon une méthode simplifiée :

- **Produits et marchandises**. Leur coût de revient est déterminé en appliquant à leur prix de vente, à la clôture de l'exercice, un abattement correspondant à la marge moyenne pratiquée par l'entreprise, calculée à partir des données de l'exercice précédent. A défaut d'exercice de référence, la marge est appréciée par l'exploitant, sous sa propre responsabilité ;

- **Travaux en cours**. Leur coût de revient est réputé égal au montant des acomptes réclamés aux clients avant facturation.

Remarque : la méthode d'évaluation des stocks et des travaux en cours ne doit pas être modifiée tant que les conditions d'activité de l'entreprise ne connaissent pas de changement substantiel.

- évaluer certaines dépenses de manière forfaitaire (CGI, art. 302 *septies A ter A-2*) :

- **les frais relatifs aux carburants** consommés lors des déplacements professionnels de l'exploitant peuvent être enregistrés **forfaitairement** d'après un barème publié chaque année. Cette mesure concerne les frais d'utilisation professionnelle aussi bien des véhicules automobiles que des deux-roues motorisés (vélomoteurs, scooters ou motos).

Les exploitants exercent, **au titre de chaque exercice**, l'option pour cette déduction forfaitaire sur un état joint à la déclaration de résultats. Cet état mentionne également :

- le type et l'immatriculation du ou des véhicules concernés ;
- le nombre total de kilomètres parcourus en distinguant ceux effectués pour les besoins de l'entreprise ;
- le montant forfaitaire des frais de carburant ;
- les modalités de comptabilisation de ces frais (CGI, ann. III, art. 38 *sexdecies 00B*).

Cette mesure de simplification vise essentiellement les frais de carburant afférents aux véhicules affectés à un **usage mixte** (professionnel et personnel) compte tenu de la difficulté pratique à évaluer la part de chacun des usages professionnel et personnel dans leur utilisation. Par suite, sont **exclus** du bénéfice de cette mesure les frais de carburant qui concernent les véhicules **uniquement affectés à un usage professionnel** tels que les scooters utilisés par les entreprises de livraison de pizzas, les camions, tracteurs, véhicules utilitaires ou les véhicules **utilisés par les entreprises** qui ont pour **objet le transport de personnes ou de marchandises** (taxis, transporteurs...).

À titre de règle pratique, il est admis que l'associé d'une société de personnes relevant des dispositions de l'article 151 *nonies* du CGI peut également avoir recours au barème forfaitaire pour le calcul des frais de carburant exposés pour se rendre de son domicile à son lieu de travail au moyen de son véhicule personnel et non déduits du résultat imposable de l'entreprise.

1390

Le barème relatif aux frais de carburant est publié chaque année par l'administration (BOI-BIC-CHG-10-20-20).

La justification des frais généraux accessoires payés en espèces n'est pas exigée dans la limite de 1 % du chiffre d'affaires réalisé et d'un minimum de **150 €** (CGI, art. 302 *septies A ter A-2*).

1390-1

A compter du **19 mai 2011**, l'article 57 de la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit autorise les personnes morales relevant du régime réel simplifié d'imposition à n'enregistrer les créances et les dettes qu'à la clôture de l'exercice. Cette mesure ne concerne pas les personnes morales qui sont contrôlées par une société établissant des comptes consolidés (CGI, art. 302 *septies A ter A-1° bis*).

1391

1399

DEUXIÈME PARTIE

impôt sur les sociétés

1400

L'impôt sur les sociétés frappe l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales désignées à l'article 206 du CGI (cf. nos 1401 et suiv.).

Les règles d'assiette de cet impôt, qui sont pour la plus large part celles applicables pour la détermination des bénéfices des entreprises industrielles ou commerciales relevant de l'impôt sur le revenu (cf. CGI, art. 209-I, al. 1^{er}), comportent néanmoins un certain nombre de mesures spécifiques. Le législateur a notamment prévu des dispositions particulières destinées, soit à atténuer certaines distorsions imputables au défaut de neutralité du régime fiscal des bénéfices des sociétés, soit à réduire l'obstacle que l'application des règles de droit commun pourrait opposer à la réalisation d'opérations de restructuration d'entreprises économiquement souhaitables ou nécessaires.

La présente partie traite successivement :

- du champ d'application de l'impôt sur les sociétés ;
- de la détermination des résultats imposables ;
- de l'établissement de l'impôt ;
- du calcul de l'impôt ;
- et du régime fiscal des collectivités publiques ou privées sans but lucratif.

titre 1

champ d'application

chapitre premier

sociétés et collectivités imposables

(CGI, art. 206 ; BOI-IS-CHAMP)

- 1401** Les personnes morales de droit public et de droit privé visées à l'article 206 du CGI sont passibles de l'impôt sur les sociétés. Ce sont :
- 1402** 1. Quel que soit leur objet, **les sociétés anonymes¹, les sociétés en commandite par actions et les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté** pour le régime fiscal des sociétés de personnes (cf. n^{os} 1412 et 1412-1).
Il en est de même des **sociétés coopératives** et de leurs unions ainsi que - en principe - des établissements publics, des organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière, des organismes des départements et communes et de toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif.
Ainsi, sont imposées à l'IS les associations qui gèrent les services interentreprises de médecine du travail, dès lors qu'elles ont pour seul objet de permettre aux entreprises adhérentes de s'acquitter des obligations qui leur sont imposées par la législation du travail. Les régies municipales de pompes funèbres, dotées de l'autonomie financière, sont passibles de l'IS dès leur entrée dans le régime concurrentiel, soit au plus tard le 10 janvier 1998 (à l'exception des régies autorisées à conserver la forme de régie simple).
- 1403** 2. Sous réserve des dispositions de l'article 239 *ter* du CGI, **les sociétés civiles** sont également passibles de l'IS même lorsqu'elles ne revêtent pas l'une des formes indiquées ci-dessus, si elles se livrent à une exploitation ou à des opérations visées aux articles 34 et 35 du CGI (RES N^o 2007/5).
Toutefois, les sociétés civiles dont l'activité principale entre dans le champ d'application de l'article 63 du CGI peuvent bénéficier des dispositions des articles 75 et 75 A du CGI lorsqu'elles sont soumises à un régime réel d'imposition (cf. FP n^o 304). Celles relevant du forfait prévu aux articles 64 à 65 A ne sont pas passibles de l'IS lorsque les activités accessoires visées aux articles 34 et 35 qu'elles peuvent réaliser n'excèdent pas les seuils fixés aux articles 75 et 75 A du CGI² [cf. n^o 312-1]. Les bénéfices résultant de ces activités sont alors déterminés et imposés d'après les règles qui leur sont propres (CGI, art. 206-2, al. 2).
- 1404** 3. **Les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés en participation et les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique qui ont opté** pour leur assujettissement à cet impôt (CGI, art. 239 ; RES N^o 2011/29).

1. Y compris les sociétés par actions simplifiées.

2. Le bénéfice des dispositions de l'article 75 A du CGI aux sociétés civiles agricoles est applicable aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2008.

L'option doit être notifiée au plus tard avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel l'entreprise souhaite être soumise pour la première fois à l'impôt sur les sociétés.

Par dérogation à cette règle, en cas de réunion de toutes les parts d'une société à responsabilité limitée (SARL) entre les mains d'une personne physique, l'option peut être notifiée avant la fin du troisième mois qui suit cette réunion pour prendre effet à la même date que celle-ci.

L'option est irrévocable sauf en ce qui concerne les sociétés de personnes **constituées entre parents**, ayant opté pour ce régime avant le 1^{er} janvier 1981, qui peuvent renoncer à cette option (CGI, art. 239-3).

- 1404-1** Les sociétés de personnes visées à l'article 206-3 du CGI, issues de la transformation de sociétés de capitaux, peuvent opter pour l'IS lors de cette transformation.
L'option doit être notifiée avant la fin du troisième mois qui suit cette transformation pour prendre effet à la même date que celle-ci (CGI, art. 239-1, RES N° 2009/03).
- 1404-2** **4. Les sociétés civiles mentionnées à l'article 8-1° du CGI**, soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, et qui optent, dans des conditions qui sont fixées par arrêté ministériel, pour le régime applicable aux sociétés de capitaux.
Toutefois, ne peuvent pas opter pour leur assujettissement à l'IS :
- les groupements forestiers (CGI, art. 238 *ter*) ;
- les sociétés civiles de construction-vente (CGI, art. 239 *ter*) ;
- les sociétés civiles de moyens (CGI, art. 239 *quater*- A) ;
- les sociétés civiles de placement immobilier (CGI, art. 239 *septies*) ;
- les sociétés immobilières de copropriété (CGI, art. 1655 *ter*) ;
- les sociétés issues de la transformation de sociétés de capitaux intervenues depuis moins de quinze ans lorsqu'elles n'ont pas exercé l'option lors de cette transformation (cf. ci-dessus n° 1404-1).
Remarque : s'agissant de l'option d'une société civile immobilière pour l'impôt sur les sociétés en cours d'année, cf. RES N° 2011/23.
- 1404-3** **5. Les sociétés civiles professionnelles visées à l'article 8 *ter* du CGI**, et qui **optent** pour leur assujettissement à l'IS.
- 1404-4** **6. Les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL)** dont l'associé unique est une personne morale ou qui ont opté pour leur assujettissement à l'IS lorsque l'associé unique est une personne physique.
Remarque : Conformément aux dispositions de l'article 1655 *sexies* du CGI, l'entrepreneur individuel qui exerce son activité dans le cadre d'une EURL peut opter pour l'assimilation de son EURL à une EURL ou à une EARL. Cette option, irrévocable, emporte alors de plein droit option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Lorsqu'elle est exercée, l'option emporte la création d'une personnalité fiscale distincte (cf. BOI-BIC-CHAMP-70-30).
- 1404-5** **7. Les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL)** qui ont opté pour leur assujettissement à l'IS.
Toutes les EARL, désormais soumises de plein droit au régime des sociétés de personnes dès l'exercice clos à compter du 6 janvier 2006, sont autorisées, au titre de l'exercice au cours duquel a été publiée la loi d'orientation agricole n° 2006-11 du 5 janvier 2006, à opter pour l'IS dans les six mois suivant cette date. A titre pratique, ce délai a été porté à neuf mois. Cette option est irrévocable.
Toutefois, les EARL qui n'ont pas choisi d'opter à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice au cours duquel a été publiée la loi précitée, peuvent toujours opter, lors des exercices ultérieurs, dans les conditions de droit commun prévues au 1 de l'article 239 du CGI.
- 1405** 8. Même à défaut d'option, les sociétés en commandite simple et les sociétés en participation (y compris les syndicats financiers) pour la part de bénéfices correspondant respectivement aux droits des **commanditaires et des associés autres que ceux indéfiniment responsables** ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration.
- 1406** **9. Les établissements publics** autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance ainsi que les associations et collectivités non soumises à l'impôt en vertu d'une autre disposition, pour les revenus qu'ils tirent de la location de leurs immeubles bâtis et non bâtis - autres que ceux bénéficiant de certaines exonérations de taxes foncières - ou de l'exploitation de leurs propriétés agricoles ou forestières ainsi que pour certains revenus de capitaux mobiliers dont ils disposent (cf. n°s 1510 et suiv.). Sont également soumises à l'IS dans

les conditions prévues à l'article 206-5 du CGI, les associations intermédiaires conventionnées, visées à l'article L 5132-7 du code du travail dont la gestion est désintéressée, et les associations de services aux personnes agréées en application de l'article L 7232-1 du même code (CGI, art. 206-5 *bis*).

1406-1 10. **Les syndicats mixtes comprenant des membres autres que des collectivités territoriales ou leurs groupements** sont, à compter du 1^{er} juillet 1995, assujettis à l'IS comme tous les autres établissements publics.

Ceux qui exercent une activité lucrative sont soumis à l'IS au taux de droit commun (CGI, art. 206-1).

Ceux qui n'exercent pas d'activité lucrative sont soumis à l'IS aux taux réduits de 10 % et 24 % prévus à l'article 219 *bis* du CGI, sur leurs revenus patrimoniaux énumérés à l'article 206-5 du même code.

1407 11. **Les caisses de crédit agricole** (CGI, art. 206-6) : Organe central du Crédit agricole, caisses régionales et caisses locales qui leur sont affiliées.

En ce qui concerne les caisses locales n'exerçant aucune activité bancaire pour leur propre compte ou aucune activité rémunérée d'intermédiaire financier, cf. n° 1510 (renvoi 1).

1408 12. **Les caisses de crédit mutuel** (CGI, art. 206-7).

1409 13. **Les caisses de crédit mutuel agricole et rural** affiliées à la fédération centrale du crédit mutuel agricole et rural visée à l'article L 511-30 du code monétaire et financier (CGI, art. 206-9).

1409-1 14. **Les caisses d'épargne et de prévoyance et les caisses de crédit municipal** (CGI, art. 206-10).

1409-2 15. **Les fonds d'épargne retraite** prévus par la loi n° 97-277 du 25 mars 1997 créant les plans d'épargne retraite (CGI, art. 206-11).

1409-3 16. **Les sociétés d'assurance mutuelles** régies par le code des assurances. Elles ont pour objet d'offrir, moyennant rémunération, des prestations de services en matière d'assurances qui sont proposées par des entreprises commerciales (CGI, art. 206-1). S'agissant de la prise en compte des droits d'adhésion des sociétaires dans le résultat des sociétés d'assurances mutuelles, cf. n° 1437.

1409-4 17. **Les groupements d'intérêt public** mentionnés à l'article 239 *quater* B du CGI qui ont **opté** pour leur assujettissement à cet impôt dans les conditions prévues à l'article 239.

L'option doit être notifiée au plus tard avant la fin du troisième mois de l'exercice au cours duquel l'entreprise souhaite être soumise pour la première fois à l'IS. Dans tous les cas, l'option exercée est irrévocable.

1409-5 18. **Les personnes morales non soumises à l'IS** de droit commun au titre de leur activité propre sont néanmoins redevables de cet impôt au titre des résultats qu'elles tirent de leur participation à un organisme soumis au régime fiscal des sociétés de personnes et groupements assimilés (CE, arrêts du 27 avril 1994, n°s 79604 et 156860).

Ce principe d'imposition est de portée générale.

Il s'applique notamment :

- aux personnes morales partiellement ou totalement exonérées d'IS en vertu de dispositions particulières, telles celles des articles 207 à 208 *quater* du CGI ;
- aux personnes morales imposées dans les conditions prévues à l'article 206-5 du code précité.

1409-6 19. **Les associations, fondations et congrégations** mentionnées au 1^{er} alinéa du 1 *bis* de l'article 206 du CGI deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun à compter du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'une des trois conditions mentionnées au même alinéa n'est plus remplie (cf. n° 1412-3). De plus, ces organismes sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun au titre des résultats de leurs activités financières lucratives et de leurs participations. Pour plus de précisions et en ce qui concerne les autres règles applicables aux organismes sans but lucratif, cf. n°s 1510 et suiv.

Remarque : Les fondations reconnues d'utilité publique et les fonds de dotation dont les statuts ne prévoient pas la possibilité de consommer leur dotation en capital sont exonérés d'IS sur leurs revenus patrimoniaux (CGI, art. 206-5 ; cf. n° 1511).

1409-7 20. **Les groupements de coopération sanitaire et les groupements de coopération sociale et médico-sociale** mentionnés à l'article 239 *quater* D du CGI qui optent pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Les groupements de coopération sociale et médico-sociale qui souhaitent opter pour l'impôt sur les sociétés au titre des exercices ouverts en 2006 ont dû notifier cette option au plus tard le 31 mars 2007 (CGI, art. 206-3-i).

1409-8 **Remarque** : pour les exercices clos à compter du **31 décembre 2007**, pour les sociétés coopératives d'intérêt collectif (SCIC), la part des excédents mis en réserves impartageables est déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 209-VIII).

chapitre 2

collectivités exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés

(BOI-IS-CHAMP)

1410 Certaines dispositions excluent du champ d'application de l'impôt sur les sociétés des personnes morales qui en relèveraient normalement en raison de leur forme ou de la nature de leur activité, ou encore par suite d'une option antérieurement exercée (BOI-IS-CHAMP-20).

1411 Sont exclus du champ d'application de l'impôt sur les sociétés lorsqu'ils fonctionnent conformément à leurs statuts :

- les groupements d'intérêt économique¹ (CGI, art. 239 *quater*-I) ;
- les groupements européens d'intérêt économique¹ (CGI, art. 239 *quater*-C) ;
- les groupements forestiers¹ (CGI, art. 238 *ter*) ;
- les syndicats mixtes de gestion forestière et les groupements syndicaux forestiers (CGI, art. 239 *quinquies*) ;
- les sociétés civiles de moyens visées à l'article 239 *quater* A du CGI² (cf. FP n^{os} 587 et s.) ;
- les sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente (CGI, art. 239 *ter*) ;
- les sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale (CGI, art. 1655 *ter*).
- les sociétés civiles ayant pour objet exclusif l'acquisition et la gestion d'un patrimoine immobilier locatif et autorisées à procéder à une offre au public de titres financiers (CGI, art. 239 *septies*)³ ;

Pour les besoins de leur gestion, l'article L.214-50 du code monétaire et financier autorise ces sociétés à procéder à des travaux d'amélioration et, à titre accessoire, à des travaux d'agrandissement et de reconstruction ; elles peuvent acquérir des équipements ou installations nécessaires à l'utilisation des immeubles. Elles peuvent en outre céder des éléments de patrimoine immobilier dès lors qu'elles ne les ont pas achetés en vue de les revendre et que de telles cessions ne présentent pas un caractère habituel. Les conditions dans lesquelles les SCPI peuvent effectuer de telles opérations tout en conservant le bénéfice de leur régime juridique et fiscal particulier, prévues initialement par le décret n^o 94-483 du 9 juin 1994, ont été assouplies par le décret n^o 2003-74 du 28 janvier 2003. De plus, il a été admis d'atténuer les conséquences fiscales des opérations de fusions de ces sociétés.

1412 Par ailleurs, les sociétés à responsabilité limitée exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou conjointement plusieurs de ces activités, et de caractère familial qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes sont placées hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 239 *bis*-AA) .

1. Chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt : cf. FP n^{os} 37, 42-1, 43 et suiv., 48.

2. Chaque membre des sociétés visées à l'article 239 *quater* A est personnellement passible, pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans la société, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit d'une entreprise relevant de cet impôt (ann. III, art. 46 *terdecies* F à 46 *terdecies* H). Toutefois, lorsque les droits dans une société civile de moyens sont affectés à l'exercice d'une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des BNC, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon le régime de la déclaration contrôlée.

3. Chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société, soit de l'IR, soit de l'IS s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt.

Remarque : la location meublée est une activité commerciale par nature. Les SARL de famille qui exercent une telle activité peuvent donc opter pour le régime des sociétés de personnes.

L'exercice de cette option est également ouvert lorsque l'associé unique d'une EURL décède, sous réserve que la société remplisse les conditions prévues par l'article 239 *bis* AA du CGI.

1412-1 Pour les exercices ouverts à compter du 5 août 2008, les sociétés anonymes, les sociétés par actions simplifiées et les sociétés à responsabilité limitée dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché d'instruments financiers, dont le capital et les droits de vote sont détenus à hauteur de 50 % au moins par une ou des personnes physiques et à hauteur de 34 % au moins par une ou plusieurs personnes ayant, au sein desdites sociétés, la qualité de président, directeur général, président du conseil de surveillance, membre du directoire ou gérant, ainsi que par les membres de leur foyer fiscal au sens de l'article 6 du CGI, peuvent opter **pour le régime fiscal des sociétés de personnes** mentionné à l'article 8 du même code (CGI, art. 239 *bis* AB).

Pour la détermination des pourcentages mentionnés ci-dessus, les participations de sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ou de structures équivalentes établies dans un autre Etat de la Communauté européenne ou dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI entre la société en cause et ces sociétés, fonds ou structures équivalentes.

Pour l'application du 1° du II de l'article 163 *quinquies* B du CGI, du 1 du I de l'article 208 D du même code, du premier alinéa du I de l'article L. 214-30 et du premier alinéa du 1 de l'article L. 214-31 du code monétaire et financier et du troisième alinéa du 1° de l'article 1^{er}-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, les sociétés ayant exercé l'option prévue au I sont réputées soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun au taux normal. Il en va de même pour l'application du c du 2° du I de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI.

L'option est subordonnée au respect des conditions suivantes :

1° La société exerce à titre principal **une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale**, à l'exclusion de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier ;

2° La société emploie **moins de cinquante salariés et a réalisé un chiffre d'affaires annuel ou a un total de bilan inférieur à 10 millions d'euros** au cours de l'exercice ;

3° La société est **créée depuis moins de cinq ans**.

Les conditions mentionnées aux 1° et 2° ainsi que la condition de détention du capital s'apprécient de manière continue au cours des exercices couverts par l'option. Lorsque l'une d'entre elles n'est plus respectée au cours de l'un de ces exercices, l'article 206 du CGI est applicable à la société, à compter de ce même exercice.

La condition mentionnée au 3° s'apprécie à la date d'ouverture du premier exercice d'application de l'option.

L'option ne peut être exercée qu'avec l'accord de tous les associés, à l'exclusion des associés mentionnés au deuxième alinéa du n° 1412-1. Elle doit être notifiée au service des impôts auprès duquel est souscrite la déclaration de résultats dans les trois premiers mois du premier exercice au titre duquel elle s'applique.

Elle est valable pour une période de cinq exercices, sauf renonciation notifiée dans les trois premiers mois de la date d'ouverture de l'exercice à compter duquel la renonciation s'applique.

Conformément au I de l'article 46 *terdecies* DA de l'annexe III au CGI, l'option s'effectue selon le modèle établi par l'administration.

Elle a pour effet de placer la société qui l'a exercée dans le champ d'application du régime fiscal des sociétés de personnes prévu à l'article 8 du CGI.

En cas de sortie anticipée du régime fiscal des sociétés de personnes, quel qu'en soit le motif, la société ne peut plus opter à nouveau pour ce régime.

1412-2 Sauf option contraire, sont également exclues :

- les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée¹ (EURL) lorsque leur associé unique est une personne physique ;

- les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL), pour les impositions dues au titre des exercices clos à compter du 6 janvier 2006 ;

1. Les bénéficiaires sociaux sont soumis à l'impôt sur le revenu entre les mains de l'associé unique ou de chacun des membres des EARL désignés à l'article 8-5° du CGI.

- les groupements d'intérêt public¹ visés à l'article 239 *quater* B du CGI lorsqu'ils fonctionnent conformément à leur statuts ;
- les groupements de coopération sanitaire et les groupements de coopération sociale et médico-sociale mentionnés à l'article 239 *quater* D du CGI (CGI, art. 206-3-i).

1412-3

Ne sont pas passibles de l'impôt sur les sociétés prévu au 1^e de l'article 206, les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901, les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, les fondations reconnues d'utilité publique, les syndicats régis par les articles L. 2131-1 à L. 2136-2 du code du travail, les fondations d'entreprise, les fonds de dotation et les congrégations, dont la gestion est désintéressée, lorsque leurs activités non lucratives restent significativement prépondérantes et le montant de leur recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre de leurs activités lucratives n'excède pas 60 000 €. Sont réputées lucratives les activités de gestion et de capitalisation, par les fonds de dotation, de dons, droits et legs dont les fruits sont versés à des organismes autres que ceux mentionnés ci-avant ou à des organismes publics pour l'exercice d'activités lucratives (CGI, art. 206-1 *bis* ; cf. nos 1510 et suiv.). En ce qui concerne les conditions dans lesquelles ces organismes deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés, et les activités à raison desquelles ils sont, le cas échéant, soumis à cet impôt, cf. nos 1409-6 et 1510 et suiv.

chapitre 3

exonérations et régimes particuliers

(CGI, art. 207 et 208, BOI-IS-CHAMP)

1413

Un certain nombre de personnes morales passibles, en principe, de l'impôt sur les sociétés bénéficient d'exonérations applicables tantôt à l'ensemble de leurs revenus, tantôt à la fraction de leurs bénéfices qui provient d'opérations déterminées (BOI-IS-CHAMP-30 et BOI-IS-CHAMP-50).

A. COOPÉRATIVES

1414

Lorsqu'elles fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent, les **coopératives artisanales et leurs unions**, les **coopératives d'entreprises de transports**, les **coopératives artisanales de transport fluvial** ainsi que les **coopératives maritimes et leurs unions** sont exonérées de l'impôt sur les sociétés, sauf pour les affaires effectuées avec des non-sociétaires (CGI, art. 207-1-3^o *bis*).

Toutefois, le fait de traiter avec des tiers non associés ne fait pas perdre à la coopérative le bénéfice de l'exonération à condition, notamment, que les opérations réalisées avec les tiers n'excèdent pas le cinquième du chiffre d'affaires de la coopérative et qu'elles fassent l'objet d'une comptabilité séparée.

Les coopératives agricoles et leurs unions bénéficient d'exonérations d'impôt sur les sociétés lorsqu'elles ont un fonctionnement conforme aux dispositions qui les régissent, c'est à dire aux articles L. 521-1 et suivants du code rural et de la pêche maritime. Il s'agit :

- des sociétés coopératives agricoles d'approvisionnement et d'achat ainsi que de leurs unions, sauf pour les opérations effectuées avec des non-sociétaires (CGI, art. 207-1-2^o ;)² ;
- des sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives agricoles de production, de transformation, de conservation et de vente de produits agricoles, sauf pour les opérations suivantes : ventes effectuées dans un magasin de détail distinct de l'établissement principal ; opérations de transformation de produits ou sous-produits autres que ceux destinés à l'alimentation de l'homme et des animaux ou pouvant être utilisés comme matières premières dans l'agriculture ou l'industrie ; opérations effectuées avec des non-sociétaires (CGI, art. 207-1-3^o).

Les coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA), bien que non visées expressément par l'article 207-1-3^o du CGI, bénéficient du régime fiscal applicable en matière d'impôt

1. Chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt : cf. FP n° 37.

2. Chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt. Cf. FP nos 37, 43 et suiv., 48.

sur les sociétés aux coopératives agricoles de production ou de transformation de produits agricoles, et sont à ce titre exonérées d'impôt sur les sociétés dès lors qu'elles fonctionnent conformément à leur objet. L'article 20 de la loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001 d'orientation sur la forêt autorise les CUMA à réaliser pour le compte des communes de moins de 2 000 habitants ou de leurs établissements publics où l'un de leurs adhérents a le siège de son exploitation agricole, des travaux agricoles ou d'aménagement rural conforme à l'objet de ces coopératives, dès lors que le montant de ces travaux n'excède pas 25 % du chiffre d'affaires annuel de la coopérative dans la limite de **7 500 €**.

1415 Les articles 207-1 *bis* à 207-1 *quinquies* du CGI prévoient dans certains cas l'assujettissement partiel ou total à l'impôt sur les sociétés de coopératives exonérées.

1416 1. Assujettissement partiel en cas d'émission de certificats coopératifs d'investissement.

Aux termes de l'article 207-1 *bis* du CGI, les coopératives exonérées d'IS en application de l'article 207-1, qui émettent des certificats coopératifs d'investissement dont le montant nominal total n'excède pas 50 % du capital social sont **assujetties partiellement à l'IS** pour la fraction des résultats correspondant à la part du montant nominal des certificats coopératifs dans le capital social.

1417 2. Assujettissement en cas d'ouverture du capital à des associés non coopérateurs (CGI, art. 207-1 *ter* à 207-1 *quinquies*).

a. Définition.

Sont regardées comme associés non coopérateurs les personnes physiques ou morales y compris donc les coopératives qui n'ont pas vocation à recourir aux services de la coopérative ou dont celle-ci n'utilise pas le travail, mais qui entendent contribuer par l'apport de capitaux à la réalisation des objectifs de celle-ci.

b. Assujettissement partiel à l'IS.

Les sociétés coopératives et leurs unions, à l'exclusion des coopératives agricoles désignées à l'article 207-1-2° et 3° du CGI, et des coopératives de HLM qui relèvent de l'article 207-1-4° du même code, sont assujetties partiellement à l'IS lorsque les associés non coopérateurs détiennent 20 % au moins du capital, que leurs parts sociales peuvent donner lieu à rémunération et que la part du capital social détenue par les associés non coopérateurs et les titulaires de certificats coopératifs d'investissement n'est pas supérieure à 50 %.

Lorsque ces trois conditions sont cumulativement satisfaites, l'exonération dont bénéficie la coopérative est limitée à la fraction des résultats calculée proportionnellement aux droits des coopérateurs dans le capital.

Les résultats sont déterminés selon les règles visées à l'article 209 du CGI avant déduction des ristournes.

c. Assujettissement total à l'IS.

Les sociétés coopératives et leurs unions, à l'exclusion des coopératives de HLM visées à l'article 207-1-4° du CGI, sont assujetties à l'IS lorsque les associés non coopérateurs et les titulaires de certificats coopératifs d'investissement détiennent plus de 50 % du capital et que leurs parts sociales peuvent donner lieu à rémunération.

1417-1 • Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2007, la part des excédents mis en réserves impartageables par les coopératives d'intérêt collectif (SCIC) est déductible de l'assiette de l'IS (CGI, art. 209-VIII).

B. SOCIÉTÉS ET ORGANISMES CONTRIBUANT À LA CONSTRUCTION D'IMMEUBLES

1418 Divers organismes dont l'activité est dirigée vers la construction d'immeubles bénéficient d'une exonération d'impôt sur les sociétés pour la fraction de leur bénéfice provenant des opérations qui entrent dans le cadre de l'objet qui leur est assigné.

1. Sociétés immobilières de gestion. Elles sont exonérées pour la fraction de leur bénéfice net qui provient de la location de leurs immeubles (CGI, art. 208-3° *ter*) [cf. FI, n° 3730].

2. Sociétés immobilières d'investissement¹ Elles sont exonérées pour la fraction de leur bénéfice provenant de la location de leurs immeubles (CGI, art. 208 B-I) [cf. FI, n°s 3723 et suiv.].

¹ Ces sociétés ne doivent pas être confondues avec les sociétés d'investissements immobiliers cotées dont le régime de faveur est exposé au paragraphe 12 ci-après.

Elles sont également exonérées à raison :

- sous certaines conditions, des produits des avances consenties à des sociétés civiles constituées, à compter du 1^{er} janvier 1985, en vue de construire et gérer des immeubles affectés à l'habitation à concurrence des trois quarts au moins de leur superficie ;
- de la fraction des bénéfices sociaux correspondant à leurs parts dans ces sociétés civiles et provenant de la location des immeubles (CGI, art. 208 B-II).

3. Sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie (SICOMI) (CGI, art. 208-3^o *quater*).

a. Opérations de crédit bail. Les sociétés qui, à la date du 1^{er} janvier 1991, étaient autorisées à porter la dénomination de SICOMI, sont exonérées pour la fraction de leur bénéfice net provenant d'opérations de crédit-bail réalisées en France et conclues avant le 1^{er} janvier 1991 ainsi que pour les plus-values dégagées par la cession d'immeubles dans le cadre de ces opérations. Les opérations conclues après cette date sont, en principe, soumises à l'IS dans les conditions de droit commun. Par dérogation à ces dispositions, les SICOMI sont, sur option de leur part, exercées avant le 1^{er} juillet 1991, exonérées d'IS pour la fraction de leur bénéfice net provenant d'opérations de crédit-bail réalisées en France, conclues avant le 1^{er} janvier 1996 et portant sur des immeubles non équipés affectés à une activité industrielle ou commerciale, ainsi que pour les plus-values dégagées par les cessions d'immeubles dans le cadre de ces opérations.

Ce régime de faveur est étendu pour les contrats de crédit-bail conclus entre le 1^{er} janvier 1993 et le 1^{er} janvier 1996 lorsqu'ils portent sur des bureaux neufs et vacants au 1^{er} octobre 1992.

b. Location simple. Le bénéfice net retiré par les SICOMI de la location simple de leurs immeubles, par **contrat conclu avant le 1^{er} janvier 1991**, à des personnes physiques ou morales qui y exercent une activité industrielle ou commerciale est imposé progressivement à l'IS. Le bénéfice est retenu pour l'assiette de l'impôt à concurrence de :

- 20 % de son montant pour l'exercice clos en 1991 ;
- 40 % pour l'exercice clos en 1992 ;
- 60 % pour l'exercice clos en 1993 ;
- 80 % pour l'exercice clos en 1994 ;
- 100 % pour les exercices clos en 1995 et ultérieurement.

Le bénéfice retiré des **contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 1991** est imposable en totalité dans les conditions de droit commun.

c. Bénéfices réalisés à l'étranger. Les bénéfices réalisés directement ou indirectement à l'étranger par les SICOMI ne sont pas exonérés d'impôt sur les sociétés. Les sommes qui sont investies, soit directement, soit par l'intermédiaire de filiales, dans des immobilisations à l'étranger sont soumises à l'impôt sur les sociétés en proportion des bénéfices et réserves exonérés par rapport au montant total des bénéfices, des réserves et du capital. Toutefois, elles sont exonérées lorsqu'elles proviennent de fonds d'emprunts.

Remarque : les investissements à l'étranger ne sont autorisés que dans des États ou territoires ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative et sont limités à 25 % de la valeur nette des immobilisations figurant au bilan des SICOMI à la clôture du dernier exercice, majoré des créances sur l'ensemble des filiales françaises ou étrangères.

4. Sociétés agréées pour le financement des économies d'énergie.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2000, le régime fiscal spécifique des Sofergie est supprimé. Cela étant, leur statut juridique est conservé. Les Sofergie ne sont plus exonérées d'impôt sur les sociétés pour la partie de leur bénéfice net provenant des opérations de crédit-bail et de location portant sur des installations ou des matériels destinés à économiser l'énergie. Corrélativement, ces sociétés ne sont plus soumises à l'obligation de distribution de 85 % de leur résultat. Les règles relatives au régime fiscal des sociétés mères (cf. n^o 1445) sont applicables aux dividendes prélevés sur leurs bénéfices. Ces aménagements permettent aux Sofergie d'intégrer un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI, sous réserve du respect de l'ensemble des conditions requises pour l'application de ce régime.

5. Sociétés agréées pour le financement des télécommunications (CGI, art. 208-3^o *quinquies*). Ces sociétés sont exonérées de l'impôt sur les sociétés pour la partie des bénéfices provenant des contrats de crédit-bail conclus avec l'exploitant public avant le 1^{er} janvier 1993 et pour les plus-values qu'elles réalisent à l'occasion de ces opérations, ainsi que pour la partie des bénéfices et des plus-values qu'elles réalisent en tant que sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie.

En outre, à compter du 1^{er} janvier 1989, ces sociétés ont la possibilité de diversifier leurs opérations à condition d'apporter leur activité de SICOMI à une filiale ayant ce statut. Dans ce

cas, les dividendes reçus de la filiale seront exonérés d'impôt sur les sociétés jusqu'au 31 décembre 1993 puis sont progressivement retenus pour le calcul de cet impôt à concurrence de :

- 25 % de leur montant en 1994 ;
- 50 % de leur montant en 1995 ;
- 75 % de leur montant en 1996 ;
- 100 % de leur montant en 1997 et ultérieurement.

Cette exonération totale ou partielle est subordonnée à la condition que les dividendes non soumis à l'IS provenant de la SICOMI soient redistribués par la société apporteuse avant la fin de l'exercice qui suit celui de leur encaissement.

6. Établissements publics, sociétés d'économie mixte chargés d'effectuer des opérations d'aménagement urbain et organismes d'habitations à loyer modéré (CGI, art. 207-1-6° bis).

Sont exonérés d'impôt sur les sociétés, dans les conditions fixées par les articles 46 bis et 46 ter de l'annexe III au CGI, les établissements publics et sociétés d'économie mixte chargés de l'aménagement par une convention contractée, en application du deuxième alinéa de l'article L. 300-4 du code de l'urbanisme ainsi que, pour les opérations de location-accession ayant bénéficié d'une décision d'agrément délivrée postérieurement au 26 mars 2004, les organismes d'habitations à loyer modéré régis par l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation et les sociétés anonymes de coordination d'organismes d'habitations à loyer modéré régies par l'article L. 423-1-1 du même code, pour les résultats provenant des opérations réalisées dans le cadre des procédures suivantes :

- zone d'aménagement concerté ;
- lotissements ;
- zone de restauration immobilière ;
- zone de résorption de l'habitat insalubre ;
- opérations de rénovation urbaine

7. Établissements publics, pour les opérations de lotissement et de vente de terrains leur appartenant (CGI, art. 208-6°).

8. Sociétés coopératives de construction, sociétés d'économie mixte et groupements dits de " castors " qui procèdent, sans but lucratif, au lotissement et à la vente de terrains leur appartenant (CGI, art. 207-1-7°).

9. Sociétés coopératives de construction désignées à l'article 1378 sexies du CGI (CGI, art. 207-1-8°).

10. Sociétés anonymes de crédit immobilier (SACI) [CGI, art. 207-1-4° ter] qui exercent uniquement les activités prévues au I et au II de l'article L 422-4 du code de la construction et de l'habitation et qui accordent exclusivement :

- a. des prêts aidés par l'État et non distribués par le secteur concurrentiel, visés aux articles R 331-32, R 313-31 et R** 313-34 du même code (prêts aidés en vue de l'accession à la propriété : prêts PAP, prêts consentis dans le cadre de l'utilisation des sommes collectées au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction)¹ ;
- b. des prêts à leurs filiales et aux organismes HLM. Le taux de rémunération de ces prêts ne doit pas excéder le taux moyen prévu à l'article 39-1-3° du CGI¹ (cf. n° 1064-2) ;
- c. des avances remboursables ne portant pas intérêt prévues par l'article R. 317-1 du code de la construction et de l'habitation. La fraction du bénéfice net provenant des avances accordées à compter du 1^{er} janvier 2001 est soumise à l'impôt sur les sociétés.

La SACI qui aura à scinder ses produits entre des produits taxables et des produits exonérés devra procéder à une exacte répartition de ses charges. Cette répartition ne pourra avoir pour conséquence d'entraîner des transferts de charges vers l'activité assujettie à l'impôt sur les sociétés, dégageant de ce fait des bénéfices au titre de la seule activité exonérée.

Il n'existe aucune possibilité de compensation entre les bénéfices ou revenus imposables à l'impôt sur les sociétés et les charges et dépenses supportées ou exposées par la SACI pour la réalisation de ses activités exonérées.

À défaut de respect de cette répartition entre bénéfice net provenant des avances accordées avant le 1^{er} janvier 2001 et bénéfice net provenant des avances consenties après cette date, la totalité du bénéfice afférent à cette activité serait soumise à l'impôt sur les sociétés.

En matière d'imposition forfaitaire annuelle, seul le chiffre d'affaires imposable à l'impôt sur les sociétés est retenu pour l'application du barème de cet impôt.

1. Ces conditions s'appliquent aux opérations réalisées à compter du 1^{er} juillet 1993. En 1995, les modalités de l'aide publique à l'accession à la propriété ont été modifiées par la suppression des prêts PAP et par la création de l'avance remboursable ne portant pas intérêt (usuellement dénommée « prêt à taux zéro ») visée à l'article R. 317-1 du code de la construction et de l'habitation.

11. Unions d'économies sociale visées à l'article L. 365-1 du code de la construction et de l'habitation (CGI, art. 207-1-4^o *quater*) dont les dirigeants de droit ou de fait ne sont pas rémunérés, pour :

- les activités mentionnées à l'article L. 365-1 du code de la construction et de l'habitation pour lesquelles les unions d'économie sociale font l'objet des agréments prévus aux articles L. 365-2 à L. 365-4 du même code lorsqu'elles relèvent du service d'intérêt général défini aux septième et neuvième alinéas de l'article L. 411-2 du même code ainsi que les services accessoires à ces activités ;
- les produits engendrés par les locaux annexes et accessoires des ensembles d'habitations mentionnés à l'article L. 411-1 du même code, à la condition que ces locaux soient nécessaires à la vie économique et sociale de ces ensembles ;
- les produits financiers issus du placement de la trésorerie de ces organismes.

12. Sociétés d'investissements immobiliers cotées (CGI, art. 208 C ; RES N° 2009/14, N° 2009/61, N° 2010/08, N° 2010/09, N° 2010/16, N° 2010/17, N° 2011/6, N° 2011/19).

L'article 11 de la loi de finances n° 2002-1575 du 30 décembre 2002 a instituée en faveur des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) un régime spécifique d'exonération d'impôt sur les sociétés applicable sur option.

a. Les sociétés susceptibles de bénéficier de ce régime doivent remplir plusieurs conditions :

- être cotées sur un marché réglementé français (pour les exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2009) ou, pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2010**, sur tout marché réglementé respectant les prescriptions de la directive 2004/39/CE du Parlement européen et du Conseil du 21 avril 2004 concernant les marchés d'instruments financiers, modifiant les directives 85/611/CEE et 93/6/CEE du Conseil et la directive 2000/12/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 93/22/CEE du Conseil (cf. RES N° 2011/1) ;
- avoir un capital minimum de quinze millions d'euros ;
- avoir pour objet social principal l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de la location, ou la détention directe ou indirecte de participations dans des personnes morales à objet social identique soumises au régime des sociétés de personnes ou à l'impôt sur les sociétés.
- le capital ou les droits de vote des SIIC ne doivent pas être détenus, directement ou indirectement, à hauteur de 60 % ou plus par une ou plusieurs personnes agissant de concert au sens de l'article L. 233-10 du code de commerce. Cette condition s'apprécie de manière continue au cours de chaque exercice d'application du présent régime. Pour les sociétés placées sous le régime de l'article 208 C du CGI avant le 1^{er} janvier 2007, cette condition doit être remplie à compter du **1^{er} janvier 2010**. Elle ne s'applique pas lorsque la personne ou les personnes agissant de concert mentionnées ci-avant sont des SIIC.

Si, au cours d'un exercice, à la suite d'une offre publique d'achat ou d'échange au sens de l'article L. 433-1 du code monétaire et financier, d'une opération de restructuration visée à l'article 210-0 A du CGI, d'une opération de conversion ou de remboursement d'obligations en actions, le capital ou les droits de vote d'une SIIC viennent à être détenus à 60 % ou plus dans les conditions mentionnées à la première phrase de l'alinéa précédent, les conditions de détention sont réputées avoir été respectées si ce taux de détention est ramené au-dessous de 60 % à l'expiration du délai prévu au deuxième alinéa du 1 de l'article 223 du CGI pour le dépôt de la déclaration de résultat de cet exercice.

- le capital et les droits de vote des SIIC doivent être détenus à hauteur de 15 % au moins par des personnes qui détiennent chacune, directement ou indirectement, moins de 2 % du capital et des droits de vote. Cette condition s'apprécie au premier jour du premier exercice d'application du régime.

Les filiales détenues directement ou indirectement à au moins 95 % individuellement ou conjointement par plusieurs sociétés d'investissements immobiliers cotées soumises à l'impôt sur les sociétés, et ayant un objet identique, peuvent également opter pour ce régime.

b. L'exercice irrévocable de l'option entraîne toutes les conséquences de la cessation d'entreprise avec des atténuations partielles et un taux spécifique d'imposition (19 % à compter du 1^{er} janvier 2009, 16,5 % antérieurement) sur les plus-values sur les immeubles et parts de sociétés de personnes ayant un objet identique à celui de leurs(s) associé(s) ayant opté.

c. Le régime subordonne le bénéfice de l'exonération au respect des trois conditions de distribution suivantes :

- les bénéfices provenant des opérations de location des immeubles et de la sous-location des immeubles pris en crédit bail, ou dont la jouissance a été conférée à titre temporaire par l'État, une collectivité territoriale ou un de leurs établissements publics, doivent être distribués

à hauteur de 85 % avant la fin de l'exercice qui suit celui de leur réalisation ; par exception, et pour les cessions réalisées entre le **1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2009**, les bénéfices exonérés provenant des opérations de location de biens immobiliers acquis dans les conditions prévues à l'article 151 *septies* C du CGI (cf. n° 1279) sont obligatoirement distribués à hauteur de 50 % avant la fin de l'exercice qui suit celui de leur réalisation, à la condition que les biens immobiliers ainsi acquis soient mis à la disposition de l'exploitation du cédant par la société cessionnaire ou par la société dont les droits ou parts ont été cédés pendant au moins neuf ans à compter de leur date d'acquisition et que, dans la situation visée au 1° du III dudit article 151 *septies* C, ces biens continuent d'être exploités par une personne répondant aux conditions visées au 2° du I de ce même article pour la durée restant à courir.

- les plus-values de cession d'immeubles, ou de droits réels énumérés au 6° alinéa du II de l'article 208 C, des droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble, de participations dans des sociétés visées à l'article 8 ayant un objet identique aux SIIC ou de titres de filiales soumises à l'impôt sur les sociétés ayant opté, doivent être distribuées à hauteur de 50 % avant la fin du deuxième exercice qui suit celui de leur réalisation ;

- les produits des participations prélevés sur des bénéfices exonérés doivent être distribués au cours de l'exercice suivant celui de leur perception par une société ayant opté pour le présent régime. Toutefois, lorsque les sociétés versante et bénéficiaire sont deux SIIC, les produits ne sont exonérés que si la société bénéficiaire de la distribution détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société distributrice pendant une durée minimale de deux ans. La première phrase du présent tiret s'applique également aux produits des participations distribués par les sociétés définies au 2° du h du 6 de l'article 145 du CGI ou par les sociétés visées au 3° *nonies* de l'article 208 du même code, et perçus par une société visée au premier alinéa du I, à la condition que celle-ci détienne des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société distributrice pendant une durée minimale de deux ans.

Pour l'ensemble de ces dispositions, les opérations réalisées par les sociétés de personnes qui ont un objet identique à celui visé ci-avant seront réputées être effectuées par les associés à hauteur de leur pourcentage de participation si ceux-ci ont opté pour le régime. Les immeubles s'entendent de ceux détenus en pleine propriété, ainsi que de ceux exploités en tant que titulaire d'un usufruit ou en tant que preneur d'un bail à construction ou d'un bail emphytéotique.

d. Les plus-values de cession d'immeubles, de droits réels et de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble, mentionnés au II de l'article 208 C, entre une société d'investissements immobiliers cotée et ses filiales visées au II, ou pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010, au III *bis* du même article ou entre ces filiales, ou pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010, entre sociétés placées sous le régime d'imposition prévu à l'article 208 C-II, ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés, lorsque, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010, il existe des liens de dépendance entre ces sociétés au sens de l'article 39-12 du CGI. L'application de ces dispositions est subordonnée à la condition que la société cessionnaire s'engage dans l'acte de cession à respecter, au titre des plus-values mentionnées au premier alinéa, les prescriptions prévues aux c et d du 3 et au 5 de l'article 210 A du CGI. Les réintégrations, prescrites au d du 3 de l'article 210 A, constituent des éléments du résultat soumis aux obligations de distribution mentionnées au deuxième alinéa du II de l'article 208 C (CGI, art. 208 C-II bis).

e. Lorsque des produits sont distribués ou réputés distribués par une société d'investissements immobiliers cotée visée au I de l'article 208 C à un associé autre qu'une personne physique détenant, directement ou indirectement, au moins 10 % du capital de cette société et que les produits perçus par cet associé ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent, la société distributrice doit acquitter un prélèvement égal à 20 % du montant des sommes, avant imputation éventuelle du prélèvement, distribuées à cet associé et prélevées sur des produits exonérés en application du II du même article. L'assiette du prélèvement est diminuée des sommes distribuées provenant des produits reçus ayant déjà supporté ce prélèvement.

Toutefois, le prélèvement n'est pas dû si le bénéficiaire de la distribution est une société soumise à une obligation de distribution intégrale des dividendes qu'elle perçoit et dont les associés détenant, directement ou indirectement, au moins 10 % de son capital sont soumis à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent à raison des distributions qu'ils perçoivent.

Pour l'application des premier et deuxième alinéas du e), les produits perçus ne sont pas considérés comme soumis à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent lorsqu'ils sont exonérés ou soumis à un impôt dont le montant est inférieur de plus des deux tiers à celui de l'impôt sur les sociétés qui aurait été dû dans les conditions de droit commun en France.

La détention de 10 % du capital s'entend de la détention de 10 % des droits à dividendes et s'apprécie au moment de la mise en paiement des distributions. Ce prélèvement est acquitté spontanément, dans le mois qui suit la mise en paiement des distributions. Il est recouvré et contrôlé comme en matière d'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions. Il n'est ni imputable, ni restituable. Il n'est pas admis en charge déductible pour la détermination du résultat de la société distributrice (CGI, art. 208 C-II ter).

f. Les distributions prélevées sur ces bénéficiaires exonérés n'ouvrent pas droit au régime des sociétés mères. Les titres des SIIC sont éligibles au plan d'épargne en actions.

g. Les articles 46 *ter*A, 46 *quater*0 ZZ *bis*B, 38 *quindecies* IV et 363 de l'annexe III au CGI, fixent les conditions de l'option et les obligations déclaratives des sociétés soumises au présent régime. Les conséquences de la sortie du régime et du non-respect des conditions de détention du capital des SIIC sont prévues à l'article 208 C-IV du CGI.

h. Lorsque, postérieurement à l'exercice de l'option, des immeubles, ou des droits réels mentionnés au 6^e alinéa du II de l'article 208 C, des droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble, des droits portant sur un immeuble dont la jouissance a été conférée à titre temporaire par l'État, une collectivité territoriale ou un de leurs établissements publics ou des participations dans des personnes visées à l'article 8 du CGI deviennent éligibles à l'exonération, la société doit réintégrer à son résultat fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés une somme correspondant à la plus-value calculée par différence entre la valeur réelle de ces biens à cette date de leur valeur fiscale. Cette réintégration est effectuée par parts égales sur une période de quatre ans. La cession des biens concernés entraîne l'imposition immédiate de la plus-value qui n'a pas encore été réintégrée (CGI, art. 208 C *ter*, RES N° 2011/19).

i. Les dispositions des articles 210 A, 210 B et 210 B *bis* du CGI s'appliquent aux opérations auxquelles participent les sociétés d'investissements immobiliers cotées, ou leurs filiales, qui ont opté pour le régime prévu à l'article 208 C du CGI. L'application de ces dispositions est subordonnée à la condition que la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour les obligations de distributions prévues du deuxième au quatrième alinéas du II de l'article 208 C du CGI. En cas de scission, ces obligations doivent être reprises par les sociétés bénéficiaires des apports au prorata du montant de l'actif net réel apporté apprécié à la date d'effet de l'opération. En cas d'absorption d'une société ayant opté pour le régime prévu au II de l'article 208 C du CGI par une société qui a également opté pour ce régime, la plus-value mentionnée au deuxième alinéa du 1 de l'article 210 A du CGI est exonérée sous condition de distribution de 50 % de son montant avant la fin du deuxième exercice qui suit celui de sa réalisation. Lorsque la société bénéficiaire des apports est soumise au régime prévu au II de l'article 208 C du CGI, la réintégration, prescrite au *d* du 3 de l'article 210 A du même code, afférente aux immeubles visés au I de l'article 208 C du CGI, constitue un élément du résultat soumis aux obligations de distribution mentionnées au deuxième alinéa du II de cet article (CGI, art. 208 C *bis* ; RES N° 2009/14).

Les modalités selon lesquelles les dispositions prévues en faveur des SIIC et de leurs filiales s'appliqueront aux OPCI seront exposées ultérieurement, après publication de l'instruction qui les commentera.

13. Organismes d'habitation à loyer modéré (HLM) et sociétés d'économie mixte (SEM) (CGI, art. 207-1-4°).

Pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2006, les organismes d'habitations à loyer modéré mentionnés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation, à l'exception des sociétés anonymes de crédit immobilier, les sociétés d'économie mixte visées à l'article L. 481-1-1 du même code et les sociétés anonymes de coordination entre les organismes d'habitations à loyer modéré mentionnées à l'article L. 423-1-1 dudit code sont exonérés d'impôt sur les sociétés pour :

- les opérations réalisées au titre du service d'intérêt général défini aux septième, huitième et neuvième alinéas de l'article L. 411-2 de ce code ainsi que les services accessoires à ces opérations ;
- les produits engendrés par les locaux annexes et accessoires des ensembles d'habitations mentionnés à l'article L. 411-1 du même code, à la condition que ces locaux soient nécessaires à la vie économique et sociale de ces ensembles ;
- les produits financiers issus du placement de la trésorerie de ces organismes.

La fraction du bénéfice provenant d'activités autres que celles visées ci-dessus et au 6^e *bis* de l'article 207-1 du CGI est soumise à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, les organismes et les sociétés visés au premier alinéa du 4^e du 1 de l'article 207 du code général des impôts peuvent opter pour l'application anticipée de ces dispositions aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005. Cette option est irrévocable.

Pour l'application des dispositions du premier alinéa de l'article 221 *bis* du CGI, la deuxième condition mentionnée à cet alinéa n'est pas exigée des sociétés qui cessent totalement ou partiellement d'être soumises au taux prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 du même code du fait des dispositions ci-dessus. Les dispositions de l'article 111 *bis* du CGI ne s'appliquent pas à ces mêmes sociétés.

14. Sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (CGI, art. 208-3° *nonies* ; annexe III, art. 46 *ter A bis*).

Conformément aux dispositions de l'article 208-3° *nonies* du CGI, les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable régies par les articles L. 214-89 et suivants du code monétaire et financier sont exonérées d'impôt sur les sociétés.

C. SOCIÉTÉS MOBILIÈRES D'INVESTISSEMENT ET ORGANISMES ASSIMILÉS

1419

Les sociétés mobilières d'investissement (sociétés privées d'investissement, sociétés d'investissement à capital variable [SICAV], sociétés d'investissement à capital fixe dite « SICAF » visées aux articles L 214-147 et suivants du code monétaire et financier) sont exonérées d'impôt sur les sociétés pour la partie de leurs bénéfices provenant des produits nets de leur portefeuille ou des plus-values qu'elles réalisent sur la vente des titres ou parts sociales faisant partie de ce portefeuille (CGI, art. 208-1° *bis* et art. 208-1° *bis A*). Les sociétés visées à l'article 208-1° *bis* du CGI cessent de bénéficier de ces dispositions trois ans après leur création, si leurs actions ne sont pas admises aux négociations sur un marché réglementé.

L'article 208 A modifié du CGI précise les conditions dans lesquelles ces sociétés peuvent bénéficier de l'exonération.

Les sociétés de développement régional bénéficient d'un régime identique (CGI, art. 208-1° *ter*).

D. COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

1420

Les collectivités publiques sont, en principe, assujetties à l'IS, soit en vertu de l'article 206-1 du CGI lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, soit en vertu de l'article 206-5 du CGI. Des exonérations sont prévues, toutefois, en faveur :

- des régions et ententes interrégionales, départements et ententes interdépartementales, communes, établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, syndicats de communes et syndicats mixtes, ainsi que leurs régies de services publics (CGI, art. 207-1-6° ; RES N° 2005/7).

À compter du 1^{er} juillet 1995, pour bénéficier de l'exonération, les syndicats mixtes doivent être constitués exclusivement de collectivités territoriales ou de groupement de ces collectivités (CGI, art. 207-1-6° ; cf. également n° 1406-1).

Le service de **remontées mécaniques** ne pouvant être qualifié de service public, son exploitation par des régies dotées de la personnalité morale ou de l'autonomie financière ne bénéficie pas de cette exonération ;

- des chambres de commerce maritime, ports autonomes, municipalités concessionnaires d'outillage public dans les ports maritimes ;
- des établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance (CGI, art. 206-5).

E. ORGANISMES MUTUALISTES

1421

Sont exonérées d'impôt sur les sociétés, sauf à relever éventuellement de cet impôt dans les conditions prévues à l'article 206-5 du CGI (cf. n°s 1510 et suiv.) :

- les mutuelles et leurs unions ; Toutefois, l'article 217 *septdecies* du CGI modifié par l'article 65 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 prévoit un dispositif de fiscalisation progressive des mutuelles et unions régies par le code de la mutualité et des institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale : ainsi, en application de l'article 217 *septdecies*, elles peuvent doter un compte de réserve spéciale de solvabilité à hauteur du résultat imposable de l'exercice. Ces dotations sont admises en déduction à hauteur de 60 % du résultat imposable pour l'exercice ouvert en 2012 (40 % pour l'exercice ouvert en 2013). Les sommes prélevées sur cette réserve sont rapportées au résultat imposable de l'exercice en cours à la date de ce prélèvement.

- les caisses départementales d'assurances des planteurs de tabac.

F. ASSOCIATIONS OU ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF

- 1422 En ce qui concerne le régime particulier au regard de l'impôt sur les sociétés des associations ou organismes sans but lucratif, cf. n^{os} 1510 et suiv.

G. SOCIÉTÉS DE CAPITAL-RISQUE (SCR)¹

(CGI, art. 208-3^o septies ; ann. II, art. 60 A, ann. II, art. 171 AL à art. 171 AS)

1423 1. Le statut juridique des SCR

Les SCR régies par l'article 1^{er}-1 de la loi n^o 85-695 du 11 juillet 1985 ont pour objet essentiel de concourir au renforcement des fonds propres des sociétés non cotées. Elles doivent donc détenir un quota de leur portefeuille investi dans des titres de sociétés de cette nature.

Elles doivent avoir leur siège social en France et être constituées sous la forme de sociétés par actions (société anonyme, société en commandite par actions ou société par actions simplifiée) cotées ou non cotées régies par le code de commerce.

a. L'objet social et l'activité des SCR

Les SCR mentionnées à l'article 1^{er} -1 de la loi n^o 85-695 du 11 juillet 1985 ont en principe pour objet social exclusif la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières. Aussi, sous réserve des dispositions relative à la filialisation des activités accessoires, les SCR ne peuvent pas exercer d'autres activités, à la différence des SCR mentionnées à l'article 1^{er} de la loi n^o 85-695 du 11 juillet 1985. Toutefois, les SCR dont le total de bilan n'a pas excédé 10 millions d'euros au cours de l'exercice précédent peuvent, dans certaines conditions, effectuer à titre accessoire des prestations de services dans le prolongement de leur objet social, sans perdre le bénéfice de leur régime fiscal particulier.

1424 b. L'actif des SCR

L'actif d'une SCR comprend exclusivement des valeurs mobilières françaises ou étrangères, négociées ou non sur un marché d'instruments financiers français ou étranger, dont le fonctionnement est assuré par une entreprise de marché ou un prestataire de services d'investissement ou tout autre organisme similaire étranger, des droits sociaux, des avances en compte courant, d'autres droits financiers et des liquidités. L'actif peut également comprendre les biens meubles et immeubles nécessaires à la réalisation de l'objet social de la SCR.

Les SCR doivent respecter un quota d'investissement en titres non cotés. A cet effet, la situation nette comptable de la SCR doit être représentée de façon constante à concurrence de 50 % au moins de titres participatifs ou parts ou titres de capital ou donnant accès au capital, qui ne sont pas admis à la négociation sur un marché d'instruments financiers français ou étranger, émis par des sociétés ayant leur siège dans un Etat de la communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, qui exercent une activité mentionnée à l'article 34 du CGI et qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun au taux normal ou qui y seraient soumises dans les mêmes conditions si l'activité était exercée en France.

L'article 38 de la loi de finances pour 2005 a assoupli le principe de non-cotation en rendant éligibles au quota d'investissement de 50 %, dans la limite de 20 % de la situation nette comptable de la SCR, les titres admis à la négociation sur un marché réglementé ou organisé d'un Etat partie à l'accord sur l'EEE et émis par des sociétés dont la capitalisation boursière est inférieure à 150 millions d'euros.

L'article 32 de la loi de finances rectificative pour 2005 a prévu de nouvelles modalités de prise en compte des participations indirectes des SCR et assoupli les règles applicables en matière d'investissements intermédiés.

c. Conditions diverses

- La SCR ne peut procéder à des emprunts d'espèces que dans la limite de 10 % de son actif net ;
- Une personne physique, son conjoint et leurs ascendants et descendants ne peuvent détenir ensemble, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une personne interposée, plus de 30 % des droits dans les bénéfices d'une SCR ;

1. Les sociétés pour le financement de l'industrie cinématographique et audiovisuelle (SOFICA), ainsi que les sociétés pour le financement de la pêche artisanale mentionnées à l'article 238 bis HO (cf. n^o 1968-1) sont exclues du régime fiscal des SCR et de celui des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque (CGI, art. 238 bis HI et 238 bis HQ).

- Une SCR ne peut pas employer en titres d'une même société plus de 25 % de sa situation nette comptable. Si ce pourcentage est dépassé du fait d'une diminution de la situation nette comptable, la SCR doit régulariser sa situation au plus tard à l'expiration du cinquième exercice qui suit celui du dépassement (CGI, ann. II, art. 171 AO).

1425 2. Le régime fiscal des SCR au regard de l'impôt sur les sociétés

Les SCR qui satisfont les conditions prévues à l'article 1^{er}-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 et qui ont opté pour le régime fiscal particulier prévu au deuxième alinéa du 3^e septies de l'article 208 du CGI, sont exonérées d'impôt sur les sociétés sur :

- les produits et plus-values nets provenant de leur portefeuille ;
- les prestations accessoires qu'elles sont, le cas échéant, autorisées à réaliser.

Il résulte de ces dispositions qu'une SCR qui fonctionne conformément à son statut juridique est en principe totalement exonérée d'impôt sur les sociétés.

1425-1

L'application du régime d'exonération des SCR résulte d'une option, qui d'une manière générale doit être exercée avant la date d'ouverture de l'exercice au titre duquel ce régime s'applique, si la société exerce déjà une activité ou, dans le cas contraire, dans les six mois suivant celui de sa création.

Ainsi, les sociétés nouvelles qui entendent bénéficier du régime fiscal des SCR doivent informer le service des impôts dont elles relèvent par lettre simple dans les six mois de la création de la société.

De même, les sociétés préexistantes qui n'étaient pas placées sous le régime prévu à l'article 1^{er} de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 peuvent exercer leur option pour le nouveau régime selon les modalités indiquées ci-dessus, avant l'ouverture de l'exercice au titre duquel elles souhaitent que ce régime s'applique.

Enfin, pour les SCR placées sous l'ancien régime prévu à l'article 1^{er} de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985, l'option pour le nouveau régime a pu être exercée au plus tard à la date du dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice concerné par l'option.

1425-2

Les dispositions de l'article 1^{er}-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2001. Les dispositions de l'article 1^{er} de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 (ancien régime) ont cessé de s'appliquer aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2003. Les SCR placées sous cet ancien régime ont pu y demeurer au plus tard jusqu'au 31 décembre 2002. Pour les exercices suivants, elles peuvent bénéficier, sur option, du régime particulier des SCR si elles fonctionnent conformément aux dispositions de l'article 1^{er}-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985.

1425-3

3. Obligations déclaratives (CGI, art. 242 *quinquies*-II)

Les sociétés de capital-risque joignent à leur déclaration de résultats un état détaillé permettant d'apprécier, à la fin de chaque semestre de l'exercice, le respect du quota de 50 % et la limite de 20 %.

En cas d'investissement de la SCR dans des sociétés holding ou des entités dont les titres ou droits sont retenus pour l'appréciation du quota de 50 %, la SCR doit indiquer les sociétés bénéficiaires effectives de ces investissements dont les titres sont éligibles au quota de 50 % et, le cas échéant, retenus pour la limite de 20 %. A cet effet, la SCR joint à l'état mentionné ci-dessus, des états annexes.

H. SOCIÉTÉS UNIPERSONNELLES D'INVESTISSEMENT À RISQUE (SUIR) CRÉÉES AVANT LE 1^{ER} JUILLET 2008

(CGI, art. 208 D ; CGI, Annexe III, art. 41 *sexdecies* M et 46 *ter* B à 46 *ter* D)

1425-4

1. Le statut juridique des SUIR

La SUIR est un véhicule juridique et fiscal spécifiquement adapté aux investisseurs providentiels (ou *business angels*) qui apportent des capitaux et leur expérience professionnelle pour aider au démarrage des entreprises en création, sans toutefois participer à leur gestion.

1425-5

2. Le régime fiscal des SUIR au regard de l'impôt sur les sociétés

Les SUIR qui fonctionnent conformément à leur statut juridique spécifique bénéficient, en application de l'article 208 D-I du CGI, d'une exonération temporaire d'impôt sur les sociétés.

Cette exonération ne bénéficie qu'aux sociétés **créées avant le 1^{er} juillet 2008**.

Cette exonération porte sur l'ensemble des bénéfices qu'elles réalisent, lesquels comprennent les produits et les plus-values nettes de cession de titres figurant à leur actif.

Dans les mêmes conditions qu'en matière d'IS, les SUIR sont également exonérées de l'IFA.

Cette exonération est toutefois temporaire. Elle s'applique jusqu'à la clôture du dixième exercice suivant celui de la création de la SUIR.

A l'expiration du dixième exercice suivant celui de sa création, la société n'est plus une SUIR et devient donc soumise à l'IS dans les conditions de droit commun. En toute hypothèse, les **SUIR créées à compter du 1^{er} juillet 2008** ne pouvant plus bénéficier de cette exonération temporaire sont immédiatement soumises à l'IS dans les conditions de droit commun.

La perte du bénéfice de l'exonération temporaire est également encourue en cas de non-respect de l'une des conditions attachées au statut juridique spécifique de la SUIR, à l'exception, en cas de décès de l'associé initial, lorsque la **seule condition** tenant à l'unicité de l'associé n'est plus vérifiée.

1425-6 3. Le régime fiscal de l'associé unique personne physique

Lorsque l'actionnaire est une **personne physique résidente**, les distributions de la SUIR prélevées sur des bénéfices exonérés d'IS et attribuées au seul souscripteur initial des actions de la SUIR, ou, le cas échéant, à ses héritiers sont exonérées d'IR (CGI, art. 163 *quinquies* C bis). En revanche, ces distributions sont expressément soumises aux prélèvements sociaux, ces derniers étant prélevés par la SUIR lors de la distribution des bénéfices et versés par elle au service des impôts des non-résidents (déclaration modèle 2777 accompagnée du paiement correspondant).

Lorsque l'actionnaire est une **personne physique non résidente**, s'il a son domicile fiscal dans un pays ou un territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, il bénéficie dans les mêmes conditions que l'actionnaire personne physique résident d'un régime particulier d'exonération. Ce régime particulier d'exonération consiste en une exonération de la retenue à la source à hauteur des bénéfices exonérés qui lui sont distribués par la SUIR.

En revanche, aucun dispositif particulier d'exonération d'impôt sur le revenu des plus-values sur cessions d'actions de SUIR n'est prévu.

En outre, il est expressément prévu que le régime fiscal des SUIR ne puisse se cumuler avec la réduction d'impôt « Madelin » (CGI, art. 199 *terdecies* 0-A), le régime spécifique des SOFICA ou celui des SOFIPECHE. Les actions de SUIR ne peuvent pas être inscrites sur un PEA.

1425-7 4. Obligations déclaratives

Les SUIR sont tenues de souscrire au titre de chaque exercice la déclaration de résultats 2065 et ses annexes dans les conditions de droit commun. Parmi les documents joints à cette déclaration, les SUIR intègrent également **un état permettant d'apprécier le respect de la proportion d'investissement de 95 % et établi sur papier libre**.

Les SUIR souscrivent dans les conditions habituelles la déclaration modèle 2777 pour le paiement des prélèvements sociaux et, le cas échéant, de la retenue à la source. Elles délivrent à leur associé unique **un état des revenus distribués prélevés sur des bénéfices exonérés d'IS** au plus tard le 16 février de l'année civile suivant celle au cours de laquelle ces sommes ont été mises en paiement.

L'associé unique de la SUIR **conserve l'état individuel** établi par la SUIR des revenus distribués prélevés sur des bénéfices exonérés d'IS, jusqu'à la troisième année qui suit celle au titre de laquelle il a bénéficié de l'exonération pour pouvoir justifier de la non-imposition à l'administration fiscale, sur demande de cette dernière.

I. SOCIÉTÉ ANONYME DE GESTION DE STOCKS DE SÉCURITÉ (SAGESS)

(CGI, art. 1655 *quater*)

1426

La société constituée entre les professionnels pour la conservation du stock de produits pétroliers prévu à l'article 2 de la loi n° 92-1443 du 31 décembre 1992 (cf. JO du 1^{er} janvier 1993, p. 11) portant réforme du régime pétrolier et dont les statuts sont approuvés par décret n'est imposée sur ses bénéfices que lors de leur distribution, dans les conditions prévues à l'article 223 *sexies* du CGI. Elle n'est donc pas effectivement soumise à l'impôt sur les sociétés.

La société est tenue de distribuer l'intégralité des bénéfices réalisés, à l'exception du montant de la dotation à la réserve légale, et de l'autorisation ministérielle de réinvestissement des bénéfices réalisés.

La société ne peut céder ses stocks qu'à un prix supérieur ou égal au coût moyen pondéré d'acquisition. Cette cession ne peut intervenir que dans les deux cas suivants :

- sur injonction du ministre chargé des hydrocarbures, prise en vertu des dispositions réglementaires en vigueur ;

- à la demande du comité professionnel institué en application de l'article 3 de la loi n° 92-1443 du 31 décembre 1992 portant réforme du régime pétrolier.

À compter du 1^{er} janvier 1993, le régime fiscal ainsi défini est subordonné à la réalisation par la SAGESS des prestations mentionnées au II de l'article 3 de la loi n° 92-1443 du 31 décembre 1992 déjà citée, à l'exclusion de toute autre.

J. FONDS COMMUNS DE CRÉANCES

(CGI, art. 208-3^o *octies*)

1427

La loi n° 88-1201 du 23 décembre 1988 modifiée institue les fonds communs de créances. Ces fonds sont destinés à permettre la titrisation des créances bancaires. La titrisation consiste, pour un établissement de crédit, à céder des créances inscrites à son bilan à un organisme tiers, le fonds commun de créances, qui émet en contrepartie des parts représentatives de ces créances.

Le fonds commun de créances est une copropriété qui a pour objet exclusif d'acquérir des créances, en vue d'émettre des parts représentatives de ces créances.

Les parts de fonds communs de créances sont des valeurs mobilières (cf. FP n°s 664 et suiv.).

Conformément aux dispositions de l'article 208-3^o *octies* du CGI, les fonds communs de créances sont exonérés de l'impôt sur les sociétés pour les bénéfices réalisés dans le cadre de leur objet légal.

K. CENTRES TECHNIQUES INDUSTRIELS

1428

1. Définition.

Les C. T.I. sont des établissements d'utilité publique dotés de la personnalité morale et de l'autonomie financière, dont le statut est fixé par la loi n° 48-1228 du 22 juillet 1948. Ils ont pour objet de promouvoir le progrès des techniques, de participer à l'amélioration du rendement et à la garantie de la qualité dans l'industrie. Dans le cadre des activités qu'ils développent conformément à leur objet, les C. T.I. sont amenés, d'une part, à assurer des missions de portée générale dans l'intérêt de l'ensemble des entreprises cotisantes, d'autre part, à effectuer habituellement et moyennant rétribution des travaux particuliers d'études, de recherches et d'essais, tant pour leurs adhérents que pour des tiers.

1428-1

2. Régime fiscal.

En principe, les C. T.I. sont imposables à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, les activités de portée générale financées par une taxe parafiscale perçue auprès d'entreprises relevant d'une catégorie **hétérogène**¹ ne sont pas à retenir pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Les activités financées par une taxe parafiscale perçue auprès d'entreprises relevant d'une catégorie **homogène**² sont à retenir pour l'assiette de l'impôt.

Les dispositions de l'article 210 A du CGI s'appliquent à la transmission universelle de patrimoine réalisée entre des centres techniques industriels dont les statuts sont fixés par la loi n° 48-1228 du 22 juillet 1948 fixant le statut juridique des centres techniques industriels.

L. QUARTIERS GÉNÉRAUX, CENTRES DE LOGISTIQUE

1429

1. Définition. On considère comme quartier général ou centre de logistique une société dont le siège est en France ou un établissement stable situé en France d'une société dont le siège est à l'étranger, qui dépend d'un groupe international contrôlé depuis la France ou l'étranger, et qui exerce au seul profit de ce groupe certaines fonctions.

Le quartier général exerce des fonctions de direction, de gestion, de coordination ou de contrôle. Le centre de logistique exerce des fonctions de stockage, de conditionnement, d'étiquetage ou de distribution de produits et les activités administratives liées à ces fonctions.

1429-1

2. Modalités d'imposition à l'impôt sur les sociétés. Sous réserve qu'il s'agisse d'entités passibles en France de l'IS, les quartiers généraux ont la possibilité, comme les centres de logistique, d'obtenir à priori de l'administration l'assurance que le montant de leurs bénéfices

1. Une catégorie professionnelle hétérogène regroupe des entreprises qui exercent des activités de nature différente (production, commercialisation, services) ou appartiennent à plusieurs branches professionnelles.

2. Une catégorie professionnelle homogène regroupe des entreprises exerçant une activité de même nature dans une même branche d'activité.

imposables à l'IS ne sera pas remis en cause s'ils le déterminent en fonction d'une marge bénéficiaire pour l'ensemble des activités qui relèvent des fonctions " quartier général " ou " centres de logistique " , calculée en appliquant un pourcentage donné au montant des charges d'exploitation courantes.

Les demandes de garantie a priori de l'administration doivent être adressées à la direction des grandes entreprises (DGE), division IV, affaires juridiques, 8 rue Courtois, 93505 Pantin Cedex.

M. SYNDICATS PROFESSIONNELS

(CGI, art. 207-1-1^o bis)

1429-2

Sont exonérés de l'impôt sur les sociétés les syndicats professionnels, quelle que soit leur forme juridique (loi de 1884, association régie par la loi de 1901, syndicats locaux), et leurs unions (fédérations, syndicats interprofessionnels, confédérations) pour leurs activités portant sur l'étude et la défense des droits et des intérêts collectifs matériels ou moraux de leurs membres ou des personnes qu'ils représentent et à condition qu'ils fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent. Sont également concernés les ordres professionnels.

N. CENTRES DE COORDINATION DE RECHERCHE

1429-3

Il a été décidé d'améliorer le traitement fiscal des activités de recherche développées en France au sein des groupes par l'instauration d'un dispositif simplifié et garanti d'imposition des centres de coordination de recherche implantés en France et par la sécurisation des prix de transfert dans le domaine de la recherche.

I. DISPOSITIF CONCERNANT LES ACTIVITES DE COORDINATION DE RECHERCHE

1. Champ d'application

a. Définition générale

On considère comme « centre de coordination de recherche et développement » une société dont le siège est en France ou un établissement stable en France d'une société dont le siège est à l'étranger, qui dépend d'un groupe au sens économique du terme, contrôlé depuis la France ou l'étranger et qui exerce au seul profit de ce groupe des opérations de coordination de recherche. Il doit d'agir d'une entité passible en France de l'impôt sur les sociétés. Le régime fiscal décrit ci-après est réservé aux fonctions exercées exclusivement pour le compte des entreprises du groupe. Si le centre de coordination de recherche fournit des services à des entreprises extérieures au groupe, les résultats correspondants doivent être déterminés dans les conditions de droit commun.

b. Activités éligibles

Les activités éligibles au régime consistent en la fourniture au sein d'un groupe de prestations de coordination de la recherche, non susceptibles de donner lieu à commercialisation auprès de tiers.

La mission de centre de coordination de recherche doit être distinguée de celles des unités opérationnelles de recherche qui elles ne sont pas éligibles au dispositif.

2. Modalités pratiques d'imposition du centre de coordination de recherche

a. Règles simplifiées de taxation du résultat imposable

1^o. Détermination de la base imposable du centre de recherche

Détermination des charges à prendre en compte : Les centres de coordination de recherche ont la possibilité d'utiliser la méthode du prix de revient majoré dans le cadre de leurs relations commerciales intra-groupes, lorsque cette dernière s'avère la plus appropriée pour respecter le principe de pleine concurrence, compte tenu des caractéristiques des transactions concernées.

Ils peuvent obtenir a priori de l'administration l'assurance que le montant de leurs bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés ne sera pas remis en cause s'ils le déterminent selon la méthode du « coût de revient majoré », qui consiste à appliquer un pourcentage de marge préétabli au total des charges d'exploitation courantes, ou toute autre méthode dont la pertinence aurait été démontrée.

Fixation du taux de marge : Le taux de marge est fixé au cas par cas, en fonction des caractéristiques de l'activité du centre de coordination de recherche et de ses conditions

d'exercice, au niveau qui correspond le mieux au profit qui aurait pu être réalisé par une entreprise indépendante assumant des risques et fonctions comparables dans le respect du principe de pleine concurrence.

2°. Etablissement de l'impôt

Sous réserve des modalités de détermination de l'assiette taxable, les centres de coordination de recherche sont redevables de l'impôt sur les sociétés et des contributions y afférentes ainsi que des autres impôts et taxes selon les modalités et conditions de droit commun (imposition forfaitaire annuelle, taxe sur la valeur ajoutée, taxe d'apprentissage, taxes et participations assises sur les salaires, taxe professionnelle [ou, à compter du 1^{er} janvier 2010, cotisation foncière des entreprises], retenue à la source prévue par l'article 115 *quinquies* et 119 *bis* 2 du CGI ...).

Lorsque le centre de coordination de recherche est constitué au sein d'une société qui exerce par ailleurs d'autres activités (par ex : activité de holding, activité industrielle ou commerciale), les résultats des différentes branches d'activités, autres que le centre de coordination de recherche, doivent être déterminés sans tenir compte des charges qui concernent directement ou indirectement ce dernier. Les charges communes doivent être ventilées en fonction de critères appropriés aux caractéristiques de chaque branche.

b. Garanties données par l'administration

Les centres de coordination de recherche peuvent obtenir a priori de l'administration l'assurance que le montant de leurs bénéfices imposables ne sera pas remis en cause s'ils le déterminent en fonction de la marge bénéficiaire calculée, pour l'ensemble des activités qui relèvent des activités éligibles à ce régime, en appliquant le taux de marge fixé au montant des charges d'exploitation courantes.

La garantie a priori de l'administration porte, à la fois, sur le caractère éligible des activités et sur la méthode de détermination du bénéfice imposable.

Les demandes de garantie a priori de l'administration doivent être adressées à la DGE – 8 rue Courtois – 93505 – PANTIN CEDEX (tél. : 01 49 91 13 99 – fax : 01 49 91 12 26 – Mél. : dge@dgi.finances. gov. fr)

II. SECURISATION DES PRIX DE TRANSFERT DANS LE DOMAINE DE LA RECHERCHE

La procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert peut concerner les activités opérationnelles de recherche. L'instruction de la demande et la conclusion de l'accord relèvent de la compétence de la DGFiP – Bureau CF 3 – 86/92 allée de Bercy – Télédéc 933 – 75574 – PARIS CEDEX 12 – tél. : 01 53 18 05 76 (cf. n° 1007).

O. AUTRES ORGANISMES DE RECHERCHE

(CGI, art. 207-1-9°, 10° et 11°)

1429-4

Les 9°, 10° et 11° du 1 de l'article 207 du CGI exonèrent d'impôt sur les sociétés les établissements publics de recherche et les établissements publics d'enseignement supérieur, les personnes morales créées pour la gestion d'un pôle de recherche et d'enseignement supérieur ou d'un réseau thématique de recherche avancée et les fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche, parmi lesquelles les fondations de coopération scientifique, au titre des revenus tirés des activités conduites dans le cadre des missions du service public de l'enseignement supérieur et de la recherche définies aux articles L. 123-3 du code de l'éducation et L. 112-1 du code de la recherche. Cette exonération s'applique aux exercices clos à compter du 20 avril 2006.

I. CONDITIONS D'APPLICATION DE L'EXONERATION

1. Organismes concernés

Entrent dans le champ d'application de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue aux 9°, 10° et 11° du 1 de l'article 207 du CGI :

- les établissements publics de recherche et les établissements publics d'enseignement supérieur ;
- les personnes morales créées pour la gestion d'un pôle de recherche et d'enseignement supérieur ou d'un réseau thématique de recherche avancée ;
- les fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche parmi lesquelles les fondations de coopération scientifique.

2. Opérations exonérées

Sont exonérés d'impôt sur les sociétés en application des 9°, 10° et 11° du 1 de l'article 207 du CGI, les revenus tirés des activités conduites dans le cadre des missions du service public de l'enseignement supérieur et de la recherche définies aux articles L. 123-3 du code de l'éducation et L. 112-1 du code de la recherche.

II. PORTEE ET REMISE EN CAUSE DE L'EXONERATION

Les organismes mentionnés aux 9°, 10° et 11° du 1 de l'article 207 du CGI qui respectent, pour un exercice comptable donné, les conditions qui permettent de bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés au titre des activités mentionnées au deuxième alinéa du 11° dudit article sont exonérés, pour cet exercice, de l'impôt sur les sociétés dû au titre des activités concernées.

Cette exonération n'est acquise qu'au titre d'un exercice comptable, et son application aux exercices ultérieurs nécessite une nouvelle appréciation des conditions au titre de chaque exercice comptable. Il appartient aux organismes susvisés qui estiment être en mesure de bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés de justifier qu'ils remplissent les conditions nécessaires.

III. CONSEQUENCES DU CHANGEMENT DE REGIME FISCAL

L'exonération d'impôt sur les sociétés est susceptible d'entraîner un changement du régime fiscal des organismes, établissements et groupements mentionnés aux 9°, 10° et 11° du 1 de l'article 207 du CGI.

La loi n'ayant pas prévu de dispositif transitoire, le changement de régime fiscal entraîne en principe l'imposition immédiate des bénéficiaires en sursis d'imposition, des plus-values latentes incluses dans l'actif net social et des profits non encore imposés sur les stocks, s'agissant des seules activités qui cessent d'être soumises à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, selon les dispositions de l'article 221 *bis* du CGI, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, il est admis que le changement de régime fiscal n'entraîne pas d'imposition immédiate des bénéficiaires, plus-values et profits lorsque deux conditions sont remplies :

- aucune modification n'est apportée aux écritures comptables ;
- l'imposition des bénéficiaires, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable.

Dans un souci d'équité, il est admis que la deuxième condition posée par l'article 221 *bis* du CGI ne soit pas exigée des organismes précités.

IV. MODALITES D'APPLICATION DE L'EXONERATION D'IMPOT SUR LES SOCIETES

1. Sectorisation des activités non exonérées

Les personnes morales mentionnées aux 9°, 10° et 11° du 1 de l'article 207 du CGI dont les activités ne sont pas intégralement imposables à l'impôt sur les sociétés ou intégralement exonérées doivent créer un secteur non taxable et un secteur taxable à l'impôt sur les sociétés afin de soumettre à cet impôt le seul résultat des activités non exonérées lorsque cette faculté leur est ouverte.

2. Etablissement d'un bilan fiscal de départ

Pour les organismes sans but lucratif ou les établissements publics qui n'étaient pas soumis à l'impôt sur les sociétés sur tout ou partie de leurs activités en vertu de l'ancien régime fiscal applicable en matière d'impôt sur les sociétés, il convient d'établir un bilan fiscal de départ dans lequel doit figurer l'ensemble des éléments d'actif et de passif affectés aux activités non exonérées.

3. Dispositif de franchise

Le 1 *bis* de l'article 206 du CGI permet aux associations de la loi de 1901, aux associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin et aux fondations dont la gestion est désintéressée et dont les activités non lucratives demeurent significativement prépondérantes de bénéficier d'une franchise d'impôt sur les sociétés au titre de leurs recettes lucratives accessoires lorsque leur montant n'excède pas **60 000 €** hors TVA par année civile.

Ainsi, dès lors qu'un organisme sans but lucratif mentionné aux 10° et 11° du 1 de l'article 207 du CGI exerce de façon significativement prépondérante des activités non lucratives ou exonérées d'impôt sur les sociétés et conserve une gestion désintéressée, il peut bénéficier du dispositif de franchise d'impôt sur les sociétés pour ses recettes lucratives non exonérées lorsque leur montant n'excède pas 60 000 € par année civile.

titre 2

détermination du bénéfice imposable

1430

Les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés de la même manière que les bénéfices industriels et commerciaux soumis à l'impôt sur le revenu (régime du bénéfice réel ou régime simplifié) sous réserve de certaines modalités spéciales exposées dans le présent titre.

Les règles générales de détermination de ces bénéfices sont donc celles exposées ci-dessus (cf. n^{os} 1008 et suiv.).

Quant aux règles particulières régissant cette détermination, elles concernent la territorialité de l'impôt, la prise en compte de certains produits ou de certaines charges, le report des déficits, l'application de diverses mesures tendant à assurer la neutralité fiscale, à favoriser la restructuration des entreprises ou à encourager les investissements dans les départements d'outre-mer.

chapitre premier

territorialité

(CGI, art. 209-I, al. 1 ; BOI-IS-CHAMP)

A. PRINCIPES

1431

Il résulte des dispositions de l'article 209-I du CGI que les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont constitués, sous réserve des exceptions visées au n^o 1432, par les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France (métropole et départements d'outre-mer), ceux mentionnés aux *a*, *e*, *e bis* et *e ter* du I de l'article 164 B du CGI ainsi que par ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

1. Bénéfices réalisés par les entreprises exploitées en France.

L'exploitation d'une entreprise s'entend de l'**exercice habituel d'une activité** qui peut, soit s'effectuer dans le cadre d'un établissement (c'est-à-dire, en général, d'une installation matérielle autonome présentant une certaine permanence), soit être réalisée par l'intermédiaire de **représentants n'ayant pas de personnalité indépendante**, soit résulter de la réalisation d'opérations formant un **cycle commercial complet**.

À cet égard, une succursale sans autonomie de gestion qui ne réalise aucune affaire en France, mais se borne à assurer pour le compte de son siège situé hors de France, auquel est refacturé l'ensemble des frais qu'elle expose, le suivi et la coordination de budgets de publicité, ne peut être regardée comme exploitant une entreprise en France, dès lors qu'il n'est pas établi que son gérant serait investi de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de

la société ou d'intervenir comme instance de décision dans le traitement d'affaires (arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 22 janvier 1998, Société Publicis FCB Europe). Cet arrêt ne remet pas en cause les règles de territorialité de l'IS applicables en droit interne. Ainsi, même si elle exerce son activité sous forme d'établissement d'une société étrangère, une entité qui appartient à un groupe multinational, et qui exerce des fonctions de direction ou de coordination au profit des autres unités de ce groupe, peut, puisqu'elle est imposable en France, demander à bénéficier du régime des quartiers généraux. (cf. n° 1429).

Le **cycle complet d'opérations**, dont l'exemple le plus caractéristique est celui des opérations d'achat de marchandises suivies de leur revente, correspond généralement à une série d'opérations commerciales, industrielles ou artisanales, dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent. Ainsi peuvent constituer un cycle commercial complet des opérations d'extraction, de transformation, de lotissement de terrains, des prestations de services et des opérations financières. La notion de cycle complet, en l'absence d'un véritable établissement ou d'une représentation stable, n'est pas toujours déterminante pour apprécier si les résultats sont imposables là où les opérations sont effectuées. Ainsi, les opérations réalisées à l'étranger par une société française dans le cadre d'un cycle complet demeurent soumises à l'impôt français si elles ne sont pas détachables, par leur nature ou par leur mode d'exécution, des opérations réalisées en France par l'entreprise.

Ces principes sont applicables pour déterminer la situation, au regard de l'impôt français, tant des opérations extra territoriales réalisées par les sociétés françaises que des opérations réalisées en France par les sociétés étrangères.

Par suite, sauf application des dispositions de l'article 209 C du CGI (cf. n° 1438), il n'est pas tenu compte pour la détermination des bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés des **bénéfices** et des **pertes** qui se rattachent à une entreprise **exploitée hors de France**.

2. Revenus immobiliers de source française

Il s'agit des revenus mentionnés au a, e, e *bis* et e *ter* du I de l'article 164 B du CGI.

3. Bénéfices dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

Les conventions internationales retiennent la notion d'établissement stable comme critère de rattachement territorial des bénéfices des entreprises, tels qu'ils sont définis par la convention applicable. Les autres catégories de revenus peuvent être imposés selon des modalités différentes, en vertu de la convention applicable, ce qui est généralement le cas, par exemple, des revenus et gains immobiliers, ainsi que des revenus passifs (dividendes, intérêts et redevances).

Concernant les bénéfices des entreprises, les principes habituellement posés par les conventions, sous réserve de certaines exceptions ou règles particulières, sont les suivants :

- bénéfice d'un établissement stable : imposition partagée entre l'Etat où l'établissement stable est situé, celui-ci calculant l'imposition conformément à sa législation, et l'Etat de résidence de la personne morale, ce dernier Etat devant éliminer la double imposition (lorsque la France est l'Etat de résidence de la personne morale, le bénéfice de l'établissement stable est, compte tenu de l'article 209-I du CGI, exonéré d'impôt sur les sociétés) ;
- bénéfices non rattachés à un établissement stable : imposition exclusive dans l'Etat de résidence de la personne morale, la liquidation étant effectuée conformément à la législation de cet Etat.

Précision : Chaque convention internationale comporte une définition précise de l'établissement stable à laquelle il convient de se référer (cf. BOI-INT). La plupart des définitions reposent toutefois sur certains principes tirés du modèle de convention de l'O. C.D. E. En règle générale, l'expression « établissement stable » désigne **une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité**.

B. EXCEPTIONS

1432

Des dispositions particulières dérogent au principe de territorialité. Il en est ainsi de celles régissant :

- la détermination du bénéfice imposable en France lorsque l'activité est exercée conjointement en France et à l'étranger ;
- les régimes du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé, cf. n° 1444 ;
- les entreprises placées sous la dépendance ou possédant le contrôle d'entreprises situées hors de France, cf. n° 1007 ;
- les versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié, cf. n° 1071 ;
- les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération des services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France (CGI, art. 155 A ; cf. FP n° 168) ;
- les bénéfices provenant de sociétés ayant leur siège dans un pays à fiscalité privilégiée (CGI, art. 209 B, ann. II, art. 102 SA à 102 Z ; cf. n°s 1638 et suiv.) ;

- la déduction des déficits réalisés par les PME françaises au travers de leurs filiales et succursales étrangères, cf. n° 1438.

chapitre 2

règles applicables à certains produits ou charges

A. RÈGLES APPLICABLES AUX REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS

1433

L'impôt sur les sociétés est établi sur l'ensemble des bénéficiaires ou revenus réalisés par les personnes morales passibles de cet impôt (CGI, art. 205). Il s'ensuit que, contrairement à la règle appliquée en ce qui concerne l'impôt sur le revenu (cf. n° 1024), l'intégralité des revenus de valeurs et capitaux mobiliers doit, en principe, demeurer comprise dans les résultats soumis à l'impôt sur les sociétés. Les crédits d'impôt auxquels ouvrent droit certains de ces revenus peuvent être imputés par la personne morale sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable (cf. n°s 1493 et suiv.).

Toutefois, les produits nets de filiales sont soumis, sous certaines conditions, à un régime particulier (cf. n° 1445).

B. AVANTAGES EN NATURE CONSENTIS PAR LES SOCIÉTÉS AYANT POUR OBJET DE TRANSFÉRER GRATUITEMENT À LEURS MEMBRES LA JOUISSANCE D'UN BIEN

(CGI, art. 239 *octies*)

1434

Lorsqu'une personne morale passible de l'IS a pour objet de transférer gratuitement à ses membres la jouissance d'un bien meuble ou immeuble, **la valeur nette de l'avantage en nature** ainsi consenti n'est pas prise en compte pour la détermination du résultat imposable. Par suite, elle est tenue de joindre à sa déclaration de résultat une déclaration complémentaire n° 2038 indiquant, pour la période d'imposition considérée :

- les noms, prénoms et adresses des associés qui bénéficient de la jouissance gratuite des biens sociaux ainsi que le nombre de parts ou actions dont ces associés sont titulaires ;
- la désignation précise des biens et des périodes au cours desquelles chaque associé en a la jouissance ;
- le montant des dépenses communes, ventilées par catégorie, et leur répartition entre les associés.

Cette exonération ne peut bénéficier aux personnes morales :

- qui réalisent avec des tiers des opérations productives de recettes, à moins qu'il ne s'agisse d'opérations accessoires n'excédant pas 10 % de leurs recettes totales ou résultant d'une obligation imposée par la puissance publique ;
- dont le siège est situé hors de France et qui entrent dans le champ d'application de l'article 990 D du CGI (cf. Enr. n°s 4738 et suiv.).

En ce qui concerne l'incidence des dispositions de l'article 239 *octies* au regard :

- du régime de la distribution, cf. n° 1590 ;
- des taxes sur le chiffre d'affaires, cf. TCA n° 2180, § 3.

C. AUTRES RÈGLES

1435

1. Règles applicables aux rémunérations des dirigeants de sociétés, cf. n°s 1037 et suiv.

2. Intérêts des comptes courants d'associés, cf. n°s 1064-2 à 1066.

3. Déduction des bonis ristournés aux sociétaires d'organismes coopératifs, mutualistes et similaires ; déduction de la part des bénéfices nets distribués par les sociétés coopératives ouvrières de production aux membres de leur personnel (CGI, art. 214-1-1° et 2°).

Pour les sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA), sauf cas particulier tenant à la répartition de leur capital, sont admis en déduction les bonis provenant des opérations faites avec les associés coopérateurs dont le sociétariat répond à certaines caractéristiques et distribués à ces derniers au prorata de leurs activités (CGI, art. 214-1-5°).

La fraction éventuelle des ristournes déduites qui dépasse 50 % des excédents pouvant être répartis d'un exercice est réintégrée au résultat du même exercice à concurrence des sommes apportées ou mises à la disposition de la coopérative par les bénéficiaires au cours des deux exercices suivants (CGI, art. 214-1-6°).

L'article 214-1-7° du CGI interdit aux coopératives de consommation et aux sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) visées à l'article 214-1-1° et 2° du CGI, de déduire de leurs résultats imposables les ristournes versées à leurs associés coopérateurs lorsque **plus de 50 % du capital** est détenu par des associés non coopérateurs (cf. ci-dessus n° 1417) et des titulaires de certificats coopératifs d'investissement ou de certificats coopératifs d'associés.

Cette interdiction ne s'applique pas aux SCOP dont la majorité du capital est détenue par une autre SCOP dans les conditions prévues à l'article 25 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 portant statut des sociétés coopératives de production.

Les sociétés coopératives de consommation, les sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA), ou les sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) qui optent pour le régime de groupe mentionné à l'article 223 A du CGI (cf. ci-dessous n°s 1440 et s.) ne peuvent plus, dans ce cas, déduire les ristournes versées à leurs adhérents pendant une période de cinq ans à compter de la date d'ouverture du premier exercice au titre duquel elles ont exercé cette option.

Ces sommes non déduites conservent le caractère de ristournes pour les personnes qui les reçoivent (CGI, art. 214-1 bis).

4. Groupements d'employeurs : déduction dans la limite de 10 000 € des sommes destinées à couvrir leur responsabilité solidaire pour le paiement des dettes salariales (CGI, art. 214-1-8). Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004 (en pratique, pour la première fois, au titre des exercices clos à compter du 24 février 2005), l'article 214-1-8° du CGI permet aux groupements d'employeurs de déduire de leur bénéfice imposable dans la limite de **10 000 €** par exercice, les sommes inscrites à un compte d'affectation spéciale ouvert auprès d'un établissement de crédit et destinées à couvrir leur responsabilité solidaire pour le paiement des dettes salariales.

L'article 214-1-8° du CGI vise les groupements d'employeurs fonctionnant dans les conditions prévues aux articles L 1253-1 à L 1253-18 du code du travail ainsi que les groupements d'employeurs composés d'adhérents de droit privé et de collectivités territoriales définies aux articles L 1253-19 à L 1253-23 du code du travail.

La déduction s'exerce à la condition que, à la clôture de l'exercice, le groupement ait inscrit à un compte ouvert auprès d'un établissement de crédit une somme provenant des recettes de cet exercice au moins égale au montant de la déduction. L'épargne professionnelle ainsi constituée, qui doit être inscrite à l'actif du bilan d'exploitation, doit être utilisée au cours des cinq exercices suivants. A défaut, elle est rapportée au résultat du cinquième exercice suivant celui au titre duquel la déduction a été pratiquée.

5. Profits de construction, cf. FI n°s 3515 et suiv.

6. Sociétés d'assurance mutuelles (CGI, art. 209-IV).

Pour la détermination du résultat imposable des exercices clos à compter du 31 décembre 1998 des sociétés d'assurance mutuelles, le droit d'adhésion versé par un sociétaire au cours de l'exercice de son adhésion et inscrit en comptabilité au compte « fonds d'établissement » est considéré comme un apport à hauteur d'un montant égal au rapport entre le montant minimal de la marge de solvabilité exigée par la réglementation et le nombre de sociétaires, constaté à la clôture de l'exercice précédent. Par suite, en application de l'article 38-2 du CGI, les sommes en cause ne sont pas prises en compte pour la détermination du résultat des sociétés concernées.

Sont concernées par ces dispositions les droits versés aux sociétés d'assurance mutuelles visées à l'article L. 322-26-4 du code des assurances (sociétés mutuelles d'assurances, sociétés à forme tontinière, sociétés ou caisses d'assurance ou de réassurance mutuelles agricoles).

Les sommes prélevées sur le compte « fonds d'établissement » sont rapportées au résultat imposable de l'exercice en cours à la date de ce prélèvement, dans la limite de celles ayant bénéficié des dispositions du I. Cette disposition n'est pas applicable en cas d'imputation de pertes sur le compte « fonds d'établissement » ; les pertes ainsi annulées cessent d'être reportables. Par ailleurs, en cas de cession ou cessation d'entreprise, les sommes inscrites au compte « fonds d'établissement » et qui ont bénéficié des dispositions de l'article 209-IV sont rapportées au résultat imposable de l'exercice au cours duquel cet événement est intervenu.

7. Frais liés à l'acquisition de titres de participation (CGI, art. 209-VII).

Pour les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option, les frais liés à l'acquisition de titres de participation définis au dix-huitième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI ne sont pas déductibles au titre de leur exercice d'engagement mais doivent être incorporés au prix de revient de ces titres. Pour l'application de ces dispositions, les frais d'acquisition

s'entendent des droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes liés à l'acquisition des titres de participation, quel que soit le mode d'acquisition, notamment par offres publiques d'achat ou d'échange.

La fraction du prix de revient de ces titres correspondant aux frais d'acquisition peut être amortie sur cinq ans à compter de la date d'acquisition des titres. Il s'agit d'un amortissement linéaire calculé sur une période de cinq années décomptée à partir de la date d'acquisition des titres de participation.

Ces dispositions s'appliquent aux frais engagés au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2006 et liés à l'acquisition de titres de participation au cours de ces mêmes exercices.

8. Charges résultant de la levée d'options de souscription ou d'achat d'actions ou d'attribution gratuite d'actions aux salariés (CGI, art. 217 *quinquies*).

Pour la détermination de leurs résultats fiscaux, conformément aux dispositions du I de l'article 217 *quinquies* du CGI, les sociétés peuvent déduire les charges exposées du fait de la levée des options de souscription ou d'achat d'actions consenties à leurs salariés en application des articles L. 225-177 à L. 225-184 du code de commerce, ainsi que du fait de l'attribution gratuite d'actions en application des articles L. 225-197-1 à L. 225-197-3 du même code. Sont par ailleurs déductibles dans les conditions de l'article 39 *duodecies* du CGI, les moins-values subies par les sociétés à ces mêmes occasions et résultant de la différence entre le prix de souscription des actions par les salariés et leur valeur d'origine. Pour les émissions d'actions autorisées par les assemblées générales extraordinaires réunies à compter du 1^{er} janvier 2006, les entreprises peuvent pratiquer une déduction au titre de l'exercice au cours duquel elles ont émis des actions au profit de leurs salariés en application d'une attribution gratuite d'actions à émettre ou de la levée d'options de souscription d'actions mentionnées ci-avant ou en application d'une augmentation de capital réservée aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise mentionnée à l'article L 3332-18 du code du travail, sous réserve que :

1° L'attribution ou les options de souscription bénéficient à l'ensemble des salariés de l'entreprise ;

2° Les actions ou les options soient attribuées ou consenties soit de manière uniforme, soit proportionnellement à la durée de présence dans l'entreprise au cours de l'exercice ou aux salaires, soit par une combinaison de ces différents critères.

La déduction est égale à la différence entre la valeur des titres à la date de l'augmentation de capital et leur prix de souscription. L'article 46 quater-0 YD de l'annexe III au CGI fixe les modalités d'application de ces dispositions, notamment les obligations déclaratives des entreprises pratiquant cette déduction (CGI, art. 217 *quinquies*-II,).

De nouvelles règles de comptabilisation et d'évaluation des opérations relatives aux plans d'options d'achat d'actions et aux plans d'attribution d'actions gratuites existantes ont été définies par le Comité de la réglementation comptable dans le cadre de son règlement n° 2008-15 du 4 décembre 2008.

chapitre 3

report déficitaire

(BOI-IS-DEF)

1436

En principe, le déficit subi à la clôture d'un exercice constitue une charge de l'**exercice suivant**. Toutefois, le déficit constaté au titre d'un exercice ouvert depuis le 1^{er} janvier 1984 peut, sous certaines conditions, être considéré comme une charge des **exercices précédents**.

L'article 2 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011 complété par l'article 31 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 plafonne le montant du déficit pouvant être reporté en avant ou en arrière et, en cas de report en arrière, limite le report du déficit constaté sur le seul bénéfice de l'exercice précédent. Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux déficits constatés au titre des exercices clos à compter du 21 septembre 2011 ainsi qu'aux déficits restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le 1^{er} exercice clos à compter de cette même date.

A. RÉGIME DE DROIT COMMUN REPORT DU DÉFICIT SUR LES EXERCICES SUIVANTS (REPORT EN AVANT)

(CGI, art. 209-I, 3^e al. modifié par l'art. 24 de la loi de finances pour 2013 ; ann III, art. 46 *quater-0 ZJ bis* à 46 *quater-0 ZY quater* ; ann. IV, art. 170 *sexies* ; BOI-IS-DEF-10)

1436-1

Conformément aux dispositions de l'article 209-I-3^{ème} alinéa modifié du CGI, sous réserve de l'option prévue pour le report en arrière à l'article 220 *quinquies* du CGI, le déficit subi pendant un exercice est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice dans la limite d'un montant de **1 000 000 €** majoré de **50 %** du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté dans les mêmes conditions sur les exercices suivants. Il en est de même de la fraction de déficit non admise en déduction en application de la première phrase du n° 1436-1 (CGI, art. 209-I-3^{ème} alinéa ; dispositions applicables aux déficits constatés au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2012).

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, la limite de **1 000 000 €** mentionnée ci-dessus est majorée du montant des abandons de créances consentis à une société en application d'un accord constaté ou homologué dans les conditions prévues à l'article L. 611-8 du code de commerce ou dans le cadre d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire ouverte à son nom (Loi de finances pour 2013, art. 24)

B. REPORT DU DÉFICIT SUR LES EXERCICES PRÉCÉDENTS (REPORT EN ARRIÈRE)

(CGI, art. 220 *quinquies* ; BOI-IS-DEF-20)

L'article 220 *quinquies*-I du CGI offre aux entreprises soumises à l'IS, la possibilité d'opter pour le report en arrière de leurs déficits.

I. ENTREPRISES CONCERNÉES

1437

Les personnes morales et collectivités passibles de plein droit ou sur option de l'impôt sur les sociétés, sur tout ou partie de leur activité, peuvent opter pour le report en arrière des déficits, quelle que soit la nature de leur activité.

II. MODALITÉS DU REPORT EN ARRIÈRE DU DÉFICIT

1437-1

Sur option, le déficit constaté au titre d'un exercice ouvert depuis le 1^{er} janvier 1984 pouvait, sous certaines conditions, être considéré comme une charge déductible du bénéfice de l'antépénultième exercice et, le cas échéant, de celui de l'avant-dernier exercice, puis de celui de l'exercice précédent, dans la limite de la fraction non distribuée de ces bénéfices. Désormais, **pour les déficits constatés au titre des exercices clos à compter du 21 septembre 2011**, le report en arrière du déficit est limité au seul bénéfice de l'exercice précédent, le montant du déficit qui peut être reporté en arrière est plafonné, et l'option pour le report en arrière du déficit ne peut être exercée qu'au titre de l'exercice au cours duquel le déficit est constaté (CGI, art. 220 *quinquies*-I).

1. Exercice d'une option. Le report en arrière du déficit est subordonné à l'exercice d'une option par l'entreprise. L'option n'est admise qu'à la condition qu'elle porte sur le déficit constaté au titre de l'exercice, dans la limite du montant le plus faible entre le bénéfice déclaré au titre de l'exercice précédent et un montant de **1 000 000 €**.

Cette option résulte du dépôt, dans le même délai que celui de la déclaration de résultat de la société, d'une déclaration spéciale n° 2039. Cette option constitue une décision de gestion opposable à l'entreprise.

Toutefois, l'option ne peut être exercée en cas de cession ou cessation totale, de fusions et opérations assimilées ou de liquidation judiciaire (CGI, art. 220 *quinquies*-II).

À défaut d'option à la clôture d'un exercice, le déficit qui existe à cette date et que l'entreprise n'a pas reporté en arrière ne peut plus faire l'objet que d'un report en avant sur des bénéfices ultérieurs.

2. Déficit reportable en arrière. Il s'agit du déficit constaté au titre de l'exercice dans la limite mentionnée ci-dessus (dispositions applicables aux déficits constatés au titre des exercices clos à compter du 21 septembre 2011).

À défaut d'option, ce déficit peut être reporté en avant dans les conditions de droit commun (cf. n° 1436-1).

Remarque : les déficits subis par les sociétés établies hors de France dans un pays dont le régime fiscal est privilégié ne peuvent faire l'objet d'un report en arrière par les sociétés françaises qui détiennent 25 % au moins du capital de ces sociétés étrangères.

1437-2 3. Mise en œuvre du report en arrière.

a. **Montant du déficit reporté en arrière.** L'option pour le report en arrière du déficit n'est admise qu'à la condition qu'elle porte sur le déficit constaté au titre de l'exercice, dans la limite du montant le plus faible entre le bénéfice déclaré au titre de l'exercice précédent et un montant de **1 000 000 €**.

b. **Bénéfice d'imputation** (RES N° 2010/65, N° 2010/66, N° 2010/67, N° 2010/68). Le bénéfice sur lequel le déficit peut être reporté est égal à la différence entre le bénéfice fiscal déclaré soumis au taux normal de l'IS ou aux taux réduits prévus au b du I de l'article 219 du CGI et la fraction de ce bénéfice qui a été distribuée, ou a ouvert droit au crédit d'impôt prévu aux articles 220 quater et 220 quater A du CGI ou a donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôt.

1° *Bénéfice fiscal soumis à l'IS au taux normal ou aux taux réduits prévus au b du I de l'article 219 du CGI.* Il s'agit du bénéfice déterminé dans les conditions mentionnées aux articles 209 et suivants du CGI, et qui ne fait pas l'objet d'une exonération ou d'un abattement en application des articles 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 undecies du CGI (cf. n°s 1831 et suiv., 1977 et suiv.), 44 terdecies du CGI (cf. n°s 1975 et suiv.), 44 quaterdecies du CGI (cf. n°s 1871 et suiv.), 44 quindecies du CGI ou des articles 207 à 208 sexies du CGI (cf. n°s 1413 et suiv.) ou qui n'a pas bénéficié du taux prévu au f du I de l'article 219 du CGI.

Ce bénéfice doit avoir été déclaré dans les conditions prévues à l'article 223 du CGI.

2° *Bénéfices soumis à l'IS mais exclus du bénéfice d'imputation.*

• *Bénéfices distribués.* Le montant des distributions prélevées sur le bénéfice d'un exercice soumis au taux normal de l'IS ou aux taux réduits prévus au b du I de l'article 219 du CGI est retranché de ce bénéfice.

• *Bénéfices ayant donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôt.* Seule la fraction des crédits d'impôt utilisés pour le paiement de l'IS au taux normal ou aux taux réduits prévus au b du I de l'article 219 du CGI est prise en compte pour la détermination de la fraction du bénéfice exclue du bénéfice d'imputation. • *Bénéfices ayant ouvert droit au crédit d'impôt prévu aux articles 220 quater ou 220 quater -A du CGI* en faveur des sociétés créées pour le rachat d'une entreprise par ses salariés.

3° *Montant total du bénéfice exclu du bénéfice d'imputation.* L'élargissement du bénéfice d'imputation aux bénéfices soumis au taux réduit prévu au b du I de l'article 219 du CGI oblige à effectuer un double calcul l'un conduisant à la détermination du bénéfice d'imputation soumis au taux normal de l'impôt sur les sociétés, l'autre au bénéfice d'imputation soumis au taux réduit

c. Méthode d'imputation.

Antérieurement à l'entrée en vigueur de l'article 2 de la 2ème loi de finances rectificative pour 2011, le déficit constaté au titre d'un exercice (N) peut être considéré comme une charge déductible du bénéfice de l'antépénultième exercice (N — 3) et, le cas échéant, de celui de l'avant-dernier exercice (N — 2) puis de celui de l'exercice précédent (N — 1), dans la limite de la fraction non distribuée de ces bénéfices. **Seule la fraction du déficit constaté qui n'a pas pu être reportée en arrière peut être reportée en avant.**

Pour les déficits constatés au titre des exercices clos à compter du 21 septembre 2011, le report en arrière est possible exclusivement sur le bénéfice de l'exercice précédant celui au titre duquel le déficit est constaté, dans la limite toutefois de 1 000 000 € ou du montant du bénéfice s'il est inférieur.

Par ailleurs, l'option pour le report en arrière des déficits est désormais exercée dans le délai de dépôt de la déclaration de résultats n° 2065 de l'exercice au cours duquel le déficit reporté est constaté. Le report en arrière n'est donc possible qu'au titre du déficit du dernier exercice déclaré.

Remarque : Un bénéfice dont une fraction a déjà été absorbée par le report en arrière d'un déficit précédent peut faire l'objet d'une **nouvelle imputation**, à hauteur de sa fraction non apurée.

III. CALCUL ET UTILISATION DE LA CRÉANCE NÉE DU REPORT EN ARRIÈRE DES DÉFICITS

1437-3

1. Montant de la créance. L'excédent d'impôt sur les sociétés résultant de l'application du report en arrière des déficits fait naître au profit de l'entreprise une créance non imposable d'égal montant (CGI, art. 220 *quinquies*-I, 4^e alinéa).

Les bénéfices pris en compte pour le calcul de la créance ne sont plus considérés comme ayant été soumis à l'IS.

La créance étant déterminée à partir des **résultats fiscaux effectivement déclarés**, son montant ne peut être accru si les bénéfices d'imputation sont augmentés à la suite d'un contrôle.

2. Comptabilisation et régime fiscal de la créance. La créance doit être enregistrée, pour sa valeur nominale, au débit du compte 444 " État - Impôt sur les sociétés ", par le crédit du compte 699 " Produits. Report en arrière des déficits " .

Cette créance n'est pas imposable. Son montant doit être déduit extra-comptablement.

3. Remise en cause de la créance :

a. En cas de réduction ou annulation du déficit reporté en arrière. Si le déficit d'un exercice ayant donné lieu à report en arrière est annulé, la créance est elle-même annulée. Si ce déficit n'est que réduit, le report **en avant** effectué au titre de ce déficit est lui-même réduit à due concurrence. La créance est établie sur la base du solde éventuel selon les modalités décrites ci-avant, § 1.

b. En cas de diminution ou d'annulation d'un bénéfice ayant déjà été entièrement ou partiellement absorbé du fait du report en arrière d'un déficit, la créance - ou la fraction de créance - constatée à raison de ce bénéfice n'est pas modifiée lorsqu'elle demeure tout au plus égale :

- pour les exercices d'imputation ouverts à compter du 1^{er} janvier 1993, à 33 1/3 % du bénéfice rectifié.

Dans les autres cas, son montant doit être calculé pour être réduit à due concurrence.

Le déficit (ou la fraction de déficit) dont l'imputation en arrière est remise en cause au titre d'un exercice est considéré comme une charge du ou des autres exercices sur le bénéfice desquels ce déficit aurait pu être imputé. Ainsi, la diminution de créance peut être entièrement compensée dès lors que le ou les autres bénéfices d'imputation ne sont pas eux-mêmes absorbés pour un montant au moins égal au bénéfice qui a été annulé.

La fraction du déficit ne pouvant être imputée dans ces conditions est reportable en avant selon le régime de droit commun (cf. n^{os} 1436-1 et suiv.).

4. Utilisation de la créance. Tant que l'entreprise en demeure propriétaire, la créance est remboursée au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée. Toutefois, elle peut être utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés - acomptes et solde ensuite - dû au titre des exercices clos au cours des cinq années suivant cette clôture.

Par ailleurs, les entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaires peuvent demander le remboursement de leur créance non utilisée à compter de la date du jugement qui a ouvert ces procédures. Ce remboursement est effectué sous déduction d'un intérêt appliqué à la créance restant à imputer. Cet intérêt, dont le taux est celui de l'intérêt légal applicable le mois suivant la demande de l'entreprise, est calculé à compter du 1^{er} jour du mois suivant cette demande jusqu'au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée.

Remarques :

1. En cas de fusion, de scission ou d'opération assimilée intervenant au cours des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option visée au I de l'article 220 *quinquies* du CGI a été exercée, la créance de la société absorbée, scindée ou apporteuse peut être transférée à la ou les sociétés bénéficiaires des apports. Le transfert de la créance est effectué pour sa valeur nominale. En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, la créance est transmise au prorata du montant de l'actif net réel apporté à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports apprécié à la date d'effet de l'opération. Ces dispositions s'appliquent aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002 (CGI, art. 220 *quinquies*-II).

5. Contrôle. L'Administration est en droit de vérifier l'existence et la quotité de la créance et d'en rectifier le montant, même si l'option pour le report en arrière du déficit correspondant a été exercée au titre d'un exercice prescrit (LPF, art. L. 171 A).

chapitre 4

déduction des déficits réalisés par les PME françaises au travers de leurs filiales et succursales étrangères

(CGI, art. 209 C ; CGI, annexe III, art. 46 *quater*-0 ZS *ter* ; BOI-IS-CHAMP)

1438 L'article 209 C du CGI autorise les petites et moyennes entreprises (PME) situées en France à imputer sur leurs résultats imposables les déficits subis par leurs succursales ou filiales implantées à l'étranger.

Ces déficits sont ensuite rapportés aux résultats imposables en France au fur et à mesure des bénéfices réalisés par les succursales ou filiales concernées ou, au plus tard, à l'issue du cinquième exercice suivant celui de leur déduction.

Ce dispositif est applicable aux résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009 et est développé au BOI-IS-CHAMP-60-20-40.

I. CHAMP D'APPLICATION

1438-1 1. PME éligibles

L'article 209 C est applicable aux PME soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire tant celles imposables au taux normal de 33,1/3 % que celles imposables au taux réduit de 15 %. L'assujettissement à l'impôt sur les sociétés peut être de plein droit ou sur option. En revanche, les PME qui sont exonérées d'impôt sur les sociétés sont exclues du présent dispositif.

La PME doit employer moins de 2 000 salariés, entendus comme les personnes placées dans un état de subordination vis-à-vis de la société, au moyen d'un contrat de travail, à durée déterminée ou non, et dont elle supporte directement les rémunérations. Il sera néanmoins admis de ne pas tenir compte des salariés des succursales étrangères.

2. Succursales et filiales éligibles

Les succursales constituent des établissements commerciaux autonomes et durables dépourvus d'une personnalité juridique distincte de celle de la PME dont elles sont l'émanation. Dès lors qu'elles constituent un établissement stable à l'étranger au sens de la convention fiscale en cause, ces succursales sont imposables dans leur Etat d'implantation.

Contrairement aux succursales, les filiales disposent d'une personnalité morale distincte de celle de la PME et sont imposables dans leur Etat d'implantation, même si elles peuvent éventuellement être également imposables en France à l'impôt sur les sociétés si elles y disposent d'un établissement stable. Pour être éligibles au présent régime, les filiales doivent être détenues directement et de manière continue à concurrence d'au moins **95 %** de leur capital par la PME. En conséquence, les filiales détenues par la PME de manière indirecte n'y sont pas éligibles.

II. MODALITES D'APPLICATION DU REGIME

1438-2 1. Imputation des déficits

Les PME qui font application des dispositions de l'article 209 C du CGI peuvent déduire de leur résultat imposable de l'exercice les déficits subis par leurs succursales ou filiales éligibles au titre de ce même exercice, sans qu'il y ait lieu de les retraiter selon les règles françaises. Le montant du déficit déductible est strictement égal au déficit fiscal subi à l'étranger par la succursale ou la filiale, déterminé selon les règles fiscales de l'Etat d'implantation ; en revanche, un déficit de nature seulement comptable ne peut être admis en déduction.

Lorsque la PME détient au moins 95 % de sa filiale, elle peut déduire 100 % du déficit de celle-ci. Lorsque le pourcentage de détention du capital d'une filiale fait l'objet d'une limitation légale dans l'Etat d'implantation, la déduction des déficits subis par la filiale est limitée à la quote-part de ce déficit calculée à proportion du taux de détention de la PME dans le capital de sa filiale.

2. Réintégration des déficits imputés

L'avantage procuré par le présent régime est temporaire. En effet, les déficits étrangers déduits par la PME doivent être rapportés au fur et à mesure des résultats bénéficiaires ultérieurs de la succursale ou de la filiale, et au plus tard lors du cinquième exercice suivant celui de leur déduction.

3. Plafonnement de l'avantage obtenu

L'avantage accordé aux PME en application de l'article 209 C est un avantage de trésorerie subordonné au respect des conditions et limites prévues par le règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission européenne du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis.

Ce règlement institue un plafond de **200 000 €** sur une période de trois exercices au-dessus duquel l'avantage est considéré comme une aide d'Etat. Ce plafond est, dans le cadre du dispositif prévu à l'article 209 C, porté par l'article 14 de la première loi de finances rectificative pour 2009 à **500 000 €** pour les aides octroyées entre le **1^{er} janvier 2009** et le **31 décembre 2010**.

4. Obligations déclaratives

Lorsque les conditions d'application de l'article 209 C sont satisfaites, le régime de faveur est applicable de droit et résulte d'un choix de gestion de la PME éligible. L'option pour ce régime se traduit par l'inscription du montant des déficits étrangers sur la ligne ad hoc des imprimés de la déclaration.

5. Sortie du régime

Pour un déficit donné, le régime de faveur de l'article 209 C prend en principe fin lorsque l'intégralité du déficit imputé par la PME a été rapportée, et au plus tard à l'issue des cinq exercices suivant celui de son imputation.

Toutefois, la PME qui cesse de respecter les conditions d'éligibilité la concernant (effectif salarié, détention de son capital) perd immédiatement le bénéfice du dispositif prévu à l'article 209 C. Les déficits déduits et non encore rapportés sont immédiatement réintégrés au résultat de l'exercice au cours duquel la PME cesse de respecter les conditions prévues.

En revanche, lorsque des succursales ou filiales cessent de respecter les conditions d'éligibilité les concernant, la PME perd le bénéfice du dispositif prévu à l'article 209 C pour les seuls déficits imputés en émanant et doit les rapporter immédiatement au résultat de l'exercice au cours duquel elles cessent de respecter les conditions prévues.

1439

chapitre 5

mesures tendant à assurer la neutralité fiscale et à favoriser la restructuration des entreprises (BOI-IS-GPE, BOI-IS-BASE, BOI-IS-FUS)

D'une manière générale, ces mesures tendent, en assurant une certaine neutralité fiscale :

- d'une part, à obtenir que les sociétés et groupes français - notamment ceux dont la vocation est internationale - ne se trouvent pas pénalisés par leur structure (régime fiscal des groupes de sociétés, régime du bénéfice mondial ou du bénéfice consolidé, régime des sociétés mères et filiales) ;
- d'autre part, à favoriser, dans le cadre des objectifs du plan de développement économique et social, la concentration ou la restructuration des entreprises (régime des fusions de sociétés et opérations assimilées).

A. RÉGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIÉTÉS

(CGI, art. 223 A à 223 U¹ ; CGI, ann. III, art. 46 *quater* O-ZD à 46 *quater* O-ZS ;
Décret n° 2008-683 du 8 juillet 2008 ; décret n° 2009-684 du 12 juin 2009 ;
décret n° 2009-811 du 30 juin 2009 ; BOI-IS-GPE)

1440

En vue de mieux assurer la neutralité de la fiscalité à l'égard des structures économiques et de renforcer la compétitivité des entreprises françaises, les articles 223 A à U du CGI instituent un régime fiscal des groupes de sociétés.

1. Les dispositions relatives aux fusions et aux scissions prévues aux articles 223 A à 223 U sont applicables aux opérations visées au I de l'article 210-0 A du CGI réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002. Elles ne s'appliquent pas aux opérations visées au II de l'article 210-0 A réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002 (cf. n^{os} 1451-7 et 1451-8).

Les modalités d'application de ce régime sont codifiées aux articles 46 quater-0 ZD à 46 quater-0 ZS de l'annexe III au CGI.

I. CONDITIONS D'APPLICATION

(BOI-IS-GPE-10)

1441

1. Entreprises éligibles.

Le régime s'applique aux sociétés soumises à l'IS dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 214 du CGI (sociétés coopératives de consommation, SCOP et SICA ; cf. n° 1435) sans considération de leur forme ou de la nature de leur activité. Les quartiers généraux et les centres de logistique (cf. n° 1429) sont également éligibles au régime de groupe mentionné à l'article 223-A du CGI si les conditions d'application de ce régime sont remplies. Les sociétés étrangères peuvent également être membres d'un groupe dans certaines conditions.

2. Capital de la société mère et des sociétés du groupe. Le capital de la société mère ne doit pas être détenu à 95 % au moins directement ou indirectement par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 214 du CGI (CGI, art. 223-A - 1^{er} alinéa) (cf. toutefois ci-dessous n° 1443-4).

Toutefois, le capital de la société mère peut être détenu indirectement à 95 % ou plus par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 214 du CGI, lorsque cette participation indirecte est détenue par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes morales non soumises à cet impôt dans ces mêmes conditions ou, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010, par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes morales qui y sont soumises dans ces mêmes conditions mais dont le capital n'est pas détenu, directement ou indirectement, par cette autre personne morale à 95 % au moins (CGI, art. 223 A- 1^{er} alinéa).

Le capital des filiales doit être détenu à 95 % au moins de manière continue au cours de l'exercice directement par la société mère ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés ou d'établissements stables membres du groupe, désignés par les termes " sociétés du groupe ", ou de sociétés ou d'établissements stables, désignés par les termes " sociétés intermédiaires ", détenus à 95 % au moins par la société mère, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe ou de sociétés intermédiaires (RES N° 2009/34, RES N° 2011/15).

Pour le calcul du taux de détention du capital, il est fait abstraction, dans la limite de 10 % du capital de la société, des titres détenus par les salariés ou mandataires sociaux provenant de l'exercice d'options de souscription ou d'achat d'actions (code de commerce, art. L 225-177 à L 225-184), de l'attribution gratuite d'actions (code de commerce, art. L 225-197-1 à L 225-197-5) ou des titres émis par une réglementation étrangère équivalente ou de l'attribution réservée aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise (code du travail, art. L 3332-18 à L 3332-24) ainsi que des titres attribués, après rachat, dans les mêmes conditions, par une société à ses salariés non mandataires. Ce mode particulier de calcul ne s'applique plus à compter de l'exercice au cours duquel le détenteur des titres émis ou attribués dans les conditions qui précèdent cède ses titres ou cesse toute fonction dans la société. Toutefois, si, au cours d'un exercice, la cession des titres ou la cessation de fonction a pour effet de réduire à moins de 95 % la participation dans le capital d'une filiale, cette dernière peut demeurer dans le groupe si la société mère détient de nouveau au moins 95 % de son capital à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice. Si la cessation de fonction intervient au cours de la période de conservation prévue au sixième alinéa du 1^{er} de l'article L. 225-197-1 du code de commerce, ou par une réglementation étrangère équivalente, il continue à être fait abstraction des actions dont la conservation est requise dans les conditions qui précèdent, jusqu'à l'expiration de la période précitée (CGI, art. 223 A-4^{ème} alinéa).

3. Option de la société mère - accord des filiales. L'option doit être exercée au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant celui au titre duquel le régime s'applique (RES N° 2011/33).

Seules peuvent être membres du groupe, les sociétés ou les établissements stables qui ont donné leur accord et dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 214 du CGI.

Seules peuvent être qualifiées de sociétés intermédiaires les sociétés ou les établissements stables qui ont donné leur accord et dont les résultats sont soumis à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un État de l'Union européenne ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (cf. BOI-IS-GPE-10-30-30).

Les accords mentionnés ci-dessus sont formulés au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant celui ou la société devient membre du groupe ou devient une société intermédiaire, ou dans les trois mois de l'acquisition des titres d'une société du groupe ou d'une autre société intermédiaire.

Les options et les accords sont renouvelés par tacite reconduction, sauf dénonciation au plus tard à l'expiration du délai prévu au 1 de l'article 223 du CGI pour le dépôt de la déclaration de résultat du dernier exercice de chaque période.

Les sociétés du groupe et, sous réserve de la réglementation étrangère qui leur est applicable, les sociétés intermédiaires doivent ouvrir et clore leurs exercices respectifs à la même date. Les exercices ont, en principe, une durée de douze mois (il est admis que l'application d'une date de clôture variable, dans la mesure où la date retenue n'entraîne qu'une variation minime de la durée des exercices sociaux, ne fait pas obstacle à l'application de cette règle : ex : clôture des exercices sociaux pour la société mère et les filiales le dernier lundi du mois de décembre). Par exception, la durée d'un exercice des sociétés du groupe peut être inférieure ou supérieure à douze mois, sans préjudice des dispositions de l'article 37 du CGI. Cette exception ne peut s'appliquer qu'une seule fois au cours d'une période couverte par une même option. La modification de la date de clôture de l'exercice doit être notifiée au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant le premier exercice concerné (CGI, art. 223 A-5^{ème} alinéa ; RES N° 2005/63). La modification de la durée de l'exercice concerne toutes les sociétés du groupe.

Valable pour cinq exercices, l'option est notifiée sur papier libre selon le modèle établi par l'administration, accompagnée de la liste des personnes morales qui seront membres du groupe et des attestations par lesquelles les sociétés filiales donnent leur accord pour l'entrée dans le groupe.

Pour chacun des exercices arrêtés au cours de la période de validité de l'option, la société mère notifie, au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultat de chacun des exercices arrêtés au cours de la période de validité de l'option, la liste des sociétés membres du groupe et des sociétés intermédiaires, ainsi que l'identité des sociétés qui cessent d'être membres de ce groupe ou qui cessent d'être qualifiées de sociétés intermédiaires. À défaut, le résultat d'ensemble est déterminé à partir du résultat des sociétés mentionnées sur la dernière liste notifiée au service dans le délai légal si ces sociétés continuent à remplir les conditions prévues pour bénéficier du régime fiscal des groupes de sociétés (CGI, art. 223 A-8^o alinéa modifié, CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZD).

Les sociétés ou les établissements stables qui acceptent de faire partie du groupe défini à l'article 223 A du CGI adressent l'attestation mentionnée à l'article 46 quater-0 ZD de l'annexe III au CGI au service dont elles relèvent au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant celui au titre duquel le régime défini à l'article 223 A précité s'applique. L'accord est valable jusqu'à la sortie du groupe de la société filiale concernée. Il peut être dénoncé au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultat du dernier exercice précédant la période couverte par le renouvellement de l'option prévu au sixième alinéa de l'article 223 A précité.

Les sociétés filiales dont les résultats d'un exercice cesseront d'être pris en compte dans le résultat d'ensemble par décision de la société mère en informent le service des impôts dont elles relèvent au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédent (CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZE).

II. DÉTERMINATION ET IMPOSITION DU RÉSULTAT D'ENSEMBLE

(BOI-IS-GPE-20)

1442

1. Détermination du résultat d'ensemble. Chaque société membre du groupe doit déterminer son résultat fiscal dans les conditions de droit commun. Le résultat d'ensemble déterminé par la société mère est égal à la somme algébrique des résultats des sociétés membres. Ce résultat d'ensemble est (CGI, art. 223 B) :

- **diminué** :

- de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et n'ayant pas déjà justifié des rectifications effectuées en application du présent alinéa ou de l'alinéa suivant (disposition applicable pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009 ; CGI, art. 223 B-2^o alinéa).
- du montant des provisions rapportées en application de l'article 39-1-5^o, al. 16 du CGI, qui correspondent aux dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe en vue de faire face à la dépréciation de créances détenues sur d'autres sociétés du groupe ou aux risques encourus du fait de telles sociétés, si la société créancière et la société débitrice sont membres du groupe ou d'un même groupe créé

ou élargi dans les conditions prévues au *c, d, e, f, g, h ou i* de l'article 223 L-6 au titre de l'exercice au cours duquel ces provisions sont rapportées ; pour l'application de cette disposition, les sociétés sont libres de déterminer la dotation sur laquelle sera imputée la reprise de provision.

- des produits des participations perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe et des produits de participation perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe et n'ayant pas déjà justifié des rectifications effectuées en application du présent alinéa ou de l'alinéa précédent, s'ils n'ouvrent pas droit à l'application du régime des sociétés mères mentionné au 1 de l'article 145 du CGI. Pour les exercices clos à compter du **31 décembre 2010**, lorsque les titres n'ont pas été conservés pendant un délai de deux ans, leur prix de revient est diminué, pour la détermination de la plus-value ou moins-value de cession, du montant des produits de participation y afférents dont le montant a été retranché du résultat d'ensemble en application du présent alinéa. Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, lorsque les titres mentionnés à la première phrase du deuxième alinéa du *a ter* du I de l'article 219 du CGI sont conservés pendant au moins deux ans, leur prix de revient est diminué, pour la détermination de la moins-value de cession, du montant des produits de participation y afférents dont le montant a été retranché du résultat d'ensemble en application du présent alinéa, au cours de l'exercice au titre duquel cette moins-value a été constatée et des cinq exercices précédents (CGI, art. 223 B-3^e alinéa complété par l'article 16 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012).

- **majoré :**

- des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe, à raison des créances qu'elle détient sur d'autres sociétés du groupe, des titres détenus dans d'autres sociétés du groupe et exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 du CGI, ou des risques qu'elle encourt du fait de telles sociétés. Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, il est également majoré du montant des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe, à raison des créances qu'elle détient sur des sociétés intermédiaires, des titres détenus dans de telles sociétés et exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 du CGI ou des risques qu'elle encourt du fait de telles sociétés, à l'exception de la fraction de ces dotations pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle n'est pas liée, directement ou indirectement, aux déficits et moins-values nettes à long terme de sociétés du groupe retenus pour la détermination du résultat d'ensemble et de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble.

En cas de cession d'un élément d'actif entre sociétés du groupe, les dotations aux provisions pour dépréciation de cet élément d'actif autre que des titres éligibles au régime des plus ou moins-values à long terme effectuées postérieurement à la cession sont rapportées au résultat d'ensemble, à hauteur de la plus-value ou du profit dégagé lors de la cession et placé en report d'imposition dans les conditions prévues à l'article 223 F. Si l'élément d'actif a fait l'objet antérieurement de plusieurs cessions successives à l'intérieur du groupe, la réintégration à effectuer par la société mère est limitée à l'excédent des plus-values ou profits sur les moins-values ou pertes résultant de ces cessions. En ce qui concerne la neutralisation de la dotation aux provisions constituée à raison d'une dépréciation de titres éligibles au régime des plus et moins-values à long terme, cf. n° 1443. Pour plus de précisions sur la neutralisation des dotations aux provisions sur des biens ayant antérieurement fait l'objet d'une cession soumise au régime de l'article 223 F du CGI. Lorsqu'en application du deuxième alinéa de l'article 223 F, la société-mère comprend dans le résultat d'ensemble le résultat ou la plus ou moins-value non pris en compte lors de sa réalisation, la fraction de la provision qui n'a pas été déduite en application de la disposition précédente, ni rapportée en application du treizième alinéa du 5^o du 1 de l'article 39, est retranchée du résultat d'ensemble.

- du montant des jetons de présence et tantièmes déduits du résultat des sociétés filiales du groupe,
- des souscriptions en capital versées par des sociétés du groupe dans d'autres sociétés du même groupe et déductibles au titre de la recherche ou de certains investissements dans les DOM (CGI, art. 223 L-3).

L'abandon de créance ou la subvention directe ou indirecte consenti entre sociétés du groupe ou, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, par une société du groupe à une société intermédiaire, à l'exception de la fraction de ces montants qui n'est pas reversée au cours du même exercice à des sociétés du groupe et pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle n'est pas liée, directement ou indirectement, aux déficits et moins-values nettes à long terme de sociétés du groupe retenus pour la détermination du résultat d'ensemble et de

la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble, ou par une société intermédiaire à une société du groupe, pour la fraction de ces montants pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle provient d'un abandon de créance ou d'une subvention directe ou indirecte consenti, sans avoir été pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble, par une autre société du groupe à cette société intermédiaire, n'est pas pris en compte. Toutefois, le montant de l'abandon de créance non retenu pour la détermination du résultat d'ensemble ne peut excéder la valeur d'inscription de la créance à l'actif du bilan de la société qui consent l'abandon (CGI, art. 223 B-6^e alinéa).

1442-1 **Charges financières d'aménagement des structures du groupe** (CGI, art. 223 B-al. 7).

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, lorsqu'une société a acheté les titres d'une autre société qui est ou qui devient membre du même groupe ou les titres d'une société intermédiaire aux personnes qui la contrôlent, directement ou indirectement, ou à des sociétés que ces personnes contrôlent, directement ou indirectement, au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, les charges financières déduites pour la détermination du résultat d'ensemble sont rapportées à ce résultat pour une fraction égale au rapport du prix d'acquisition de ces titres, limité, le cas échéant, à la valeur vénale des titres des sociétés du groupe directement ou indirectement détenues par la société intermédiaire acquise, à la somme du montant moyen des dettes, de chaque exercice, des entreprises membres du groupe.

Le prix d'acquisition à retenir est réduit du montant des fonds apportés à la société cessionnaire lors d'une augmentation du capital réalisée simultanément à l'acquisition des titres à condition que ces fonds soient apportés à la société cessionnaire par une personne autre qu'une société membre du groupe ou, s'ils sont apportés par une société du groupe, qu'ils ne proviennent pas de crédits consentis par une personne non membre de ce groupe.

Pour les acquisitions réalisées au cours des exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2006, la réintégration s'applique pendant l'exercice d'acquisition des titres et les quatorze exercices suivants.

Pour les acquisitions réalisées au cours des exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2007**, la réintégration s'applique pendant l'exercice d'acquisition des titres et les huit exercices suivants.

Ces dispositions s'appliquent même si la société directement ou indirectement rachetée n'est pas ou ne devient pas membre du même groupe que la société cessionnaire, dès lors que la première est absorbée par la seconde ou par une société membre ou devenant membre du même groupe que la société cessionnaire (CGI, art. 223 B-8^e alinéa modifié).

Ces dispositions ne s'appliquent pas :

- si la cession est opérée entre sociétés membres du même groupe ;
- au titre des exercices au cours desquels la société directement ou indirectement rachetée n'est plus membre du groupe, sous réserve que sa sortie du groupe ne résulte pas d'une fusion avec une autre société du groupe ;
- si les titres cédés à la société membre du groupe ont été acquis, directement ou par l'intermédiaire de l'acquisition d'une société qui contrôle, directement ou indirectement, la société rachetée au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, immédiatement auparavant, auprès de personnes autres que celles mentionnées ci-dessus (associés ou actionnaires qui contrôlent le groupe ou sociétés contrôlées par ces associés), et en vue de rétrocession.
- au titre des exercices au cours desquels la société qui détient les titres de la société rachetée n'est plus contrôlée par les personnes qui contrôlaient la société cessionnaire au moment de l'acquisition de la société cible.

Réintégration d'une fraction des charges financières nettes afférentes aux sommes laissées ou mises à disposition de sociétés membres du groupe par des personnes qui n'en sont pas membres (CGI, art. 223 B *bis* nouveau instauré par l'article 23 de la loi de finances pour 2013).

1°. Les charges financières nettes afférentes aux sommes laissées ou mises à disposition de sociétés membres du groupe par des personnes qui n'en sont pas membres sont réintégrées au résultat d'ensemble pour une fraction égale à **15 %** de leur montant (ce taux est porté à **25 %** pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2014**).

2°. Le 1° ne s'applique pas lorsque le montant total des charges financières nettes du groupe est inférieur à **trois millions d'euros**.

3°. Pour l'application des 1° et 2°, le montant des charges financières nettes est entendu comme la somme des charges ou produits financiers nets de chacune des sociétés membres du groupe tels que définis au III de l'article 212 *bis* du CGI.

4°. Pour l'application du 1°, le montant des charges financières est diminué des fractions des charges financières non admises en déduction en application du IX de l'article 209 du CGI, de l'article 212 et du septième alinéa ainsi que des six derniers alinéas de l'article 223 B du même code.

5°. Le même 1° ne s'applique pas aux charges financières supportées par le délégataire, concessionnaire et partenaire privé, afférentes aux biens acquis ou construits par lui dans le cadre :

- D'une délégation de service public mentionnée à l'article 38 de la loi n° 93-122 du 29 janvier 1993 relative à la prévention de la corruption et à la transparence de la vie économique et des procédures publiques ;

- D'un contrat de concession de travaux publics, tel que défini par l'ordonnance n° 2009-864 du 15 juillet 2009 relative aux contrats de concession de travaux publics ;

- D'un contrat de concession mentionné à l'article L. 2224-31 du code général des collectivités territoriales ;

- D'un contrat de partenariat, tel que défini par l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat ;

- D'un bail emphytéotique, tel que défini à l'article L. 1311-2 du code général des collectivités territoriales ou à l'article L. 6148-2 du code de la santé publique.

Les charges financières mentionnées au premier alinéa du présent 5° s'entendent également de celles supportées par la société dont l'objet unique est la détention de titres de sociétés agissant exclusivement en tant que délégataire, concessionnaire ou partenaire privé dans le cadre de contrats mentionnés ci-dessus.

Le présent 5° s'applique aux charges financières supportées dans le cadre des contrats mentionnés ci-dessus déjà signés au 30 décembre 2012.

1442-2

Neutralisation des intérêts différés par les filiales au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007 en cas de « sous-capitalisation » (CGI, art. 223 B, 13^e à 19^e alinéas ; CGI, Annexe III, art. 46 quater-0 BA, 46 quater-0 ZL).

Par exception aux dispositions prévues au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 du CGI (cf. n° 1065-2, 6^e §), les intérêts non admis en déduction, en application des cinq premiers alinéas du 1 du II du même article, du résultat d'une société membre d'un groupe et retenus pour la détermination du résultat d'ensemble ne peuvent être déduits des résultats ultérieurs de cette société.

Lorsque, au titre de l'exercice, la somme des intérêts non admis en déduction chez les sociétés membres du groupe en application des cinq premiers alinéas du 1 du II de l'article 212 du CGI est supérieure à la différence entre :

1° La somme des intérêts versés par les sociétés du groupe à des sociétés liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 n'appartenant pas au groupe à l'exclusion, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, de la fraction des intérêts versés à une société intermédiaire pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle a été reversée au cours du même exercice à une société du groupe, et des intérêts versés par des sociétés du groupe au titre d'exercices antérieurs à leur entrée dans le groupe et déduits sur l'exercice en vertu des dispositions du sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 ;

2° Et une limite égale à 25 % d'une somme constituée par l'ensemble des résultats courants avant impôts de chaque société du groupe majorés, d'une part, des amortissements pris en compte pour la détermination de ces résultats, de la quote-part de loyers de crédit-bail prise en compte pour la détermination du prix de cession du bien à l'issue du contrat et des intérêts versés à des sociétés liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 n'appartenant pas au groupe, à l'exclusion, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, de la fraction des intérêts versés à une société intermédiaire pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle a été reversée au cours du même exercice à une société du groupe et minorés, d'autre part, des dividendes perçus d'une autre société du groupe, ou, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, d'une société intermédiaire dont le montant ou le montant de la quote-part y afférente est retranché du résultat d'ensemble dans les conditions des deuxième et troisième alinéas de l'article 223 B du CGI.

l'excédent correspondant est déduit du résultat d'ensemble de cet exercice, cette déduction ne pouvant être supérieure à la somme des intérêts non admis en déduction mentionnée au quinzième alinéa de l'article 223 B du CGI.

Les intérêts non déductibles immédiatement du résultat d'ensemble sont déductibles au titre de l'exercice suivant, puis le cas échéant au titre des exercices postérieurs, sous déduction d'une décote de 5 % appliquée au titre de chacun de ces exercices, à concurrence de la différence, calculée pour chacun des exercices de déduction, entre la limite prévue au 2° et la

somme des intérêts mentionnée au 1^o majorée des intérêts déduits immédiatement en application du dix-huitième alinéa de l'article 223 B du CGI.

La société mère doit joindre à la déclaration du résultat d'ensemble un état faisant apparaître les intérêts mentionnés au quinzième alinéa de l'article 223 B du CGI déductibles du résultat d'ensemble au titre de l'exercice et le suivi des intérêts mentionnés au dix-neuvième alinéa du même article.

1442-3 Déficit subis avant l'entrée dans le groupe (CGI, art. 223 I). Ces déficits ne sont imputables que sur le bénéfice de la société qui les a subis, dans les limites et conditions prévues au dernier alinéa du I de l'article 209 du CGI (cf. n^o 1436-1). Le bénéfice à prendre en considération s'entend après déduction des amortissements de l'exercice. Il est égal au bénéfice de l'exercice d'imputation diminué des profits correspondant aux abandons de créances ou des subventions directes ou indirectes qui lui sont consentis mais ne sont pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble en application du sixième alinéa de l'article 223 B du CGI, des plus-values de cession d'immobilisations entre sociétés du groupe, de la plus-value de réévaluation libre des éléments d'actif et augmenté, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 1999, du montant des pertes ou des moins-values à long terme qui résultent des cessions visées à l'article 223 F du CGI.

Ce bénéfice est également diminué du montant des plus-values de cession d'immobilisations non amortissables qui ont fait l'objet d'un apport ayant bénéficié des dispositions de l'article 210 A du CGI ainsi que des plus-values réintégrées en application du d du 3 du même article.

1442-4 Imputation du déficit sur une base élargie en cas d'absorption ou de scission de la société mère du groupe (CGI, art. 223-I-5, ann. III, art. 46 *quater*-OZJ et 46 *quater*-OZL).

- *Principes* : en cas d'absorption ou de scission de la société mère ou en cas de détention d'au moins 95 % de son capital par une autre personne morale passible de l'IS, le déficit subsistant après les réintégrations consécutives à la cessation de l'ancien groupe est alloué à la société mère de ce groupe en application des dispositions de l'article 223-S du CGI. Ce déficit peut, en cas d'insuffisance des bénéfices propres de cette société, être imputé sur les bénéfices des sociétés du groupe dissous qui font partie du nouveau groupe, sous réserve, le cas échéant, de l'obtention de l'agrément prévu au 6 de l'article 223 I du CGI (cf. ci-après).

La société mère du groupe créé ou élargi peut ne pas retenir, pour le bénéfice de la mesure de report sur une base élargie, l'ensemble des sociétés dont le déficit est susceptible d'être pris en compte pour ce calcul.

- *Portée de la mesure* : la part du déficit de l'ancienne société mère encore reportable afférente à une société, calculée dans les conditions prévues au 5 de l'article 223-I du même code, ne peut plus être imputée si cette dernière société sort du groupe. Cette mesure ne concerne que les sociétés retenues pour la détermination de la quote-part de déficit imputable sur une base élargie.

- *Prise en compte des déficits de la société mère absorbée ou scindée* : le déficit transmis au groupe par la société mère absorbée ou scindée peut être pris en compte pour le calcul de la quotité de déficit imputable sur une base élargie.

- *Agrément prévu au 6 de l'article 223 I du CGI* :

Cet agrément permet de transférer à la société absorbante ou aux sociétés bénéficiaires de la scission, mère(s) d'un nouveau groupe, le déficit d'ensemble encore reportable du groupe dissous, déterminé dans les conditions prévues à l'article 223 S du CGI, et pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2007**, les intérêts non encore déduits en application des quinzième à dix-neuvième alinéas nouveaux de l'article 223 B du CGI (cf. n^o 1442-2).

L'agrément est accordé sous les conditions suivantes :

a. l'opération est placée sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI ;

b. elle est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ;

c. les déficits et les intérêts mentionnés ci-avant proviennent de la société absorbée ou scindée ou des sociétés membres du groupe auquel il a été mis fin qui font partie du nouveau groupe et pour lesquelles le bénéfice des dispositions prévues au 5 de l'article 223 I du CGI est demandé, sous réserve du respect, par ces sociétés, des conditions mentionnées aux b, c et d du II de l'article 209 du CGI (loi n^o 2012-958 du 16 août 2012, art. 15) :

Les déficits et les intérêts mentionnés ci-avant transférés dans le cadre de l'agrément prévu au 6 de l'article 223 I du CGI au profit de la nouvelle société mère sont imputables sur les bénéfices ultérieurs, déterminés dans les conditions prévues au 4 du même article, de cette société mère et des sociétés membres de l'ancien groupe appartenant au nouveau groupe et prises en compte pour l'application du dispositif d'imputation sur une base élargie. Ces déficits et intérêts sont reportables dans les conditions prévues respectivement au troisième alinéa du

I de l'article 209 du CGI (c'est-à-dire sur les exercices suivants sans limitation de durée, cf. n° 1436-1), et pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2007** au sixième alinéa du I du II de l'article 212 nouveau du CGI (cf. n° 1065-2).

Imputation du déficit d'ensemble en cas de scission partielle d'un groupe (CGI, art. 223 I-5 et 7).

Sur agrément, et pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008, une fraction du déficit d'ensemble du groupe formé par l'apporteuse peut être transférée à la société bénéficiaire de l'apport. D'une part, cette dernière société peut donc imputer les déficits transférés sur ses bénéfices propres ultérieurs. D'autre part, si les bénéfices propres de la nouvelle société mère ne sont pas suffisants, les déficits transférés peuvent être imputés, dans les conditions prévues au 5 de l'article 223 I, sur une base élargie. Ces déficits peuvent alors être imputés sur les bénéfices propres ultérieurs des sociétés apportées. La détermination de la fraction des déficits imputables sur une base élargie est précisée à l'article 46 quater-0 ZJ *bis* de l'annexe III au CGI. Cette fraction de déficit s'impute dans les limites et conditions prévues au dernier alinéa du I de l'article 209 sous réserve du respect, des conditions mentionnées aux b, c et d du II de l'article 209 du CGI.

1442-5 2. Imposition du résultat d'ensemble.

Le bénéfice d'ensemble est imposé au taux de droit commun de l'IS (CGI, art. 223 C, 1^{er} al.).

Report en avant des déficits (CGI, art. 223 C, 2^e al.) :

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, le déficit d'ensemble est reporté dans les conditions prévues au troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI, c'est à dire sans limitation de délai (cf. n° 1438-3).

1442-6 **Report en arrière des déficits** (CGI, art. 223 G). Sous certaines conditions, la société mère peut pratiquer le report en arrière des déficits au titre du résultat d'ensemble. L'option pour ce régime ne peut être exercée par une société filiale du groupe.

Les filiales peuvent céder à la société mère les créances nées d'une mise en œuvre du report en arrière avant leur entrée dans le groupe.

Dans ce cas, la société mère ne peut utiliser ces créances pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû à raison du bénéfice d'ensemble qu'à hauteur du montant de l'impôt sur les sociétés auquel auraient été soumises les filiales cédantes si elles n'avaient pas été membres du groupe.

1442-7 **Report des déficits (et moins-values d'ensemble) en cas d'absorption par la mère de toutes les sociétés du groupe** (CGI, art. 223 S). L'article 223 S du CGI autorise le report dans les conditions de droit commun mentionnées à l'article 209 du même code, des déficits et moins-values d'ensemble attribués à la société mère du groupe dissous, à l'exception de la quote-part qui correspond à la fraction des déficits transmis au groupe par la société mère qui change d'activité.

III. DÉTERMINATION ET RÉGIME FISCAL DES PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES D'ENSEMBLE

(CGI, art. 223 D)

1443 1. Détermination des plus-values et moins-values d'ensemble.

Chacune des sociétés du groupe détermine sa plus-value nette ou moins-value nette à long terme dans les conditions de droit commun, puis la société mère détermine la plus-value nette ou la moins-value nette d'ensemble en faisant la somme algébrique de ces éléments.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, le montant des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe à raison des participations détenues dans des sociétés intermédiaires, à l'exception de la fraction de ces dotations pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle n'est pas liée, directement ou indirectement, aux déficits et moins-values nettes à long terme de sociétés du groupe retenus pour la détermination du résultat d'ensemble et de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble, est ajouté à la plus-value nette à long terme d'ensemble ou déduit de la moins-value nette à long terme d'ensemble.

Moins-values nettes à long terme antérieures à l'entrée dans le groupe (CGI, art. 223-I-2 ; cf. n° 1442-1). Elles ne peuvent être imputées que sur les plus-values à long terme réalisées par la société. La moins-value imputable est égale au montant de la plus-value de l'exercice d'imputation diminué du montant des plus-values à long terme afférentes aux cessions d'immobilisations à d'autres sociétés du groupe. Les moins-values retenues pour le calcul du résultat d'ensemble ne sont plus imputables sur les plus-values de même nature réalisées par la société au cours d'exercices ultérieurs.

Cessions d'immobilisations à l'intérieur du groupe (CGI, art. 223 F). La fraction de la plus-value ou de la moins-value afférente à la cession entre sociétés du groupe d'un élément d'actif immobilisé, acquise depuis sa date d'inscription au bilan de la société du groupe qui a effectué la première cession, n'est pas retenue pour le calcul du résultat ou de la plus-value ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble au titre de l'exercice de cette cession. Ce dispositif est également applicable à la fraction, calculée dans les conditions prévues à la phrase précédente, du résultat afférent à la cession entre sociétés du groupe de titres du portefeuille exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 et au transfert de titres visé au cinquième ou au sixième alinéa de l'article 219-I-a *ter* et retenu dans le résultat imposable de la société cédante lors de la cession de ces titres à une autre société du groupe, ainsi que pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, à la fraction, calculée dans les mêmes conditions, du résultat ou de la plus-value ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble afférent à la cession par une société du groupe à une société intermédiaire de titres d'une autre société du groupe.. Cette mesure est susceptible de concerner l'ensemble des titres de portefeuille à l'exception des titres de participation, des parts de fonds commun de placement à risques remplissant les conditions prévues à l'article 163 *quinquies* B-II-1° du CGI et détenues depuis au moins cinq ans, ainsi que les parts de sociétés de capital risque remplissant les conditions prévues à l'article 1^{er} de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985, également détenues depuis au moins cinq ans.

La quote-part de frais et charges prévue au deuxième alinéa du a *quinquies* du I de l'article 219 du CGI afférente à la plus-value non retenue pour le calcul de la plus-value ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble en application du premier alinéa de l'article 223 F du CGI n'est pas prise en compte pour la détermination du résultat d'ensemble au titre de l'exercice de cession des titres.

Lorsqu'une société membre d'un groupe a constitué une dotation aux provisions à raison d'une dépréciation de titres éligibles au régime des plus et moins-values à long terme acquis auprès d'une autre société du groupe, cette dotation est ajoutée à la plus-value nette à long terme d'ensemble ou retranchée de la moins-value nette à long terme d'ensemble à hauteur de la plus-value ou du profit dégagé lors de la cession et placé en report d'imposition dans les conditions prévues à l'article 223 F. Si l'élément d'actif a fait l'objet antérieurement de plusieurs cessions successives à l'intérieur du groupe, la réintégration à effectuer par la société mère est limitée à l'excédent des plus-values ou profits sur les moins-values ou pertes résultant de ces cessions.

Lors de la cession hors du groupe du bien ou de la sortie du groupe de la société qui a cédé ce bien ou de celle qui en est propriétaire, la société mère doit comprendre dans le résultat ou plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble, le résultat ou la plus-value ou la moins-value qui n'a pas été retenu lors de sa réalisation. Il en est de même, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, lors de la sortie du groupe d'une société dont les titres ont fait l'objet d'une cession à une société intermédiaire ou, à concurrence du résultat ou de la plus-value ou de la moins-value afférent aux titres cédés, lors de la cession par une société intermédiaire à une société autre qu'une société du groupe ou une société intermédiaire, de titres, ayant préalablement fait l'objet d'une cession à une société intermédiaire, d'une société qui demeure dans le groupe. Cette règle s'applique également en cas d'apport d'une immobilisation amortissable entre sociétés du groupe, lorsque cet apport bénéficie des dispositions de l'article 210 A du CGI. Corrélativement, la dotation aux provisions pour dépréciation de cet élément actif qui avait été neutralisée lors de sa constitution pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble et qui n'a pas encore été rapportée peut être déduite du résultat ou de la plus-value nette à long terme d'ensemble ou ajoutée à la moins-value nette à long terme d'ensemble.

La quote-part de frais et charges prévue au deuxième alinéa du a *quinquies* du I de l'article 219 du CGI s'applique au résultat net des plus-values de cession compris dans la plus-value ou la moins-value nette à long terme d'ensemble visée ci dessus.

Par ailleurs, la dotation aux provisions pour dépréciation qui n'a pas été prise en compte pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble et qui est rapportée en application du 5° du 1 de l'article 39 est déduite du résultat ou de la plus-value nette à long terme d'ensemble ou ajoutée à la moins-value nette à long terme d'ensemble au titre de l'exercice au cours duquel elle est rapportée. La société mère doit réintégrer au résultat d'ensemble de chaque exercice, une somme égale au montant des suppléments d'amortissements pratiqués au titre de l'exercice par la société cessionnaire. Il en est de même de l'amortissement différé en contravention aux dispositions de l'article 39 B, lors de la cession du bien. Ce régime n'est pas applicable aux apports placés sous le régime de l'article 210 A du CGI (cf. n° 1448).

2. Régime fiscal des plus-values ou moins-values d'ensemble.

La plus-value nette ou la moins-value nette d'ensemble est traitée, au niveau de la société mère, dans les conditions exposées ci-avant, n^{os} 1242 et suiv.

Les moins-values nettes à long terme retenues pour le calcul de la plus-value ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble ne sont pas déductibles des résultats de la société qui les a subies (CGI, art. 223 E-1^{er} alinéa).

Le montant des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe à raison des participations détenues dans d'autres sociétés du groupe est ajouté à la plus-value nette à long terme d'ensemble ou déduit de la moins-value nette à long terme d'ensemble. Le montant des provisions rapportées en application du 17^e alinéa de l'article 39-1-5^o du CGI qui correspondent aux dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe à raison des participations détenues dans d'autres sociétés du groupe, est déduit de la plus-value nette à long terme d'ensemble ou ajouté à la moins-value nette à long terme d'ensemble si les sociétés sont membres du groupe ou d'un même groupe créé ou élargi dans les conditions prévues au c, d, e, f, g, h ou i de l'article 223 L-6 au titre de l'exercice au cours duquel les provisions sont rapportées ; pour l'application de cette disposition, les sociétés sont libres de déterminer la dotation sur laquelle sera effectuée la reprise de provision (CGI, art. 223 D).

IV. CONSÉQUENCES DE LA SORTIE D'UNE SOCIÉTÉ DU GROUPE

1443-1

Il y a sortie du groupe lorsqu'une société cesse de remplir les conditions prévues pour l'application du régime (CGI, art. 223 S). Il en est de même si la société mère reste seule membre du groupe, ou lorsque le groupe cesse d'exister parce qu'il ne satisfait pas à l'une des conditions citées ci-dessus n^o 1441.

Les sociétés qui cessent de faire partie du groupe ne peuvent pas déduire les déficits et moins-values à long terme, subis pendant la période d'intégration, de leurs résultats et plus-values nettes à long terme ultérieurs (CGI, art. 223 E-1^{er} alinéa).

En revanche, s'il est mis fin au régime de groupe, la société mère peut reporter le déficit et les moins-values nettes à long terme d'ensemble sur les résultats et les plus values nettes à long terme qu'elle réalise selon les modalités prévues aux articles 39 *quindecies* et 209 du CGI.

Sortie de groupe liée à une procédure collective : Pour les opérations intervenues au cours d'un exercice clos à compter du **1^{er} janvier 2008** lorsque, consécutivement à un transfert de propriété de titres effectué dans les dix-huit mois de l'ouverture d'une procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire ou à la suite de l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire concernant une ou plusieurs sociétés membres d'un groupe, le capital d'une ou plusieurs sociétés filiales membres du groupe vient à ne plus être détenu à hauteur de 95 % au moins par la société mère du groupe, chacune desdites filiales conserve le droit d'imputer sur son bénéfice ou ses plus-values nettes à long terme ultérieurs, selon les règles de droit commun, une fraction du déficit d'ensemble ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble du groupe, entendus comme le déficit d'ensemble ou la moins-value nette à long terme d'ensemble du groupe encore reportables à la clôture de l'exercice du groupe précédant celui au cours duquel intervient le transfert de propriété, égale aux déficits ou moins-values nettes à long terme subies par la filiale concernée. Le montant du déficit d'ensemble ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble imputable au niveau de la société mère du groupe est réduit à due concurrence du montant imputable au niveau des filiales susvisées en application du présent alinéa. Le présent alinéa ne s'applique pas à la fraction du déficit d'ensemble susceptible d'être imputée dans les conditions prévues à l'article 223 G du CGI, c'est-à-dire celle dont la société mère pourrait demander le report en arrière (CGI, art. 223 E-2^e alinéa).

En cas de sortie du groupe de l'une des sociétés mentionnées à l'article 223 B, 6^e al., du CGI, les subventions indirectes qui proviennent d'une remise de biens composant l'actif immobilisé ou de titres de portefeuille exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 du CGI pour un prix différent de leur valeur réelle, déduites pour la détermination du résultat des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1992, sont rapportées par la société mère au résultat d'ensemble de l'exercice de sortie de l'une de ces sociétés. De même, la société mère rapporte à ce résultat les autres subventions indirectes, les subventions directes et les abandons de créances, également mentionnés à cet alinéa, qui ont été déduits du résultat d'ensemble de l'un des cinq exercices précédant celui de la sortie s'il a été ouvert à compter du 1^{er} janvier 1992.

Les dispositions prévues au troisième alinéa de l'article 223 F du CGI et au 1^{er} alinéa de l'article 223 R du même code ne sont pas applicables lorsque la sortie du groupe résulte d'une fusion de l'une des sociétés mentionnées à ces alinéas avec une autre société membre du groupe ou avec une société intermédiaire et placée sous le régime prévu à l'article 210 A du

même code. Les sommes mentionnées à ces alinéas sont alors comprises dans le résultat d'ensemble lors de la sortie du groupe de cette dernière, ou, en cas de fusions successives avec une société membre du groupe ou avec une société intermédiaire et placées sous le régime prévu à l'article 210 A, lors de la sortie de la dernière société absorbante (CGI, art. 223 R, 2ème alinéa).

Lorsqu'un groupe bénéficie des dispositions prévues au 5 de l'article 223-I du CGI, la partie du déficit afférente à une société, calculée dans les conditions prévues audit 5 et qui demeure reportable, ne peut plus être imputée si cette société sort du groupe, à moins que, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010, la sortie du groupe de cette société ne résulte de sa fusion avec une autre société du groupe placée sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI. Le bénéfice des dispositions prévues au 5 de l'article 223 I est maintenu en cas de fusion de la société titulaire du déficit imputable dans les conditions prévues audit 5 avec une autre société du groupe, sous réserve de l'agrément prévu au II de l'article 209 du CGI. (CGI, art. 223 R, al. 3).

Le déficit déclaré par une filiale au titre d'un exercice postérieur à sa sortie du groupe ne constitue pas, pour la mise en œuvre du report en arrière des déficits, une charge déductible du bénéfice antérieur pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble (CGI, art. 223 K).

V. INCIDENCE DES ÉVÉNEMENTS MENTIONNÉS AUX ARTICLES 221-2 ET 221-5 DU CGI

(CGI, art. 221)

1443-2

Les dispositions prévues en cas de sortie du groupe (cf. n° 1443-1) ne s'appliquent que lorsqu'une société cesse effectivement de faire partie du groupe en raison notamment de sa disparition ou du non-respect des conditions prévues pour bénéficier du régime défini aux articles 223 A à 223 S. Tel est le cas, outre la sortie proprement dite (cession à une société extérieure au groupe notamment), de la dissolution, de la transformation entraînant création d'une personne morale nouvelle, du transfert du siège ou d'un établissement à l'étranger (sauf en cas de transfert de siège dans un autre État membre de la communauté européenne), de la fusion pour la société absorbée, du changement de régime fiscal. Quant aux fusions, aux apports et au changement d'objet social ou d'activité réelle, ils emportent certaines conséquences lorsqu'ils affectent une société du groupe dans les cinq ans suivant son entrée, sans entraîner sa sortie. En effet, dans ces situations, la société mère doit rapporter au résultat ou à la moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice au cours duquel intervient l'événement, l'excédent de déficit ou de moins-value nette à long terme.

VI. CONSÉQUENCES EN CAS D'ABSORPTION DE LA SOCIÉTÉ MÈRE

(CGI, art. 223 L-6- c ; RES N° 2011/24)

1443-3

En cas d'absorption de la société mère par une société qui remplit avant ou du fait de la fusion les conditions pour être mère d'un groupe, les sociétés du groupe constitué par la société absorbée pourront, sous certaines conditions, faire partie du groupe constitué par la société absorbante depuis l'ouverture de l'exercice de fusion.

1. Cessation de l'ancien groupe.

La société absorbante procède, au titre de l'exercice de réalisation de la fusion, aux réintégrations prévues aux articles 223 F, 223 R et 223 L-6-b du CGI du fait de la sortie de la société absorbée et des sociétés membres du groupe que cette dernière avait formé ; ces sommes sont déterminées à la clôture de l'exercice précédent après imputation, le cas échéant, du déficit d'ensemble ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble qui étaient encore reportables à la date d'effet de la fusion (CGI, art. 223 L-6-c).

2. Création d'un nouveau groupe.

a. Conditions d'application.

La société mère absorbante peut constituer un groupe avec les sociétés du groupe formé par la société absorbée, dès le début de l'exercice au cours duquel la fusion est intervenue. Elle peut également, si elle est déjà mère du groupe, élargir celui-ci à ces sociétés.

L'opération de fusion doit prendre effet au premier jour de l'exercice de la société absorbée en cours lors de l'opération.

Enfin, en application de l'article 223 L-6-c du CGI, la société absorbante peut se constituer, depuis l'ouverture de l'exercice de fusion, seule redevable de l'IS, du précompte et de l'IFA, dus par le groupe qu'elle forme avec les sociétés membres de celui qui avait été constitué par la société absorbée.

Pour se prévaloir de cette disposition, elle doit au plus tard à l'expiration du délai prévu au 7^{ème} alinéa de l'article 223 A du CGI décompté de la date de la fusion, exercer l'option mentionnée à l'article 223 A du CGI et accompagner celle-ci d'un document sur l'identité des sociétés membres de ce dernier groupe qui ont donné leur accord dans ce délai pour entrer dans le nouveau groupe. Cette option doit comporter l'indication de la durée du premier exercice des sociétés du groupe issu de la fusion.

b. Modalités d'application.

La durée du premier exercice des sociétés du groupe issu de la fusion peut être inférieure ou supérieure à douze mois, sans préjudice de l'application des dispositions de l'article 37 du CGI.

Le déficit d'ensemble du groupe dont la société mère est absorbée s'impute en priorité sur les réintégrations qui doivent être effectuées du fait de la cessation du groupe. Le déficit qui subsiste, le cas échéant, est alloué à la société mère du groupe. Ce déficit peut faire l'objet d'un transfert à la société absorbante dans les conditions prévues à l'article 209-II du CGI. Dans cette situation, l'article 223-I-5 du même code prévoit que le déficit qui ne peut être imputé sur les bénéfices propres de la société absorbante soit, en tout ou partie, imputé sur les bénéfices des sociétés du groupe dissous qui font partie du nouveau groupe (cf. n° 1442).

c. Paiement de l'IFA et des acomptes d'IS.

La société mère absorbante acquitte l'IFA et les acomptes d'IS dus par les sociétés membres du groupe au titre de l'année ou de l'exercice d'entrée dans le groupe.

3. Sociétés et organismes du secteur des assurances.

L'application des dispositions visées au 1 et au 2 ci-avant aux sociétés et organismes du secteur des assurances est exposée au BOI-IS-GPE-10-30-20.

4. Réseaux bancaires mutualistes et coopératifs.

Cf. BOI-IS-GPE-10-30-10.

5. Transmission universelle du patrimoine (TUP) d'une société mère française au profit d'une société étrangère disposant d'un établissement stable en France

Cf. RES N° 2011/24.

VII. ACQUISITION DE 95 % AU MOINS DU CAPITAL DE LA SOCIÉTÉ MÈRE

(CGI, art. 223 L-6-d et 223 L-6-i ; RES N° 2008/26 ; RES N° 2011/35)

1. Dispositif prévu à l'article 223 L-6-d du CGI.

1443-4

Si, au cours d'un exercice, le capital d'une société mère vient à être détenu, directement ou indirectement (par l'intermédiaire de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 214 du CGI), à 95 % au moins, par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, deux cas doivent être distingués :

a. Dépassement temporaire du taux de détention.

Si le taux de détention n'est plus atteint à la clôture de l'exercice, il n'est pas mis fin au groupe à la condition que les sociétés concernées indiquent à l'administration les modalités de l'opération et ses justifications juridiques, économiques ou sociales. Le défaut de justification entraîne la cessation du régime de groupe et donne lieu, par ailleurs, aux réintégrations prévues dans cette situation aux articles 223 F, 223 R et 223 L-6-b du CGI.

b. Dépassement persistant du taux de détention à la clôture de l'exercice.

Si la détention à 95 % au moins persiste, à la clôture de l'exercice, la société mère demeure seule redevable de l'impôt dû sur le résultat d'ensemble du groupe afférent à cet exercice, selon les modalités prévues aux articles 223 A à 223 U du CGI.

1°. Cessation de l'ancien groupe.

Le groupe dont la société mère est acquise à 95 % au moins cesse à la clôture de l'exercice d'acquisition. La société mère doit rapporter au résultat d'ensemble et à la plus-value nette à long terme d'ensemble de cet exercice les réintégrations prévues, en cas de cessation du groupe, aux articles 223 F, 223 R et 223 L-6-b du CGI.

2°. Création d'un groupe nouveau.

- Conditions d'application.

À compter de l'exercice suivant, si la personne morale cessionnaire des droits sociaux souhaite constituer un groupe avec les sociétés qui composaient celui qui avait été formé par la société mère ou faire entrer celles-ci dans le groupe dont elle est déjà membre, l'option prévue

au premier alinéa de l'article 223 A du CGI est exercée au plus tard à l'expiration du délai prévu au 5^{ème} alinéa du même article, décompté de la date de clôture de l'exercice considéré. Cette option est accompagnée de la liste des sociétés du groupe constitué autour de la société cessionnaire ou de sa société mère.

-Modalités d'application.

- La durée du premier exercice du groupe dans sa composition à l'issue de l'acquisition peut être inférieure ou supérieure à douze mois, sans préjudice de l'application des dispositions de l'article 37 du CGI.

L'option exercée par la nouvelle société mère comporte l'indication de la durée de cet exercice.

- Le déficit d'ensemble du groupe ayant cessé du fait de l'acquisition de sa société mère peut être imputé, sous certaines conditions (cf. n° 1442), sur les résultats des sociétés du groupe dissous, qui font partie du nouveau groupe.

2. Dispositif prévu à l'article 223 L-6-i du CGI.

Lorsque le capital d'une société mère définie aux premier, deuxième ou troisième alinéas de l'article 223 A est détenu ou vient à être détenu, directement ou indirectement, par l'intermédiaire de sociétés intermédiaires et, le cas échéant, de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 214 du CGI, à 95 % au moins par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés qui remplit les conditions prévues aux premier, deuxième ou troisième alinéas de l'article 223 A, cette personne morale peut, sous réserve des dispositions de ce même article, constituer un groupe avec les sociétés qui composent celui qui a été formé par la société mère concernée ou faire entrer celles-ci dans le groupe dont elle est déjà membre.

Dans cette situation, l'option prévue aux premier, deuxième ou troisième alinéas de l'article 223 A est exercée au plus tard à l'expiration du délai prévu au septième alinéa du même article, décompté de la date de clôture de l'exercice précédant celui au titre duquel l'option est exercée. Cette option est accompagnée du document mentionné au premier alinéa de l'article 223 L-6-c du CGI.

VIII. SCISSION DE LA SOCIÉTÉ MÈRE

(CGI, art. 223 L-6-e)

1443-5

Les règles prévues en matière d'absorption de la société mère (CGI, art. 233 L-6-c ; cf. ci-dessus n° 1443-3) sont étendues aux scissions affectant la société mère.

Cette transposition des règles entraîne les conséquences suivantes :

- le groupe fiscal constitué par la société scindée cesse à la clôture de l'exercice précédant celui au cours duquel la scission est réalisée. Les sociétés bénéficiaires des apports peuvent constituer chacune un nouveau groupe, avec celles des sociétés comprises dans la branche apportée qui donnent leur accord, qui prend effet à l'ouverture de l'exercice de scission ;

- les réintégrations (plus ou moins-values, subventions, dispenses) consécutives à la cessation du groupe sont affectées à chacune des branches apportées ou réparties entre ces branches et effectuées par chacune des sociétés bénéficiaires des apports concernées ;

- le déficit d'ensemble est affecté à chacune des branches apportées ou réparti entre ces branches et vient s'imputer, le cas échéant, sur les réintégrations de sortie propres à la branche concernée ; ce solde est transféré à chaque groupe issu de la scission et peut être imputé sur une base élargie aux bénéfices des sociétés membres de l'ancien groupe et du nouveau groupe, cf. n° 1442 ;

- les dividendes prélevés sur les résultats du groupe ayant cessé du fait de la scission et distribués entre sociétés de l'un des nouveaux groupes pendant l'exercice de scission et l'exercice suivant, sont exonérés de précompte.

- les reprises des provisions intra-groupe antérieurement neutralisées ne sont pas imposées à condition que la société qui a doté la provision et la société objet de cette provision soient membres d'un même groupe constitué dans le cadre de la scission.

Au total, les scissions sont désormais, au regard du régime fiscal des groupes, traitées comme les fusions.

IX. SCISSION PARTIELLE D'UN GROUPE

(CGI, art. 223 -L-6-g)

Le régime de groupe prévoit des dispositions favorables en cas de restructuration consistant en un apport-attribution, opération dite « scission partielle ». Ces dispositions permettent à la société bénéficiaire de l'apport, de former immédiatement un groupe avec les filiales issues de l'apport.

Ainsi, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008, lorsque, suite à une opération d'apport et d'attribution bénéficiant des dispositions du 2 de l'article 115 du CGI, effectuée par **la société mère d'un groupe** définie aux premier et deuxième ou troisième alinéas de l'article 223 A du même code, le capital d'une ou plusieurs sociétés membres du groupe est détenu à 95 % ou plus, directement ou indirectement, par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés autre que la société mère du groupe, cette personne morale peut se constituer seule redevable de l'impôt dû par elle et les sociétés apportées **à compter de l'exercice au cours duquel intervient l'apport** si, à la clôture de cet exercice, elle satisfait aux conditions prévues au premier ou deuxième alinéa de l'article 223 A du CGI.

Cette disposition s'applique aux apports qui prennent effet à la date d'ouverture de l'exercice des sociétés apportées. Elle est subordonnée à l'exercice, par la personne morale mentionnée à l'alinéa précédent, de l'option mentionnée au premier ou deuxième alinéa de l'article 223 A du CGI et à l'accord des sociétés apportées membres du nouveau groupe, au plus tard à la date d'expiration du délai prévu au sixième alinéa de l'article 223 A du CGI décompté de la date de réalisation de l'apport. L'option est accompagnée d'un document sur l'identité des sociétés apportées qui ont donné leur accord pour être membres du nouveau groupe.

La durée du premier exercice des sociétés du groupe issu de l'apport peut être inférieure ou supérieure à douze mois, sans préjudice de l'application de l'article 37 du CGI. L'option mentionnée à l'alinéa ci-dessus comporte l'indication de la durée de cet exercice.

X. RECONSTITUTION D'UN NOUVEAU GROUPE INCLUANT LA FILIALE SORTANTE EN CAS DE PROCÉDURE COLLECTIVE

(CGI, art. 223 L-6-h)

Aux termes du h du 6 de l'article 223 L du CGI, lorsqu'une société filiale membre d'un groupe en sort en raison d'un transfert de propriété répondant aux prévisions du second alinéa de l'article 223 E du CGI (cf. n° 1443-1), cette société est admise à constituer un nouveau groupe en qualité de société mère, dans les conditions de droit commun.

Le quatrième alinéa du h du 6 de l'article 223 L du CGI prévoit également le cas où le capital des filiales sortantes vient à être détenu par une société tierce qui remplit elle-même les conditions pour devenir tête de groupe. Cette société peut alors constituer, dans les conditions de droit commun, un groupe entre elle-même, ses propres filiales et les filiales ayant quitté leur ancien groupe dans les conditions prévues par le deuxième alinéa de l'article 223 E.

XI. CONSÉQUENCES EN CAS DE CESSATION DU RÉGIME DE GROUPE

(CGI, art. 223 S, al. 4 et 5)

1443-6

Le déficit d'ensemble ou la moins-value nette à long terme d'ensemble subis par le groupe pendant la période d'application du régime de groupe et encore reportables à l'expiration de cette période sont imputables par la société qui était redevable des impôts dus par le groupe, sur son bénéfice ou sa plus-value nette à long terme, selon les modalités prévues aux troisième et quatrième alinéas du l de l'article 209 ou à l'article 39 *quindecies* du CGI.

Le déficit d'ensemble du groupe dont la société mère est absorbée ou acquise dans les conditions prévues à l'article 223 L-6-c et d (cf. ci-dessus n°s 1443-3 et 1443-4) devient donc un déficit propre de la société mère du groupe dissous. C'est ce déficit qui fait l'objet, le cas échéant, de l'agrément visé aux articles 209-II et 223-l-5 du CGI.

En cas d'absorption par la société mère de toutes les autres sociétés du groupe, emportant changement de son objet social ou de son activité réelle au sens des dispositions de l'article 221-5, cette disposition s'applique à la fraction de ce déficit ou de cette moins-value qui ne correspond pas à ceux subis par la société mère.

Pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2007**, les intérêts qui n'ont pu être admis en déduction du résultat d'ensemble en application des quinzème à dix-neuvième alinéas nouveaux de l'article 223 B du CGI, et qui sont encore reportables à l'expiration de la période d'application du régime défini à l'article 223 A, sont imputables par la société qui était redevable des impôts mentionnés à l'article 223 A dus par le groupe, sur ses résultats selon les modalités

prévues au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 nouveau du CGI (cf. n° 1065-2, 6^e § ; CGI, art. 223 S, 5^e alinéa).

XII. PAIEMENT DE L'IMPÔT

(BOI-IS-GPE-30-30)

1443-7 1. Principes.

La société mère se constitue, par son option, seule redevable de l'IS dû sur le résultat d'ensemble, et de l'imposition forfaitaire annuelle dus par chaque société du groupe (CGI, art. 223 A).

Remarque : chaque société du groupe est tenue solidairement au paiement de l'impôt sur les sociétés, de l'imposition forfaitaire annuelle et, le cas échéant, des intérêts de retard, majorations et amendes fiscales correspondants, dont la société mère est redevable, à hauteur de l'impôt et des pénalités qui seraient dus par la société si celle-ci n'était pas membre du groupe (CGI, art. 223 A, dernier al.).

Sur les modalités de paiement de l'IS, cf. BOI-IS-GPE-30-30-10.

Sur les modalités de règlement de l'IFA au sein d'un groupe fiscal, cf. REC n° 9281.

2. Imputation des crédits ou réductions d'impôt des sociétés du groupe (CGI, art. 223 O).

La société mère est substituée aux sociétés du groupe pour l'imputation des crédits ou réductions d'impôt cités aux a à z *bis* du 1 de l'article 223 O du CGI sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de chaque exercice

3. Participation des salariés aux résultats de l'entreprise (CGI, art. 223 L-5).

Pour le calcul de la participation et de la réserve spéciale de participation (cf. n°s 1744 et suiv.), chaque société du groupe retient le bénéfice imposable de l'exercice et l'IS déterminés comme si elle était imposée séparément.

XIII. RÈGLES SPÉCIFIQUES AUX SOCIÉTÉS AGRÉÉES AU RÉGIME DE L'INTÉGRATION FISCALE

(CGI, art. 223 P).

1443-8

Le régime du bénéfice intégré de l'article 209 *sexies* du CGI a été abrogé à compter de 1^{er} janvier 1988. Toutefois, les agréments délivrés demeurent valables jusqu'à leur terme. Les sociétés mères agréées à ce titre ont pu cependant opter pour le régime fiscal des groupes de sociétés dans les conditions fixées aux articles 46 *quater* 0 ZO à 46 *quater* O ZS de l'annexe III au CGI. Le régime fiscal des groupes est également applicable aux exploitations indirectes situées en France des sociétés agréées aux régimes du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé prévus à l'article 209 *quinquies* du CGI (cf. n° 1444) dans la mesure où l'agrément mentionné à cet article le prévoit.

XIV. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

(BOI-IS-GPE-70)

1443-9

Chaque société du groupe détermine son propre résultat fiscal dans les conditions de droit commun et souscrit la déclaration prévue à l'article 223 du CGI pour le régime du bénéfice réel normal. La société mère établit, de surcroît le résultat d'ensemble et souscrit la déclaration correspondante dans les mêmes conditions.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, elle y joint un état des rectifications prévues au sixième alinéa de l'article 223 B et à l'article 223 F, ainsi que de celles prévues aux deuxième, troisième, quatrième, septième et dix-huitième alinéas de l'article 223 B et à l'article 223 D qui sont afférentes à des sociétés du groupe détenues par l'intermédiaire d'une société intermédiaire (CGI, art. 223 Q).

S'agissant de formalités particulières, cf. n° 1441.

XV. DROIT DE CONTRÔLE DE L'ADMINISTRATION

1443-10

Le contrôle fiscal des sociétés faisant partie d'un groupe s'opère en principe dans les conditions de droit commun. Toutefois, l'existence du groupe entraîne, principalement au niveau des conséquences du contrôle, un certain nombre de règles particulières (cf. RC n° 7186 (renvoi 1) et 7189).

- En ce qui concerne les modalités d'application de la prescription en cas de déficit d'ensemble ou de moins-value nette à long terme subis par un groupe : LPF, art. L.169 ; cf. RC n° 7015-1.

B. RÉGIMES DU BÉNÉFICE MONDIAL ET DU BÉNÉFICE CONSOLIDÉ

(CGI, art. 209 *quinquies* et ann. II, art. 113 à 134 A)

1444

Par dérogation au principe de territorialité, les sociétés françaises, peuvent, sur *agrément* (cf. RC, n° 7872), être admises à déterminer leurs bénéfices taxables **réalisés au titre des exercices clos avant le 6 septembre 2011** :

- soit en retenant l'ensemble de leur résultat français et des résultats de leurs exploitations **directes** - succursales, bureaux, comptoirs, etc. - à l'étranger (bénéfice mondial) ;
- soit en ajoutant à l'ensemble ainsi déterminé la part leur revenant dans les résultats de leurs exploitations **indirectes** - filiales françaises et étrangères dans lesquelles elles détiennent, directement ou indirectement, 50 % au moins des droits de vote¹ - (bénéfice consolidé).

Pour le premier exercice concerné, le bénéfice d'un établissement ou d'une filiale situé à l'étranger est calculé à partir d'un bilan de départ établi d'après la valeur exprimée en monnaie locale que chaque élément avait au regard de la législation fiscale française. Ensuite, ce bénéfice est calculé à partir des bilans d'ouverture et de clôture de la période d'imposition d'après les règles fixées par le code général des impôts, à l'exception de celles d'entre elles dont l'application ne peut être admise que sur le territoire national.

Le résultat mondial ou consolidé est rectifié pour tenir compte des opérations formant double emploi.

Sur le montant de l'impôt sur les sociétés et du précompte calculés sur ce résultat peuvent s'imputer les impôts payés par les exploitations directes étrangères (bénéfice mondial), ou ces impôts ainsi que ceux payés par les exploitations indirectes françaises et étrangères (bénéfice consolidé) [CGI, ann. II, art. 122].

Sont seuls imputables les impôts étrangers équivalant à l'impôt sur les sociétés ou en tenant lieu et perçus au profit d'États souverains, d'États membres, d'États fédéraux ou confédérés, ou de territoires autonomes.

Le montant imputable de ces impôts étrangers est limité, pays par pays, au montant de l'impôt français qui frapperait le bénéfice, provenant de chacun de ces pays, reconstitué selon les règles du droit français (règle dite du butoir), la fraction d'impôt qui excéderait cette limite est reportable sur les résultats des cinq exercices suivants dans le pays en cause.

La fraction des impôts étrangers qui est imputable mais ne peut être imputée au titre d'un exercice du fait de l'insuffisance de l'impôt sur les sociétés calculés sur le résultat mondial ou consolidé, est reportée et peut s'imputer sur l'impôt consolidé des cinq exercices suivants, après imputation des impôts étrangers propres à ces exercices (CGI, ann. II, art. 122 *bis*).

Les exploitations indirectes françaises dont les résultats sont consolidés demeurent personnellement redevables de l'impôt sur les sociétés, mais la part d'impôt afférente au bénéfice compris dans le résultat consolidé est imputée sur l'impôt dû par la société agréée et restituée à celle-ci pour la partie excédant, le cas échéant, cet impôt dû.

Remarque : le régime fiscal des groupes de sociétés (cf. ci-avant, n°s 1440 et suiv.) est applicable aux sociétés bénéficiant des régimes du bénéfice mondial ou du bénéfice consolidé dans la mesure où leur agrément le prévoit (CGI, art. 223 P-2).

C. RÉGIME DES SOCIÉTÉS MÈRES ET FILIALES

I. EXONÉRATION D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

(CGI, art. 145 et 216 ; RES N° 2009/58 ; BOI-IS-BASE-10-10-10)

1445

Lorsque les conditions requises pour qu'une société puisse bénéficier du régime des sociétés mères sont remplies (cf. n° 1445-1), les produits des actions ou parts d'intérêt de la filiale perçus par la société mère au cours d'un exercice peuvent être retranchés de son bénéfice net total, défalcation faite d'une quote-part de frais et charges.

Les sociétés mères doivent ainsi réintégrer un montant forfaitaire réputé correspondre aux charges afférentes aux produits de participation qu'elles ont perçus et extournés du résultat fiscal.

Cette réintégration est égale à **5 %** du produit total des participations, crédit d'impôt compris.

1. Toutefois, un pourcentage inférieur à 50 % peut être retenu lorsque la détention d'une participation égale ou supérieure à 50 % est interdite par la législation interne de l'État dans lequel la société contrôlée est implantée, lorsqu'elle résulte d'accords intervenus entre la France et cet État ou lorsqu'elle est imposée par la nature même de l'activité du groupe des sociétés contrôlées.

La quote-part de frais et charges à réintégrer ne peut cependant excéder, pour chaque période d'imposition, le montant total des frais et charges de toute nature exposés par la société participante au cours de la même période. Toutefois, cette limitation est supprimée pour l'impôt dû par les sociétés sur les résultats des exercices clos à compter du **31 décembre 2010**.

En pratique, le montant de la quote-part est indiqué dans une case réservée à cet effet sur la ligne XA du tableau 2058 A. Il vient en diminution des produits de participation ouvrant droit au régime des sociétés mères qui peuvent être retranchés du bénéfice sur la ligne XA.

En cas de sortie de groupe, la réintégration de la quote-part neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble doit être portée dans la case FC de l'imprimé n° 2058-ES de la liasse fiscale-groupe.

Remarques : en ce qui concerne :

1. Le sort du crédit d'impôt attaché aux produits de la filiale, cf. n°s 1493 et suiv. ;
2. Les dispositions fiscales applicables lors de la redistribution par les sociétés mères des produits de leurs participations, cf. n° 1634 ;

1445-1

Conditions d'application.

1. Toutes personnes morales ou organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, quelle que soit leur nationalité, peuvent bénéficier du régime des sociétés mères. Ce régime s'applique donc également aux établissements stables ou succursales en France de sociétés étrangères.

Pour la détermination des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 1993, le régime des sociétés mères devient optionnel.

L'option doit être exercée pour l'ensemble des titres détenus par une société participante dans une même société distributrice. Elle résulte de l'inscription du montant des dividendes sur la ligne XA de l'imprimé n° 2058 A (contribuables soumis à un régime réel d'imposition).

2. La société mère doit être soumise de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés au taux normal sur tout ou partie de son activité et quelle que soit la nature de celle-ci.

Seuls restent exclus du régime, les sociétés ou organismes totalement exonérés de l'impôt sur les sociétés au taux normal ou dont aucune activité y compris la perception des dividendes en cause n'est imposable à l'impôt sur les sociétés au taux normal.

La forme juridique sous laquelle est constituée la filiale est sans incidence au regard de l'application du régime.

3. La qualité de société mère doit s'apprécier à la date de mise en distribution des produits par la filiale.

4. Les titres de participation doivent :

- Revêtir la forme nominative ou être déposés dans un établissement agréé par l'Administration ;

- Représenter au moins **5 %** du capital de la société émettrice ; ce pourcentage s'apprécie à la date de mise en paiement des produits de la participation. Si, à la date de mise en paiement des dividendes, la participation dans le capital de la société émettrice est réduite à moins de **5 %** du seul fait de l'exercice d'options de souscription d'actions par les salariés dans les conditions prévues à l'article L. 225-183 du code de commerce, le régime des sociétés mères reste applicable à condition que ce pourcentage soit à nouveau atteint lors de la première augmentation de capital suivant cette date et au plus tard dans un délai de trois ans (CGI, art. 145-I-b). Toutefois, pour l'appréciation de l'éligibilité au régime fiscal des sociétés mères des participations détenues par certaines banques mutualistes, les participations concernées peuvent ouvrir droit à l'application de ce régime, soit parce qu'elles représentent au moins 5 % du capital de la société émettrice, soit parce que leur prix de revient est au moins égal à 22 800 000 €.

- Avoir été conservés pendant un délai de deux ans.

Lorsque les titres de participation sont apportés sous le bénéfice du régime spécial des fusions prévu par l'article 210 A du CGI, le délai de conservation est décompté à partir de la date de souscription ou d'acquisition par la société apporteuse jusqu'à la date de cession par la société bénéficiaire de l'apport.

Les titres échangés dans le cadre d'opérations dont le profit ou la perte ne sont pas compris dans le résultat de l'exercice de leur réalisation en application des 7 et 7 bis de l'article 38 du CGI et au 2 de l'article 115 sont réputés détenus jusqu'à la cession des titres reçus en échange.

Le délai de conservation de deux ans n'est pas interrompu en cas de fusion entre la personne morale participante et la société émettrice si l'opération est placée sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI.

Si la personne morale participante ne respecte pas le délai de conservation, elle est tenue de verser au Trésor une somme égale au montant de l'impôt dont elle a été indûment exonérée,

majorée de l'intérêt de retard. Ce versement est exigible dans les trois mois suivant la cession (CGI, art. 145).

Remarques :

1. Le régime des sociétés mères n'est pas applicable notamment :
 - aux produits des actions des sociétés d'investissement et assimilées (cf. n° 1419) ;
 - aux produits des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote, sauf si la société détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice ;
 - aux produits distribués aux associés des sociétés agréées pour le financement des télécommunications (cf. n° 1418) ;
 - aux produits distribués par les SICOMI, provenant d'opérations de crédit-bail ou de location simple totalement ou partiellement exonérées d'IS (cf. n° 1418) ;
 - aux produits et plus-values nets distribués par les sociétés de capital-risque exonérés d'impôt sur les sociétés (cf. nos 1423 et suiv.) ;
 - aux bénéfices distribués aux actionnaires :
 - des sociétés d'investissement immobiliers cotées et de leur filiales visées à l'article 208 C du CGI et prélevés sur les bénéfices exonérés en application du premier alinéa du II de cet article et non réintégrées en application du IV de cet article (CGI, art. 145-6-h ; cf. n° 1418)
 - des sociétés étrangères ayant une activité identique à celles mentionnées à l'article 208 C et qui sont exonérées, dans l'Etat où elles ont leur siège de direction effective, de l'impôt sur les sociétés de cet Etat (CGI, art. 145-6-h-2°).
 - aux revenus et profits distribués aux actionnaires de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées à l'article 208-3° *nonies* du CGI et ceux de leurs filiales ayant opté pour le régime prévu en faveur des SIIC.
 - Aux produits des titres d'une société établie dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.
 - Aux produits des parts de sociétés immobilières inscrites en stock à l'actif de sociétés qui exercent une activité de marchand de biens au sens du 1° du I de l'article 35 du CGI (loi n° 2012-958 du 16 août 2012, art. 16).
2. Les titres prêtés, mis en pension ou remis en garantie dans les conditions prévues aux articles 38 *bis* à 38 bis-0 A *bis* du CGI ne peuvent être pris en compte par les parties au contrat en cause pour l'application du régime fiscal des sociétés mères. De même, les titres mentionnés à l'article 38 *bis* A du CGI ne sont pas pris en compte pour l'application de ce régime (CGI, art. 145-1-c).

II. ABANDONS DE CRÉANCES

(CGI, art. 216 A)

1446

Un abandon de créance ou une subvention, procédant d'un acte normal de gestion, peut, sous certaines conditions, constituer une charge déductible des bénéfices de l'entreprise qui l'accorde. Corrélativement, le montant de cet avantage constitue un produit d'exploitation à retenir pour la détermination des résultats imposables de l'entreprise qui en bénéficie.

Toutefois, l'article 216 A du CGI a introduit une exonération en faveur de certains abandons de créance ayant un caractère financier.

1. Nature et montant des abandons susceptibles d'être exonérés. Un abandon de créance ou une subvention doit être qualifié de **financier** lorsque, simultanément, la nature de la créance et les liens existant entre les deux entreprises exclusifs de toute relation commerciale, ainsi que les motivations de l'abandon, présentent un caractère strictement financier.

L'exonération s'applique au montant de l'avantage consenti, ou de sa fraction, **exclu** des charges déductibles de l'entreprise créancière dès lors que, dans la mesure où la situation nette de la filiale est positive, cet avantage a pour contrepartie, dans la proportion de la participation financière détenue, une revalorisation des titres de participation.

2. Conditions tenant à la qualité des sociétés concernées. L'exonération est réservée aux filiales qui bénéficient d'un abandon de créance ou d'une subvention consenti par une société mère au sens de l'article 145 du CGI (cf. n° 1445).

La qualité de société mère s'apprécie au moment où l'avantage est accordé.

3. Conditions d'exonération de la filiale. L'exonération est subordonnée à la condition que la filiale s'engage à procéder à une *augmentation de capital au profit de la société mère*. L'engagement doit être joint, sur papier libre, à la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel l'avantage a été obtenu.

Cette augmentation doit remplir simultanément les conditions suivantes :

- être réalisée, en totalité, avant la clôture du second exercice suivant celui au cours duquel l'avantage est intervenu ;
- être d'un montant au moins égal à celui de l'avantage obtenu ;
- être réservée à la société créancière à concurrence dudit avantage ;
- être effectuée en numéraire ou par conversion de créances. Une telle augmentation ne peut donc être réalisée par incorporation de réserves.

4. Remise en cause de l'exonération. Elle intervient si l'engagement n'a pas été joint à la déclaration des résultats ou en cas de non-respect de cet engagement dans le délai imparti.

La société qui a bénéficié de l'avantage doit en rapporter le montant aux résultats de l'exercice au cours duquel il a été obtenu. Les droits rappelés sont passibles de la pénalité prévue à l'article 1729 du CGI (cf. RC n° 7272 et suiv.).

Précision : en ce qui concerne le cas de l'abandon de créances à caractère financier assorti d'une clause de retour à meilleure fortune, consenti par une société mère au profit d'une filiale, cf. RES N° 2005/95.

III. RÉGIME DES SOCIÉTÉS MÈRES ET FILIALES RETENUE À LA SOURCE SUR LES DIVIDENDES

(CGI, art. 119 *ter*)

1446-1 Cf. ci-dessous, n°s 1621 et suiv.

D. FUSIONS DE SOCIÉTÉS ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES

(CGI, art. 210 A, 210 B et 210 C¹ ; BOI-IS-FUS ; RES N° 2007/48, N° 2005/10)

1447 Les fusions de sociétés, qui impliquent une cessation totale d'entreprise pour la ou les sociétés absorbées, devraient, en principe, entraîner toutes les conséquences fiscales d'une telle opération et, notamment, donner lieu à l'imposition immédiate au nom de ces sociétés de l'ensemble des bénéfices non encore taxés, y compris les plus-values réalisées à cette occasion (CGI, art. 221-2 et 201-1 et 3).

Afin d'encourager les regroupements d'entreprises, le législateur a institué un régime de faveur d'exonération et de sursis d'imposition pour les fusions de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés. Ainsi, les plus-values et les provisions de la société absorbée ne sont pas, sous certaines conditions, soumises immédiatement à l'impôt sur les sociétés lors de l'opération.

Le régime spécial des fusions n'est applicable que si les conditions suivantes sont remplies :

- seules les opérations auxquelles participent exclusivement des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés peuvent bénéficier de ce régime ;

- le régime spécial ne s'applique aux apports faits par des personnes morales françaises à des personnes morales étrangères que sous réserve d'un agrément délivré dans les conditions prévues au 3 de l'article 210 B (CGI, art. 210 C) ;

- les apports doivent être rémunérés par des actions ou des parts sociales ;

- l'apport des éléments de l'actif immobilisé doit faire apparaître une plus-value nette globale.

Ce régime dont le bénéfice peut être étendu, sous certaines conditions, aux scissions de sociétés et aux apports partiels d'actif, comporte différents avantages tant en matière d'IS et d'impôt sur le revenu (impôt frappant les revenus distribués, cf. n°s 1630 et suiv.) qu'en ce qui concerne les droits d'enregistrement (cf. Enr. n°s 4656 et suiv.).

Remarques :

1. La société absorbée peut renoncer au régime spécial des fusions, au regard de l'IS, et se placer sous le régime de droit commun des cessions ou cessations d'entreprise. Mais un tel choix ne fait pas obstacle à l'application des dispositions spéciales en ce qui concerne les revenus distribués et les droits d'enregistrement. Il en est de même lorsque, l'apport dégageant une moins-value nette globale, la fusion ne peut être placée sous le régime spécial au regard de l'IS.

2. En ce qui concerne la prise en compte des indemnités de congés payés dues au personnel de la société absorbée, cf. n° 1160-2.

3. Les dispositions de l'article 210 A du code général des impôts s'appliquent à la transmission universelle de patrimoine réalisée entre des centres techniques industriels dont les statuts sont fixés par la loi n° 48-1228 du 22 juillet 1948 fixant le statut juridique des centres techniques industriels (cf. n° 1428-1).

4. Les dispositions des 1 et 2 de l'article 210 A du CGI s'appliquent à la transmission universelle de patrimoine réalisée entre deux ou plusieurs chambres de commerce et d'industrie, sous réserve que l'entité qui possède les biens à l'issue de l'opération respecte les prescriptions mentionnées au 3 du même article. Pour l'application de ces dernières dispositions, la société absorbée s'entend de l'entité qui possédait les biens avant l'intervention de l'opération, et la société absorbante s'entend de l'entité possédant ces mêmes biens après l'opération. Ces dispositions s'appliquent aux opérations de regroupement intervenues à compter du 1^{er} janvier 2003.

5. Les 1 et 2 de l'article 210 A du CGI s'appliquent à la transmission universelle de patrimoine réalisée entre deux ou plusieurs établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat, sous réserve que l'entité qui possède les biens à l'issue de l'opération respecte les prescriptions mentionnées au 3 du même article.

1. Les dispositions relatives aux fusions et aux scissions prévues aux articles 210 A à 210 C s'appliquent aux opérations visées au I de l'article 210-0 A du CGI réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002. Elles ne s'appliquent pas aux opérations visées au II de l'article 210-0 A réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002 (cf. n°s 1451-7 et 1451-8).

Pour l'application de ces dernières dispositions, la société absorbée s'entend de l'entité qui possédait les biens avant l'intervention de l'opération, et la société absorbante s'entend de l'entité possédant ces mêmes biens après l'opération. Ces dispositions s'appliquent aux opérations de regroupement intervenues à compter du 1^{er} janvier 2010.

6. En ce qui concerne l'acquisition d'une société suivie de sa fusion avec la société qui l'acquiert, cf. RES N° 2007/48.

I. FUSIONS DE SOCIÉTÉS

1448 1. Avantages fiscaux prévus en faveur des fusions.

a. Les plus-values nettes et les profits dégagés sur **l'ensemble des éléments d'actif** (actif immobilisé et actif circulant) apportés du fait d'une fusion ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 210 A-1, al. 1).

Il en est de même des provisions de la société absorbée qui ne deviennent pas sans objet (CGI, art. 210 A-2).

b. Quelle que soit la date de la fusion, la plus-value éventuellement dégagée par la société absorbante, lors de l'annulation des actions ou parts de son propre capital qu'elle reçoit en apport ou qui correspondent à ses droits dans la société absorbée, n'est pas non plus soumise à l'IS (CGI, art. 210 A-1, al. 2).

c. L'inscription à l'actif de la société absorbante du mali technique de fusion consécutif à l'annulation des titres de la société absorbée ne peut donner lieu à aucune déduction ultérieure (CGI, art. 210 A-1, al 3).

d. Enfin, l'attribution gratuite des titres représentatifs de l'apport aux membres de la société absorbée n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers (cf. n° 1631).

S'agissant de la reprise des titres de la société absorbante au bilan des entreprises membres de la société absorbée, cf. n°s 1260 (Remarques) et 1631.

Lorsque la société absorbante a acquis les titres de la société absorbée moins de deux ans avant la fusion, l'éventuelle moins-value à court terme réalisée à l'occasion de l'annulation de ces titres de participation n'est pas déductible à hauteur du montant des produits de ces titres qui a ouvert droit à l'application du régime prévu aux articles 145 et 216 depuis leur acquisition (CGI, art. 210 A-1, 4^e alinéa instauré par l'article 16 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012).

1449 2. Obligations de la société absorbante. L'application de ce régime spécial est subordonnée à la condition que la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à respecter *tous* les engagements énumérés à l'article 210 A-3 du CGI :

a. La société absorbante doit reprendre au passif de son bilan les provisions, la réserve spéciale des plus-values à long terme figurant au passif de la société absorbée, ainsi que la réserve où ont été portées les provisions pour fluctuation des cours en application du sixième alinéa du 5^o du 1 de l'article 39.

b. La société absorbante doit se substituer à la société absorbée pour la réintégration des résultats dont la prise en compte avait été différée pour l'imposition de cette dernière.

c. La société absorbante doit calculer les plus-values réalisées ultérieurement sur la cession d'éléments d'actif **non amortissables** d'après la valeur que ces éléments avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée. Les plus-values à long terme qui ont bénéficié d'un sursis d'imposition, notamment dans le cadre de l'article 210 A doivent être comprises dans le résultat imposable dans les conditions et au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés, dès lors que l'événement mettant fin totalement ou partiellement au sursis d'imposition intervient au titre d'un exercice ouvert depuis le 1^{er} janvier 1997.

d. La société absorbante doit réintégrer dans les bénéfices imposables au taux de droit commun les plus-values nettes dégagées lors de l'apport des biens **amortissables**.

La réintégration des plus-values est effectuée par parts égales sur une période de quinze ans pour les constructions et les droits qui se rapportent à des constructions ainsi que pour les plantations et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une période au moins égale à cette durée ; dans les autres cas, la réintégration s'effectue par parts égales sur une période de cinq ans. S'agissant des plus-values afférentes aux plantations, agencements et aménagements des terrains inscrits à l'actif immobilisé et amortissables sur une durée au moins égale à quinze ans, il est rappelé que les plantations constituent des éléments de l'actif immobilisé amortissable, distincts des terres qui les supportent. De plus, le dispositif d'étalement ne concerne que les agencements et aménagements qui aboutissent à une amélioration temporaire (clôture, mouvements de terre, drainage et défrichage, travaux de viabilité, aménagements de parking à ciel ouvert...).

Pour le calcul de la somme à réintégrer, il y a lieu de procéder à une compensation entre les plus-values et moins-values dégagées par l'apport des biens relevant d'une durée de réintégration identique.

Lorsque le total des plus-values nettes sur les **constructions**, les **plantations** et les **agencements et aménagements des terrains** excède 90 % de la plus-value nette globale sur éléments amortissables, la réintégration des plus-values afférentes aux constructions, aux plantations et aux agencements et aménagements des terrains est effectuée par parts égales sur une période égale à la durée moyenne d'amortissement de ces biens pondérée en fonction de leur valeur d'apport. Cette disposition appelle les précisions suivantes :

- si l'apporteur ou la société absorbée a opté pour l'imposition immédiate au taux réduit (cf. toutefois ci-dessus) de la plus-value nette à long terme afférente à l'ensemble des éléments amortissables apportés, l'appréciation du seuil de 90 % doit s'effectuer en ne retenant que les plus-values et moins-values à court terme ;

- la durée moyenne pondérée d'amortissement des biens apportés qui permet de calculer la durée de réintégration des plus-values se détermine en fonction des valeurs d'apport et des durées d'amortissement retenues par la société absorbante ou la société bénéficiaire des apports.

Il est toutefois admis que la société bénéficiaire des apports ou la société absorbante puisse procéder à des réintégrations supérieures à celles auxquelles elle est légalement tenue à condition qu'à la clôture de chaque exercice théoriquement concerné par la réintégration, le montant cumulé des réintégrations opérées soit au moins égal au montant qui aurait résulté d'une réintégration linéaire.

Toutefois, la cession d'un bien amortissable entraîne l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value afférente à ce bien qui n'a pas encore été réintégrée.

En contrepartie de la réintégration des plus-values dégagées sur les biens amortissables apportés, la société absorbante peut calculer les plus-values et les amortissements ultérieurs afférents à ces éléments, d'après la valeur qui leur a été attribuée lors de l'apport.

Lorsque l'apport des éléments amortissables fait apparaître une moins-value nette, celle-ci peut être imputée par la société apporteuse sur ses résultats imposables ou transférée à la société absorbante qui l'imputera sur ses propres résultats (cf. sur ce dernier point, n° 1450).

e. Enfin, la société absorbante doit inscrire à son bilan les éléments autres que les immobilisations pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée. À défaut, elle doit comprendre dans ses résultats de l'exercice au cours duquel intervient l'opération, le profit correspondant à la différence entre la nouvelle valeur de ces éléments et la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

Remarques :

1. Les droits afférents à un contrat de crédit-bail sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé amortissables ou non amortissables dans les conditions prévues à l'article 39 *duodecies* A du CGI.

En cas de cession ultérieure de ces droits qui sont assimilés à des éléments non amortissables ou de cession du terrain, la plus-value est calculée d'après la valeur que ces droits avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée (CGI, art. 210 A-5).

2. **Les titres du portefeuille exclus du régime des plus ou moins-values à long terme** constituent des éléments de l'actif circulant. Toutefois, par exception, ces titres sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé pour l'application du régime des fusions quelle que soit leur durée de détention par l'entreprise.

L'assimilation des titres du portefeuille ainsi visés à des éléments de l'actif immobilisé supprime l'obligation d'apporter les titres en cause à leur valeur fiscale. L'apport de ces titres à leur **valeur réelle** n'entraîne pas l'imposition immédiate de profits réalisés à cette occasion par la société apporteuse lorsque les conditions mentionnées à l'article 210 A sont respectées. Cette imposition est reportée chez la société bénéficiaire de l'apport dans les conditions prévues à l'article 210 A-3-c (cf. n° 1449). La société bénéficiaire de l'apport doit prendre l'engagement de calculer le résultat de cession ultérieure des titres en cause d'après la **valeur fiscale** qu'ils avaient dans les écritures de la société absorbée (CGI, art. 210 A-1-6).

1450

3. **Report des déficits** (CGI, art. 209-II modifié par l'article 15 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012).

- **Déficits antérieurs non encore déduits par la société absorbée** (BOI-SJ-AGR-20-30).

Ces déficits ne sont pas, en principe, déductibles des résultats de la société absorbante. Toutefois, sous réserve d'un *agrément* ministériel préalable délivré dans les conditions prévues aux articles 209-II modifié et 1649 *nonies* du CGI, les déficits antérieurs et la fraction d'intérêts mentionnée au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 du CGI, non encore déduits par la société absorbée peuvent être reportés sur les bénéfices de la société absorbante réalisés après la

fusion, dans les conditions prévues respectivement au troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI (cf. n° 1436-1) et au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 du CGI (cf. n° 1065-2).

La possibilité de transfert des déficits est ouverte aux fusions et aux opérations assimilées du point de vue fiscal à des fusions dès lors qu'elles bénéficient du régime de l'article 210 A du CGI (cf. n° 1451-7).

Les conditions de délivrance de l'agrément ont été modifiées pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012 par l'article 15 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

Ainsi, l'agrément est délivré lorsque :

- a. l'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ;
- b) l'activité à l'origine des déficits ou des intérêts dont le transfert est demandé n'a pas fait l'objet par la société absorbée ou apporteuse, pendant la période au titre de laquelle ces déficits et ces intérêts ont été constatés, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité ;
- c) l'activité à l'origine des déficits ou des intérêts dont le transfert est demandé est poursuivie par la ou les sociétés absorbantes ou bénéficiaires des apports pendant un délai minimal de trois ans, sans faire l'objet, pendant cette période, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité ;
- d) les déficits et intérêts susceptibles d'être transférés ne proviennent ni de la gestion d'un patrimoine mobilier par des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres sociétés ou groupements assimilés ni de la gestion d'un patrimoine immobilier.

En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, les déficits transférés sont ceux afférents à la branche d'activité apportée. Pour ces mêmes opérations, en cas de reprise d'un passif excédant la valeur réelle de l'actif qui est transféré à l'occasion d'une opération mentionnée au 3° du 1 de l'article 210-0 A du CGI, la charge correspondant à cet excédent ne peut être déduite.

En conséquence, le plafonnement en fonction de la valeur brute des éléments de l'actif immobilisé affecté à l'exploitation, hors immobilisations financières, ou de la valeur d'apport de ces mêmes éléments est supprimé. En revanche, il convient dans le cadre de la demande d'agrément et conformément à la pratique antérieure, de déterminer l'origine des déficits transférables au moyen de la comptabilité analytique de l'entreprise.

- Déficit de la société absorbante

Sous réserve de l'absence de changement d'objet social ou d'activité réelle au sens de l'article 221-5 du CGI, la société absorbante pourra continuer à reporter ses déficits subis jusqu'au jour de la fusion sur les bénéfices réalisés ultérieurement à cette opération, dans les conditions prévues au troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI (cf. n° 1438-1).

II. SCISSIONS ET APPORTS PARTIELS D'ACTIF

(CGI, art. 210 B et 210 B *bis*¹ ; BOI-IS-FUS-20)

1451 Le régime fiscal de faveur des fusions s'applique aux scissions et aux apports partiels d'actif de plein droit ou sur agrément du ministre de l'Économie et des Finances, dans les conditions définies à l'article 210 B du CGI.

1. Régime fiscal de faveur de plein droit.

1451-1 Le régime spécial des fusions s'applique à l'apport partiel d'actif d'une branche complète d'activité ou d'éléments assimilés lorsque la société apporteuse prend l'engagement dans l'acte d'apport :

- de conserver pendant **trois ans** les titres remis en contrepartie de l'apport ;
- de calculer ultérieurement les plus-values de cession afférentes à ces mêmes titres par référence à la valeur que les biens apportés avaient, du point de vue fiscal, dans ses propres écritures.

¹ Les dispositions relatives aux fusions et aux scissions prévues aux articles 210 A à 210 C s'appliquent aux opérations visées au I de l'article 210-0 A du CGI réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002. Elles ne s'appliquent pas aux opérations visées au II de l'article 210-0 A réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002 (cf. nos 1451-7 et 1451-8).

Pour les opérations d'apport réalisées au cours des exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2008**, la rupture de l'engagement de conservation des titres remis en contrepartie de l'apport entraîne la déchéance du régime de l'article 210 A du CGI appliqué à l'opération d'apport partiel d'actif. La déchéance intervient et produit ses effets à la date de réalisation de cette opération.

1451-2

Le régime des fusions s'applique également à la scission de société comportant au moins deux branches complètes d'activités lorsque chacune des sociétés bénéficiaires des apports reçoit une ou plusieurs de ces branches et que les associés de la société scindée s'engagent, dans l'acte de scission, à conserver pendant **trois ans** les titres représentatifs de l'apport qui leur ont été répartis proportionnellement à leurs droits dans le capital.

L'obligation de conservation des titres n'est exigée que des associés qui détiennent dans la société scindée, à la date d'approbation de la scission, 5 % au moins des droits de vote ou qui y exercent ou y ont exercé dans les six mois précédant cette date, directement ou par l'intermédiaire de leurs mandataires sociaux ou préposés, des fonctions de direction, d'administration ou de surveillance et détiennent au moins 0,1 % des droits de vote dans la société.

Les droits de vote détenus par les associés ainsi soumis à l'obligation de conservation doivent représenter ensemble, à la date de l'approbation de la scission, 20 % au moins du capital de la société scindée.

Le défaut de souscription de l'engagement de conservation ou le non-respect de l'obligation de conservation par un associé d'une société scindée n'entraîne pas la déchéance rétroactive du régime de l'article 210 A mais l'application de l'amende prévue à l'article 1734 *ter* A (CGI, art. 210 B-1 ; cf. RC, n° 7311).

1451-3

Les apports de participations portant sur plus de 50 p. 100 du capital de la société dont les titres sont apportés sont assimilés à une branche complète d'activité, sous réserve que la société apporteuse respecte les règles et conditions prévues aux troisième et quatrième alinéas du 7 *bis* de l'article 38 du CGI.

Il en est de même, sous la même réserve, d'une part, des apports de participations conférant à la société bénéficiaire des apports la détention directe de plus de 30 % des droits de vote de la société dont les titres sont apportés lorsqu'aucun autre associé ne détient, directement ou indirectement, une fraction des droits de vote supérieure et d'autre part, des apports de participations conférant à la société bénéficiaire des apports, qui détient d'ores et déjà plus de 30 % des droits de vote de la société dont les titres sont apportés, la fraction des droits de vote la plus élevée dans la société (CGI, art. 210 B-1).

La branche complète d'activité se définit comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.

À cet égard, une division qui ne comprend pas d'éléments incorporels lui garantissant des débouchés commerciaux (clientèle) ne constitue pas une branche complète et autonome d'activité. Il en est de même d'une division qui ne disposerait pas des éléments nécessaires lui garantissant un approvisionnement pérenne. Cela étant, une telle division sera considérée comme constituant une branche complète et autonome d'activité si, toutes les autres conditions étant remplies par ailleurs, des contrats conclus avec la société ou les sociétés qui assurent la commercialisation des produits qu'elle fabrique ou des prestations qu'elle réalise, ou la fabrication de produits qu'elle commercialise lui garantissent des débouchés ou un approvisionnement pour une durée au moins égale à 5 ans.

En cas d'apport partiel d'actif, il est admis que la branche complète d'activité apportée ne comprenne pas certains éléments d'actif et de passif. Cette mesure d'assouplissement ne s'applique pas aux opérations de scissions.

2. Régime fiscal de faveur sur agrément.

1451-4

Lorsque les conditions mentionnées au 1 de l'article 210 B (cf. ci-dessus) ne sont pas remplies, le régime des fusions s'applique aux apports partiels d'actif et aux scissions sur agrément délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 *nonies* (CGI, art. 210 B-3).

L'agrément est délivré lorsque, compte tenu des éléments faisant l'objet de l'apport :

- l'opération est justifiée par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par la société bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome ou l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties ;
- l'opération n'a pas comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales ;
- les modalités de l'opération permettent d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition.

3. Apport de plein droit des titres grevés de l'engagement de conservation de trois ans (CGI, art. 210 B *bis*).

1451-5

Les titres représentatifs d'un apport partiel d'actif ou d'une scission grevés de l'engagement de conservation de trois ans mentionné à l'article 210 B du CGI peuvent être apportés, sans remise en cause du régime prévu à l'article 210 A du CGI ou sans que l'amende prévue à l'article 1768 (cf. RC, n° 7307-4) ne soit appliquée, sous réserve du respect des conditions suivantes :

- les titres sont apportés dans le cadre d'une fusion, d'une scission ou d'un apport partiel d'actif placé sous le régime de l'article 210 A du CGI ;
- la société bénéficiaire de l'apport conserve les titres reçus jusqu'à l'expiration du délai de conservation prévu à l'article 210 B du CGI.
- l'engagement de conservation doit être souscrit dans l'acte d'apport par les sociétés apporteuse et bénéficiaire de l'apport. En cas d'apports successifs au cours du délai de conservation prévu à l'article 210 B du CGI, toutes les sociétés apporteuses et bénéficiaires des apports doivent souscrire cet engagement dans le même acte pour chaque opération d'apport.

1451-6

Le non-respect de l'une des conditions prévues au n° 1451-5 entraîne la déchéance rétroactive du régime de l'article 210 A du CGI appliqué à l'opération initiale d'apport partiel d'actif rémunérée par les titres grevés de l'engagement de conservation.

La société bénéficiaire de l'apport qui ne souscrit pas l'engagement de conservation ou ne respecte pas, totalement ou partiellement, l'obligation de conservation des titres représentatifs d'une scission est seule redevable de l'amende prévue à l'article 1768 du CGI. La société apporteuse, ou les sociétés apporteuses en cas d'apports successifs, sont solidairement responsables du paiement de cette amende (CGI, art. 210 B *bis*-2) [cf. RC, n° 7307-4].

- En ce qui concerne les obligations déclaratives spécifiques des entreprises participant à des opérations de restructuration, cf. n° 1468.

III. DÉFINITION DES OPÉRATIONS OUVRANT DROIT AUX RÉGIMES SPÉCIAUX PRÉVUS EN FAVEUR DES FUSIONS ET DES SCISSIONS DE SOCIÉTÉS

(CGI, art. 210-0 A ; RES N° 2005/71)

1451-7

Les dispositions relatives aux fusions et aux scissions, prévues au 7 *bis* de l'article 38 du CGI (cf. n° 1258), au I *ter* modifié et au V de l'article 93 *quater* du même code (cf. FP, n° 535), aux articles 112, 115, 120, 121, 151 *octies*, 151 *octies* A, 151 *octies* B, 151 *nonies*, 208 C, 208 C *bis* du CGI, aux articles 210 A à 210 C du CGI (cf. n°s 1447 et suiv.), à l'article 210 E du CGI (à compter du 1^{er} janvier 2010, cf. n° 1277), aux deuxième et troisième alinéas du II de l'article 220 *quinquies* du CGI (cf. n° 1437-3) et aux articles 223 A à 223 U du même code (cf. n°s 1440 et suiv.), sont applicables :

1° **s'agissant des fusions**, aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002 par lesquelles :

- une ou plusieurs sociétés absorbées transmettent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine à une autre société préexistante absorbante, moyennant l'attribution à leurs associés de titres de la société absorbante et, éventuellement, d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale de ces titres ;
- deux ou plusieurs sociétés absorbées transmettent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine à une société absorbante qu'elles constituent, moyennant l'attribution à leurs associés de titres de la société absorbante et, éventuellement, d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale de ces titres ;
- sont aussi concernées les opérations pour lesquelles il n'est pas procédé à l'échange de titres de la société absorbante contre les titres de la société absorbée lorsque ces titres sont détenus soit par la société absorbante soit par la société absorbée. En effet, au plan juridique, dans ces situations, la société absorbante n'est pas tenue de remettre des titres en contrepartie de l'apport.

2° **s'agissant des scissions**, aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002 par lesquelles la société scindée transmet, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine à deux ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles, moyennant l'attribution aux associés de la société scindée, proportionnellement à leurs droits dans le capital, de titres des sociétés bénéficiaires des apports et, éventuellement, d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale de ces titres ;

Sont aussi concernées les opérations pour lesquelles il n'est pas procédé à l'échange de titres de chacune des sociétés bénéficiaires de l'apport contre les titres de la société scindée lorsque ces titres sont détenus soit par la société bénéficiaire de l'apport soit par la société scindée.

3° aux opérations de **dissolution-confusion des patrimoines** visées à l'article 1844-5 du code civil réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002.

1451-8

Sont exclues du champ d'application des régimes de faveur prévus au 7 *bis* de l'article 38 du CGI, au I *ter* modifié et au V de l'article 93 *quater* du CGI, aux articles 115, 151 *octies*, 151 *octies* A, 151 *octies* B, 151 *nonies*, 210 A à 210 C du CGI et aux deuxième à quatrième alinéas du II de l'article 220 *quinquies* du même code, les opérations de fusions, scissions et apports partiels d'actif et échanges de titres réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002 lorsqu'elles sont opérées par une société, apporteuse ou bénéficiaire d'un apport, ayant son siège dans un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

E. OPERATIONS DE RESTRUCTURATION DES SYNDICATS DE DEFENSE DES APPELLATIONS D'ORIGINE ET DES SYNDICATS AGRICOLES RECONNUS COMME ORGANISATIONS DE PRODUCTEURS

(CGI, art. 208 *septies*)

1451-9

- Les opérations de transferts de biens, droits et obligations réalisées, à la valeur nette comptable, par un syndicat de défense des appellations d'origine constitué sous forme de syndicat régi par la loi du 21 mars 1884 relative aux syndicats professionnels ou d'association relevant de la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association, au profit d'un organisme de défense et de gestion mentionné à l'article L. 642-17 du code rural et de la pêche maritime ou d'un organisme de contrôle mentionné à l'article L. 642-3 du même code, rendues nécessaires par la mise en œuvre de l'article 73 de la loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 d'orientation agricole et de l'ordonnance n° 2006-1547 du 7 décembre 2006 relative à la valorisation des produits agricoles, forestiers ou alimentaires et des produits de la mer, ne donnent lieu à aucune imposition à l'impôt sur les sociétés.

Pour la détermination de leurs résultats imposables, les bénéficiaires des transferts doivent se conformer aux dispositions prévues aux a, b, c et e du 3 de l'article 210 A du CGI à raison des biens, droits et obligations qui leur ont été transmis. Pour l'application de ces dispositions, la société absorbée s'entend de l'entité qui possédait les biens, droits et obligations avant l'intervention de l'opération, et la société absorbante s'entend de l'entité possédant ces mêmes biens, droits et obligations après l'opération.

Ces dispositions s'appliquent aux transferts de biens réalisés à compter du **1^{er} janvier 2007**.

- Les opérations de transferts de biens, droits et obligations réalisées, à la valeur nette comptable, par un syndicat agricole reconnu par l'autorité administrative comme organisation de producteurs ou comité économique agricole au profit d'un organisme qui peut être reconnu par l'autorité administrative comme organisation de producteurs ou association d'organisations de producteurs conformément à l'article L. 551-1 du code rural et de la pêche maritime, et rendues nécessaires par la mise en œuvre de l'article 53 de la loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 précitée, ne donnent lieu à aucune imposition à l'impôt sur les sociétés.

Pour la détermination de leurs résultats imposables, les bénéficiaires des transferts doivent se conformer aux dispositions prévues aux a, b, c et e du 3 de l'article 210 A du CGI à raison des biens, droits et obligations qui leur ont été transmis. Pour l'application de ces dispositions, la société absorbée s'entend de l'entité qui possédait les biens, droits et obligations avant l'intervention de l'opération, et la société absorbante s'entend de l'entité possédant ces mêmes biens, droits et obligations après l'opération.

Ces dispositions s'appliquent aux transferts de biens réalisés à compter du **7 janvier 2006**.

chapitre 6

transferts d'actifs hors de France

(CGI, art. 238 *bis*-0 I)

1452

Une entreprise qui a transféré ou transfère hors de France, directement ou indirectement, par elle-même ou par l'intermédiaire d'un tiers, des éléments de son actif à une personne, à un

organisme, dans un trust ou dans une institution comparable, en vue de les gérer dans son intérêt ou d'assumer pour son compte un engagement existant ou futur, comprend dans son résultat imposable les résultats qui proviennent de la gestion ou de la disposition de ces actifs ou des biens acquis en emploi.

Ces résultats, arrêtés à la clôture de chacun des exercices de l'entreprise, sont déterminés selon les règles applicables au bénéfice de cette dernière, indépendamment de ses autres opérations, à partir d'une comptabilité distincte tenue pour son compte par la personne, l'organisme, le trust ou l'institution comparable à qui les actifs ont été transférés.

À l'appui de la déclaration de ses résultats, l'entreprise produit :

- un état qui mentionne la nature, la consistance et les caractéristiques des éléments d'actif transférés ou des biens acquis en emploi, la personne, l'organisme, le trust ou l'institution comparable à qui les actifs ont été transférés ainsi que l'État ou le territoire où il est établi ;
- une déclaration des résultats qui proviennent de la gestion ou de la disposition de ces actifs.

L'entreprise est autorisée à imputer sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable, au titre de chaque exercice, à raison des résultats mentionnés ci-dessus, l'impôt acquitté, le cas échéant, hors de France, sur les mêmes résultats, à condition que ce dernier soit comparable à l'impôt sur les sociétés.

À défaut du respect de ces dispositions, l'entreprise comprend dans ses résultats imposables de chaque exercice une somme égale au produit du montant de la valeur réelle, à l'ouverture du même exercice, des actifs définis au premier alinéa par un taux égal au taux moyen mentionné à l'article 39-1-3° du CGI (cf. n° 1064-2). Pour l'application de cette disposition, la valeur réelle des actifs à l'ouverture d'un exercice est égale à la valeur réelle de ces mêmes actifs au moment du transfert, majorée des produits acquis depuis cette date ou, à défaut, du total des sommes calculées ainsi qu'il est précisé à la phrase qui précède. Toutefois, l'entreprise peut apporter la preuve que le résultat ainsi déterminé excède le résultat effectivement réalisé, déterminé dans les conditions fixées au deuxième alinéa.

Ces dispositions ne sont pas applicables aux transferts qui résultent de l'exécution de contrats d'assurances ou de mandats.

Chapitre 7

Imposition des intérêts capitalisés rémunérant les sommes transférées hors de France lors de l'émission de TSDI

(CGI, art. 238 bis-0 I bis)

1452-1

Les produits provenant du placement de la fraction des sommes reçues lors de l'émission de valeurs mobilières relevant des dispositions de l'article L. 228-97 du code de commerce transférée hors de France à une personne ou une entité, directement ou indirectement, par l'entreprise émettrice ou par l'intermédiaire d'un tiers, sont compris dans le résultat imposable de cette entreprise au titre du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2005 ou, s'il est postérieur, de l'exercice clos au cours de la quinzième année qui suit la date d'émission, sous déduction des intérêts déjà imposés sur cette même fraction postérieurement à la date du douzième anniversaire de l'émission. Pour l'application des dispositions de la phrase précédente, le montant de ces produits est réputé égal à la différence entre le montant nominal de l'émission et la fraction transférée hors de France majorée des intérêts capitalisés, jusqu'à ce douzième anniversaire, calculés au taux d'intérêt actuariel défini au deuxième alinéa du 2 du II de l'article 238 septies E du CGI à la date du transfert.

Par exception, cette imposition est différée au titre de l'exercice au cours duquel ces valeurs mobilières donnent lieu au paiement d'un montant d'intérêts effectif inférieur au produit du montant nominal de l'émission par le taux d'intérêt légal si cet exercice est postérieur à l'exercice clos au cours de la quinzième année qui suit la date d'émission.

En cas de rachat des valeurs mobilières postérieurement à l'exercice d'imposition défini au premier ou deuxième alinéa ci-dessus, l'annulation de cette dette n'entraîne pas d'imposition supplémentaire.

Ces dispositions s'appliquent aux émissions de valeurs mobilières réalisées entre le 1^{er} janvier 1988 et le 31 décembre 1991 ainsi qu'aux émissions réalisées en 1992 sous réserve que les produits n'aient pas été imposés sur le fondement de l'article 238 bis-0 I du CGI (cf. n° 1452), et

dont les dettes corrélatives sont inscrites au bilan d'ouverture du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2005 de l'entreprise émettrice.

chapitre 8

régimes particuliers applicables dans les départements et autres collectivités françaises d'outre-mer

(BOI-IS-GEO)

1453 Diverses dispositions fiscales ont été édictées en vue d'encourager les investissements dans les départements d'outre-mer ainsi qu'à Saint-Pierre et Miquelon, Mayotte, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les Iles Wallis et Futuna, dans les Terres australes et antarctiques françaises. Les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés sont susceptibles de bénéficier :

- des régimes applicables aux entreprises relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (cf. n^{os} 1864 et suiv.) ;

- des régimes temporaires propres à l'impôt sur les sociétés applicables seulement dans les **départements d'outre-mer** (régimes fiscaux de longue durée et de durée moyenne).

Par ailleurs, les résultats de certaines exploitations situées dans les départements d'outre-mer ne sont retenus, pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, que pour une fraction de leur montant (cf. n^o 1457).

A. RÉGIME FISCAL DE LONGUE DURÉE

1454 L'ancien article 1655 *bis* du CGI prévoyait qu'à la condition d'être préalablement agréées à cet effet par le ministre, les sociétés anonymes, en commandite par actions ou à responsabilité limitée ayant pour objet la recherche et l'exploitation minière dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique et de la Réunion pouvaient bénéficier, dans ces départements, pendant une période maximale de **vingt-cinq ans** (majorée le cas échéant dans la limite de cinq ans, des délais normaux d'installation) d'un régime fiscal de longue durée. Pour bénéficier de ce régime fiscal de faveur, les demandes d'agrément ont du être présentées avant le **31 décembre 2001**.

B. RÉGIME FISCAL DE DURÉE MOYENNE

(CGI, art. 208 *quater* ; BOI-IS-GEO-10-20)

1455 Dans les départements d'outre-mer, certaines sociétés constituées avant le 31 décembre 2006 peuvent être affranchies en totalité ou en partie de l'impôt sur les sociétés pendant une durée de **dix ans** à compter de la mise en marche effective de leurs installations. Sous certaines conditions, cette exonération a été étendue à l'imposition forfaitaire annuelle.

I. IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

1456 L'exonération concerne :

1^o Les bénéfices réalisés par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés constituées après l'entrée en vigueur de la loi n^o 60-1368 du 21 décembre 1960, mais **avant le 31 décembre 2006**, à la condition que l'objet de ces sociétés et leur programme d'activité aient été préalablement agréés ;

2^o Sous réserve d'agrément, les bénéfices réalisés par des sociétés anciennes passibles de l'impôt sur les sociétés au titre d'une activité nouvelle entreprise après l'entrée en vigueur de la loi du 21 décembre 1960 précitée, mais **avant le 31 décembre 2006**.

Toutefois, cette exonération ne s'applique pas aux plus-values provenant de la cession de tout ou partie du portefeuille ou de l'actif immobilisé.

Conventions de franchise. Sur agrément, l'exonération totale ou partielle prévue ci-dessus était applicable, pour une durée de **5 ans**, aux bénéfices retirés par des entreprises industrielles métropolitaines des opérations de **franchisement** réalisées depuis le 1^{er} janvier 1983, avec des entreprises nouvelles à caractère industriel exploitées dans les départements d'outre-mer (CGI, art. 208 *quater-II*).

II. IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE (IFA)

- 1456-1** Il a été admis que les sociétés exonérées d'IS au 1^{er} janvier de l'année sur l'ensemble de leur activité en vertu de l'article 208 *quater* du CGI soient dispensées du versement de l'IFA. Si l'exonération de l'IS n'est que partielle, le montant de l'IFA due est déterminé en ne tenant compte que du seul chiffre d'affaires dont les résultats sont passibles de l'IS au titre du dernier exercice clos.

C. EXPLOITATIONS SITUÉES DANS LES DÉPARTEMENTS D'OUTRE-MER

(CGI, art. 217 *bis* abrogé ; BOI-IS-GEO-10-40)

- 1457** Pour l'imposition des résultats des exercices clos avant le 31 décembre 2011, les résultats provenant de certaines exploitations situées dans les départements d'outre-mer ne sont retenus, pour l'assiette de l'IS, que pour les deux tiers de leur montant.
- Pour l'imposition des résultats des exercices clos à compter du **31 décembre 2011**, l'abattement d'un tiers appliqué sur les résultats provenant d'exploitations situées dans les départements d'outre-mer, prévu à l'article 217 *bis* du CGI, est supprimé (loi de finances pour 2012, art. 10).

Chapitre 9

Régime particulier de taxation au tonnage applicable
aux entreprises de transport maritime

(CGI, art. 209-0-B)

- 1458-1** Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dont le chiffre d'affaires provient pour 75 % au moins de l'exploitation de navires armés au commerce peuvent, sur option, être soumises au régime défini ci-après pour la détermination des bénéfices imposables provenant de l'exploitation de ces navires.

Pour les exercices ouverts à compter du 30 juin 2005, l'option est valable sous réserve que l'entreprise s'engage à maintenir ou à augmenter au cours de la période décennale mentionnée au III de l'article 209-0 B du CGI (cf. n° 1458-3), sous pavillon d'un État membre de la Communauté européenne, la proportion de tonnage net qu'elle exploite sous ce pavillon au 17 janvier 2004 ou à la date d'ouverture du premier exercice d'application du présent régime, si elle est postérieure.

En cas de non-respect de l'engagement de maintien ou d'augmentation de la proportion de tonnage net sous pavillon d'un État membre de la Communauté européenne au titre d'un ou plusieurs exercices, les navires battant pavillon d'un État non-membre de la Communauté européenne ayant conduit à cette situation ne peuvent bénéficier du présent régime au titre de ce ou ces exercices.

Toutefois, l'entreprise est considérée comme ayant respecté son engagement en présence de l'une des trois situations suivantes.

a. les navires éligibles au présent régime qui battent pavillon d'un des États membres de la Communauté européenne représentent au titre de l'exercice plus de 60 % du tonnage net de la flotte de navires éligibles ;

b. la proportion de tonnage net de navires sous pavillon d'un des États membres de la Communauté européenne n'a pas diminué en moyenne au cours des trois derniers exercices, ramenés le cas échéant à douze mois, par rapport à celle figurant dans l'engagement pris par l'entreprise ;

c. pour les sociétés appartenant à un groupe fiscal mentionné à l'article 223 A du CGI, la proportion de tonnage net sous pavillon d'un des États membres de la Communauté européenne du groupe fiscal n'a pas diminué par rapport à l'ensemble des engagements pris par les sociétés du groupe.

Pour les entreprises ayant exercé l'option pour le dispositif prévu à l'article 209-0 B du CGI avant le 30 juin 2005, l'engagement est souscrit lors du dépôt de la déclaration de résultat du premier exercice ouvert à compter de la même date.

Sont éligibles à ce régime les navires armés au commerce :

- qui ont une jauge brute égale ou supérieure à 50 unités du système de jaugeage universel (UMS) ;

- qui, soit sont possédés en pleine propriété ou en copropriété à l'exception de ceux donnés en affrètement coque nue à des sociétés qui ne sont pas liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 ou à des sociétés liées n'ayant pas elles-mêmes opté pour le régime, soit sont affrétés coque nue ou à temps ;
- qui sont affectés au transport de personnes ou de biens, au remorquage en haute mer, au sauvetage ou à d'autres activités d'assistance maritime, à des opérations de transport en relation avec l'exercice de toutes autres activités nécessairement fournies en mer ;
- dont la gestion stratégique et commerciale est assurée à partir de la France ;
- et qui n'ont pas été acquis, pendant la période d'application du présent régime, auprès de sociétés liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 n'ayant pas opté elles-mêmes pour ce régime.

1458-2

Le résultat imposable provenant des opérations directement liées à l'exploitation des navires éligibles est déterminé par application à chacun de ces navires, par jour et par tranche de jauge nette de 100 unités du système de jaugeage universel (UMS), du barème suivant :

Tonnage (en unités du système de jaugeage universel)	Jusqu'à 1 000	De 1 000 à 10 000	De 10 000 à 25 000	Plus de 25 000
Montant en euros	0,93	0,71	0,47	0,24

Pour l'application de ces dispositions, la jauge nette de chaque navire est arrondie à la centaine supérieure.

Le barème s'applique également pendant les périodes d'indisponibilité des navires.

Le résultat imposable résultant de l'application de ce barème est majoré du montant :

- a. des abandons de créance, subventions et libéralités accordés par des sociétés liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 du CGI n'ayant pas elles-mêmes opté pour le présent régime ;
- b. des résultats de participations dans des organismes mentionnés aux articles 8, 8 *quater*, 239 *quater*, 239 *quater* B, 239 *quater* C et 239 *quater* D du CGI à l'exception des résultats de copropriétés de navires soumis au présent régime ;
- c. des plus ou moins-values provenant de la cession ou de la réévaluation des navires éligibles et des éléments de l'actif immobilisé affectés à leur exploitation ;
- d. des réintégrations prévues au d du 3 de l'article 210 A du CGI ;
- e. d'un intérêt calculé au taux mentionné au 3° du 1 de l'article 39 du CGI sur la part des capitaux propres qui excède deux fois le montant des dettes de l'entreprise majoré du montant des redevances de crédit-bail restant à payer à la clôture de l'exercice et du prix d'achat résiduel des biens pris en crédit-bail.

Les plus et moins-values mentionnées au c sont déterminées conformément aux dispositions de l'article 39 *duodecies* du CGI. Pour l'application de ces dispositions, le résultat imposable résultant de l'application du barème est réputé tenir compte des amortissements pratiqués par l'entreprise.

Le bénéfice tiré des opérations qui ne sont pas directement liées à l'exploitation de navires éligibles est déterminé dans les conditions de droit commun. Pour la détermination de ce bénéfice, les charges d'intérêts sont imputées à proportion de la valeur comptable brute des éléments d'actif concourant à la réalisation de ces opérations par rapport à la valeur comptable brute de l'ensemble des éléments d'actif.

1458-3

L'option prévue au n° 1458-1 doit être exercée au plus tard au titre d'un exercice clos ou d'une période d'imposition arrêtée avant le 1^{er} janvier 2005. Pour les entreprises qui étaient éligibles avant le 1^{er} janvier 2007 et qui n'ont pas opté, l'option peut être exercée au plus tard au titre d'un exercice clos ou d'une période d'imposition arrêtée entre le 1^{er} janvier 2007 et le 1^{er} janvier 2008.

Pour les entreprises qui deviennent éligibles, pour la première fois, au titre d'un exercice clos à compter du 1^{er} janvier 2008, l'option peut être exercée au plus tard au titre de l'exercice suivant (CGI, art. 209-0 B-III).

Pour les sociétés qui sont membres d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, cette option n'est ou ne demeure valable que si elle est exercée par l'ensemble des sociétés membres du groupe susceptibles de bénéficier du régime défini par le présent article. Une société qui n'a pas opté dans les conditions prévues ci-dessus peut, lorsqu'elle devient membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI dont les sociétés membres ont exercé cette option, opter au titre de l'exercice d'entrée dans le groupe.

L'option est formulée pour une période irrévocable de dix années et est renouvelable au terme de cette période.

1458-4 Ce régime cesse de s'appliquer à compter de l'exercice ou de la période d'imposition au titre duquel survient l'un des événements suivants :

- a. la société ne possède ou n'affrète plus aucun navire éligible ;
- b. la société ne remplit plus la condition de pourcentage minimum de chiffre d'affaires provenant de l'exploitation de navires armés au commerce mentionnée au n° 1458-1 ;
- c. la société ayant opté pour le présent régime devient membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI dont les sociétés membres susceptibles de bénéficier du présent régime n'ont pas exercé cette option ;
- d. une des sociétés membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A susceptible de bénéficier du présent régime n'a pas exercé l'option prévue au n° 1458-3.

1458-5 En cas de sortie du présent régime dans les cas prévus au n° 1458-4, le résultat de l'exercice ou de la période d'imposition au titre duquel ce régime cesse de s'appliquer est augmenté de l'avantage retiré de ce régime, évalué forfaitairement à la somme des bénéfices ayant été déterminés en application du barème mentionné au n° 1458-2.

En cas de réalisation de l'un des événements mentionnés au 2 de l'article 221 du CGI avant le terme de la période décennale prévue au n° 1458-3, à l'exception des apports et des opérations de fusion et de scission placées sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI, le résultat de l'exercice en cours à la date de cet événement est majoré de la somme définie ci-dessus.

Les articles 46 quater-0 ZS *bis* et 46 quater-0 ZS *bis* A de l'annexe III au CGI fixent les modalités d'option et les obligations déclaratives.

1458-6 En cas d'option pour le régime défini à l'article 209-0 B du CGI, les déficits reportables à l'ouverture du premier exercice couvert par cette option ne peuvent pas être imputés sur les bénéfices réalisés au titre des exercices clos au cours de la ou des périodes décennales visées au n° 1458-3. Ces déficits peuvent être, soit déduits, dans les conditions prévues aux I et II de l'article 209 du CGI, des résultats de l'exercice au titre duquel ce régime cesse de s'appliquer et des exercices suivants, soit imputés sur la somme mentionnée au n° 1458-5 (CGI, art. 209-III *bis*).

1458-7 Pour la détermination du résultat imposable des entreprises bénéficiant ou ayant bénéficié du régime défini à l'article 209-0 B, le montant des plus ou moins-values provenant de la cession de navires éligibles à ce régime et réalisées pendant ou après la période couverte par l'option visée au n° 1458-3 est réduit à concurrence du rapport existant entre la durée de détention pendant la période couverte par cette option et la durée totale de détention.

Ces dispositions ne s'appliquent pas en cas de sortie du régime prévu à l'article 209-0 B nouveau du CGI dans les conditions prévues aux b et d du n° 1458-4, ou de cession de navires pendant la période mentionnée au n° 1458-3 à des sociétés n'ayant pas opté pour le régime prévu à l'article 209-0 B précité et liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 du CGI (CGI, art. 209-V).

titre 3

établissement de l'impôt

chapitre premier

personnes imposables et lieu d'imposition

(CGI, art. 218, 218 A et 218 *bis* ; BOI-IS-DECLA)

1460

L'IS est établi sous une cote unique au nom de la personne morale, pour l'ensemble de ses activités imposables en France, au lieu de son principal établissement.

Toutefois, l'administration peut désigner comme lieu d'imposition, soit celui où est assurée la direction effective de la société, soit celui de son siège social.

Remarques :

1. Les collectivités publiques ou privées sans but lucratif sont imposées sous deux cotes distinctes si, par la nature de leur activité, elles relèvent à la fois du régime de droit commun et du régime spécial concernant les revenus visés à l'article 206-5 du CGI (cf. n^{os} 1510 et suiv.).

2. Dans les cas prévus à l'article 206-4 du CGI (sociétés en commandite simple et sociétés en participation n'ayant pas opté, cf. n^o 1405), l'impôt sur les sociétés est établi au nom de la société ou du gérant connu des tiers.

3. Le lieu d'imposition des personnes morales qui exercent des activités en France ou y possèdent des biens, sans y avoir leur siège social, est fixé :

- pour celles dont l'activité s'exerce en France dans un ou plusieurs établissements, au lieu du principal établissement ;
- pour celles qui exercent une activité en France sans y avoir d'établissement, au service des impôts des entreprises étrangères (CGI, ann. IV, art. 23 ter) ;
- pour celles qui, sans exercer en France d'activité autre qu'immobilière, y disposent de propriétés immobilières données ou non en location, au lieu de situation de ces biens ou, en cas de pluralité de lieux d'imposition, au service des impôts des entreprises étrangères (CGI, ann. IV, art. 23 ter) ;

chapitre 2

modalités d'imposition

(BOI-IS-DECLA)

1461

L'impôt sur les sociétés est établi, en principe, dans les mêmes conditions que l'impôt sur le revenu (bénéfices industriels et commerciaux, régime d'imposition d'après le bénéfice réel ou régime simplifié). Il conviendra donc de se référer en tant que de besoin aux indications données aux n^{os} 1364 et suiv., 1385 et suiv.

Le présent chapitre est consacré aux dispositions propres à l'impôt sur les sociétés.

A. DÉCLARATIONS ET DOCUMENTS ANNEXES

I. DÉCLARATIONS D'EXISTENCE, DE MODIFICATION DU PACTE SOCIAL ET DES CONDITIONS D'EXERCICE DE LA PROFESSION

(CGI, art. 222 et ann. IV, art. 23 A à 23 G)

1462

Ces déclarations doivent être produites par les sociétés dans le mois du fait générateur qui en motive la souscription (date de constitution définitive ou jour où la société devient passible de l'impôt sur les sociétés, date de modification de la raison sociale, de la forme juridique, de l'objet, de la durée, etc.).

II. DÉCLARATIONS DES RÉSULTATS

(CGI, art. 223 et ann. IV, art. 23 H et 23 I)

1462-1

1. Sociétés nouvelles (CGI, art. 209-I, 2^o al.). L'IS dû par les sociétés nouvelles est établi, lorsqu'aucun bilan n'est dressé au cours de la première année civile d'activité, sur les bénéfices de la période écoulée depuis le commencement des opérations jusqu'à la date de clôture du premier exercice et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la création.

1463

2. En cours d'exploitation. Les personnes morales et associations passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenues de souscrire chaque année les déclarations prévues pour l'assiette de l'impôt sur le revenu en ce qui concerne les bénéfices industriels et commerciaux.

Ces déclarations sont produites sur des imprimés spéciaux :

- imprimé n^o 2065 pour la généralité des entreprises ;

- imprimé n^o 2070 pour les collectivités sans but lucratif (cf. n^{os} 1510 et suiv.).

La déclaration du bénéfice ou du déficit doit être souscrite, en un seul exemplaire, auprès du service des impôts dont dépend le lieu d'imposition de ces entreprises ou collectivités (cf. n^o 1460), dans les trois mois de la clôture de l'exercice. Si l'exercice est clos le 31 décembre ou si aucun exercice n'est clos au cours d'une année, la déclaration est à déposer au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai (CGI, art. 223-1, 2^e alinéa ; ann. III, art. 344 I-0 bis).

a. Obligation de souscription par voie électronique de la déclaration d'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1649 quater B quater ; cf. RC n^{os} 7062 et suiv.).

Les entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé lors de l'exercice précédent est supérieur à **15 000 000 €** hors taxes, doivent souscrire par voie électronique leur déclaration d'impôt sur les sociétés.

À compter du **1^{er} janvier 2013**, toutes les entreprises soumises à l'IS, quel que soit leur chiffre d'affaires, doivent souscrire par voie électronique leur déclaration d'impôt sur les sociétés.

1463-1

Cette obligation s'applique également aux autres entreprises qui sont tenues de déposer leurs déclarations fiscales auprès du service chargé des grandes entreprises et qui appartiennent ou ont appartenu à l'une des catégories suivantes (CGI, art. 1649 quater B quater) :

1^o Les personnes physiques ou morales ou groupements de personnes de droit ou de fait dont, à la clôture de l'exercice, le chiffre d'affaires hors taxes ou le total de l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400 millions d'euros ;

2^o Les personnes physiques ou morales ou groupements de personnes de droit ou de fait détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une personne morale ou d'un groupement mentionné au 1^o ;

3^o Les personnes morales ou groupements de personnes de droit ou de fait dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue à la clôture de leur exercice, directement ou indirectement, par une personne ou un groupement mentionné au 1^o ;

4^o Les sociétés bénéficiant de l'agrément prévu à l'article 209 *quinquies* ainsi que toutes les personnes morales imposables en France faisant partie du périmètre de consolidation ;

5^o Les personnes morales qui appartiennent à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A lorsque celui-ci comprend au moins une personne mentionnée aux 1^o, 2^o, 3^o et 4^o.

Pour les entreprises mentionnées aux 1^o à 4^o, cette obligation s'applique aux déclarations qui doivent être souscrites à compter du 1^{er} février de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle l'une au moins des conditions prévues aux 1^o à 4^o est remplie. Pour les entreprises mentionnées au 5^o, cette obligation s'applique à compter du 1^{er} février de la première année suivant celle de leur entrée dans le groupe.

Pour les entreprises mentionnées aux 1^o à 5^o, cette obligation continue à s'appliquer jusqu'au 31 janvier de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les conditions ont cessé d'être remplies à la clôture de l'exercice. Par dérogation à cette disposition, si, au cours de cette

période, les conditions sont à nouveau remplies à la clôture d'un exercice, cette obligation continue de s'appliquer à compter du début du premier exercice suivant.

Cette obligation s'applique en outre aux personnes morales ou groupements de personnes de droit ou de fait qui ont opté pour le dépôt de leurs déclarations fiscales auprès du service chargé des grandes entreprises dans des conditions fixées par décret.

Les articles 344-0 A et 344-0 C de l'annexe III au CGI déterminent les catégories d'entreprises qui relèvent de la DGE. L'article 344-0 B de l'annexe III au CGI et l'article 406 *terdecies* de la même annexe modifié par le décret n° 2009-76 du 20 janvier 2009 prévoient respectivement les déclarations qui doivent être déposées à la DGE par les entreprises précitées et les paiements qu'elles sont appelées à effectuer auprès de ce service.

Les dispositions ci-dessus s'appliquent à compter du 1^{er} février 2005.

b. Souscription facultative par voie électronique de la déclaration d'impôt sur les sociétés.

1463-2

Les contribuables non concernés par cette obligation peuvent adhérer spontanément à la procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFC) et transmettre sur support magnétique ou par télétransmission la déclaration de résultats et ses annexes (liasse fiscale, relevé des frais généraux...).

Remarque : si les entreprises passibles de l'IS qui arrêtent leur exercice le 31 décembre éprouvent des difficultés pour établir leur déclaration dans le délai légal, le service peut accepter une déclaration provisoire souscrite dans le même délai, et qui devra être complétée, le moment venu, par une déclaration définitive (cf. n° 1364).

Il peut en être ainsi notamment pour les sociétés clôturant leur exercice le 31 décembre, dont le bilan n'a pas encore été approuvé à la date d'expiration du délai de déclaration et qui justifient de l'impossibilité de réunir en temps utile l'assemblée compétente pour statuer sur les comptes de l'exercice. Mais, pour être recevable, la déclaration provisoire doit comporter l'indication des résultats qui seront soumis à l'assemblée et être appuyée des documents annexes exigés ordinairement (cf. n° 1365). Si des modifications sont apportées par l'assemblée, des documents rectificatifs doivent être joints à la déclaration définitive.

1464

3. Cession ou cessation d'entreprise. En cas de cession ou de cessation d'entreprise, les exploitants doivent, dans un délai de **quarante-cinq jours** :

- aviser l'administration de la cession ou de la cessation et lui faire connaître la date à laquelle elle a été ou sera effective, ainsi que, s'il y a lieu, les nom, prénoms et adresse du cessionnaire ;
- produire la déclaration de résultats.

Par ailleurs, l'IS dû en raison des bénéfices - y compris les plus-values - qui n'ont pas encore été imposés est établi immédiatement, dans les conditions prévues à l'article 201-1 et 3 du CGI (cf. n° 1367).

Ces obligations s'appliquent également en cas de dissolution de société, de transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle, d'apport en société, de fusion, de transfert du siège ou d'un établissement dans un État étranger autre qu'un État membre de l'Union européenne ou qu'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, ou lorsque la personne morale cesse d'être soumise à IS.

Lorsque le transfert du siège ou d'un établissement s'effectue dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, précitée et qu'il s'accompagne du transfert d'éléments d'actifs, l'impôt sur les sociétés calculé à raison des plus-values latentes constatées sur les éléments de l'actif immobilisé transférés et des plus-values en report ou en sursis d'imposition est acquitté **dans les deux mois** suivant le transfert des actifs :

a) Soit pour la totalité de son montant ;

b) Soit, sur demande expresse de la société, pour le cinquième de son montant. Le solde est acquitté par fractions égales au plus tard à la date anniversaire du premier paiement au cours des quatre années suivantes. Le solde des fractions dues en application de la première phrase du b peut être versé à tout moment, en une seule fois, avant chaque date anniversaire du premier paiement.

L'impôt devient immédiatement exigible lorsqu'intervient, dans le délai de cinq ans, la cession des actifs ou leur transfert dans un autre État que ceux mentionnés au troisième alinéa du

présent 2 de l'article 221 du CGI ou la dissolution de la société. L'impôt devient également exigible en cas de non-respect de l'une des échéances de paiement.

La société adresse chaque année au service des impôts des non-résidents un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values latentes sur les éléments de l'actif immobilisé transférés (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 30 ; ces dispositions s'appliquent aux transferts réalisés à compter du 14 novembre 2012).

Des dispositions particulières ont toutefois été édictées en ce qui concerne les fusions (cf. n^{os} 1447 et suiv.) et certaines transformations de sociétés (cf. n^{os} 1470 et suiv.).

III. DOCUMENTS ET RENSEIGNEMENTS À JOINDRE AUX DÉCLARATIONS

1465

Les sociétés doivent joindre à leur déclaration les pièces et documents que doivent produire les commerçants et industriels soumis à l'impôt sur le revenu et placés sous le régime du bénéfice réel ou le régime simplifié d'imposition selon qu'elles relèvent elles-mêmes de l'un ou l'autre de ces régimes (cf. n^{os} 1363 et suiv. ; 1385 et suiv.). En outre, elles doivent fournir, le cas échéant, en même temps que leur déclaration :

- Les comptes rendus et les extraits des délibérations des conseils d'administration ou des assemblées des actionnaires (CGI, art. 223-2-1^o) ;
- Le détail de la répartition des bénéfices aux associés, actionnaires ou porteurs de parts, ainsi que des sommes ou valeurs mises à leur disposition au cours de la période retenue pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés et présentant le caractère de revenus distribués¹ (CGI, art. 223-2-2^o) ;
- L'imprimé n° 2066 relatif à l'imputation sur l'impôt sur les sociétés des crédits d'impôt attachés à des revenus de valeurs mobilières étrangères (cf. n° 1496) ;
- La déclaration complémentaire n° 2038 que doivent souscrire les sociétés qui ont pour objet de transférer gratuitement à leurs membres la jouissance d'un bien (cf. n° 1434).

De plus, les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, établies en France, sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de résultat, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger (CGI, art. 1649 A, al. 2).

IV. SANCTIONS

1466

Les personnes morales passibles de l'IS qui n'ont pas déposé dans le délai légal leur déclaration de résultats et qui n'ont pas régularisé leur situation dans les trente jours de la notification d'une première mise en demeure sont taxées d'office (cf. RC n^{os} 7182 et suiv.).

Le défaut de production ou la production tardive de cette déclaration donnent lieu à l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et des majorations prévues à l'article 1728 du CGI (cf. RC n° 7270).

Le défaut de production ou la production tardive des états et autres documents à joindre à la déclaration, ainsi que les omissions ou inexactitudes relevées dans ceux-ci, sont susceptibles de donner lieu aux amendes fiscales prévues à l'article 1729 B du CGI (cf. RC n° 7285).

B. AUTRES OBLIGATIONS DES SOCIÉTÉS

1467

- obligations d'ordre comptable : cf. n^{os} 1371 et suiv. ;
- obligation de réévaluer les immobilisations figurant au bilan du premier exercice clos à dater du 31 décembre 1976 pour les sociétés cotées en bourse, pour les sociétés dans lesquelles les sociétés cotées détiennent une participation entrant dans le champ de l'établissement de comptes consolidés et pour les autres sociétés commerciales faisant appel publiquement à l'épargne ;
- comptabilisation et approbation par l'assemblée générale des actionnaires, de certaines dépenses somptuaires, cf. n° 1030 ;
- désignation d'un représentant en France pour les personnes morales exerçant des activités dans notre pays ou y possédant des biens sans y avoir leur siège social (CGI, ann. IV, art. 23 D).

En cas de refus ou à défaut de réponse à une demande du service des impôts les invitant à désigner un représentant en France dans un délai de quatre-vingt-dix jours à compter de la réception de cette demande, ces personnes morales sont taxées d'office à l'impôt sur les sociétés (LPF, art. L 72-2^o).

1. En ce qui concerne le cas où la masse des revenus distribués excède le montant total des distributions déclarées, cf. n° 1559.

1468

• L'article 54 *septies* du CGI institue des obligations pour les entreprises qui détiennent à l'actif de leur bilan des biens dont la valeur fiscale est différente de la valeur comptable : elles doivent joindre un état à leur déclaration de résultat et tenir un registre spécial.

- Les entreprises placées sous l'un des régimes prévus par les 5 *bis*, 7 et 7 *bis* de l'article 38, le II *bis* de l'article 208 C, et les articles 151 *octies*, 151 *octies* A (cf. FP n^{os} 587 et s.), 210 A, 210 B, 210 D et 238 *quater* K du CGI doivent joindre à leur déclaration de résultat **un état de suivi des valeurs fiscales** conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul du résultat imposable de la cession ultérieure des éléments considérés, et, pour les opérations de fusions et assimilées réalisées à compter du 1^{er} janvier 2005, la valeur du mali technique de fusion mentionné à l'article 210 A 1 3^{ème} al. du CGI. Le contenu de cet état est précisé à l'article 38 *quindecies* de l'ann. III au CGI. Lorsque plusieurs opérations relevant de ces régimes de report d'imposition sont réalisées au cours d'un même exercice, il est souscrit autant d'états que d'opérations.

L'état doit être produit au titre de l'exercice au cours duquel est réalisée l'opération ; en revanche, il est admis qu'il ne soit pas fourni au titre des exercices suivants dès lors que les apports sont réalisés à la valeur comptable.

Si l'état n'est pas produit au titre de l'exercice au cours duquel est réalisée l'opération, il est prononcé une amende égale à 5 % des résultats omis.

L'absence d'état ou la production d'un état inexact ou incomplet lors de la déclaration des résultats ultérieurs, à l'exception du cas où les apports sont réalisés à la valeur comptable (cf. tolérance énoncée ci-dessus) est sanctionnée par l'amende prévue à l'article 1763 du CGI qui correspond à 5 % des résultats omis (cf. RC n^o 7307).

- Les plus-values dégagées sur des éléments d'actif non amortissables à l'occasion d'opérations d'échange, de fusion, d'apport, de scission, de transformation ou de transmission à titre gratuit d'entreprise et dont l'imposition a été reportée, par application des dispositions des 5 *bis*, 7, 7 *bis* de l'article 38, de l'article 115-2, de l'article 208 C-II *bis*, de celles des articles 151 *octies*, 151 *octies* A (cf. FP n^{os} 587 et suiv.), 151 *octies* B, 210 A, 210 B, 210 D, 248 A et 248 E du CGI, sont portées sur un registre tenu par l'entreprise qui a inscrit ces biens à l'actif de son bilan. Il en est de même des plus-values dégagées sur des éléments d'actif non amortissables résultant du transfert dans ou hors d'un patrimoine fiduciaire et dont l'imposition a été reportée par application de l'article 238 *quater* B ou de l'article 238 *quater* K du CGI (cf. n^{os} 1519 et suiv.). Lorsque l'imposition est reportée en application de l'article 238 *quater* B du CGI, le registre est tenu par le fiduciaire qui a inscrit ces biens dans les écritures du patrimoine fiduciaire.

Ce registre mentionne la date de l'opération, la nature des biens transférés, leur valeur comptable d'origine, leur valeur fiscale ainsi que leur valeur d'échange ou leur valeur d'apport. Il est conservé dans les conditions prévues à l'article L 102 B du LPF jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle le dernier bien porté sur le registre est sorti de l'actif de l'entreprise ou du patrimoine fiduciaire. Il est présenté à toute réquisition de l'administration.

Si le registre n'est pas tenu ou si les renseignements mentionnés sont incomplets ou inexacts, il est prononcé une amende égale à 5 % du montant des plus-values omis sur le registre (CGI, art. 1763 ; cf. RC n^o 7307).

En l'absence de plus-value, l'entreprise qui a inscrit les biens à l'actif de son bilan n'a pas à tenir le registre spécial.

- Pour les scissions de société placées sous le régime prévu aux articles 210 A et 210 B, les sociétés bénéficiaires des apports doivent produire un état indiquant la situation de propriété, au cours de l'exercice, des titres représentatifs des apports que les associés de la société scindée se sont engagés à conserver pendant trois ans. Cet état, conforme au modèle fixé par l'administration, doit être joint à leurs déclarations de résultats souscrites au titre de la période couverte par l'engagement de conservation des titres (CGI, art. 54 *septies*-III). Si l'état de situation de propriété n'est pas produit ou si les renseignements qui y sont portés sont inexacts ou incomplets, il est prononcé une amende égale à 5 % des résultats de la société scindée non imposés en application des articles 210 A et 210 B (CGI, art. 1763 ; cf. RC n^o 7307).

• L'article 54 *octies* du CGI prévoit, pour les contrats de location conclus ou les mises à disposition sous toute autre forme intervenues à compter du 1^{er} janvier 2007, que les contribuables mentionnés au premier alinéa du 1^o du II de l'article 39 C modifié du CGI (cf. n^o 1119-1) sont tenus de fournir, dans le mois qui suit le début de l'amortissement admis en déduction du résultat imposable, une déclaration conforme à un modèle fourni par l'administration faisant apparaître notamment certains éléments du contrat et leur résultat prévisionnel durant l'application du contrat. L'article 38 *quindecies* A de l'annexe III au CGI précise le contenu et les conditions de dépôt de cette déclaration.

C. VÉRIFICATION ET RECTIFICATION DES DÉCLARATIONS

1469

Les déclarations de résultats des sociétés sont vérifiées et rectifiées suivant les mêmes règles que les déclarations de bénéfices industriels et commerciaux (cf. nos 1376 et suiv.). Il convient de noter à cet égard que les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés et admises au régime simplifié (cf. n° 1385) doivent produire un bilan en conformité avec le code de commerce.

chapitre 3

cessation d'entreprise

(BOI-IS-CESS)

Certains événements affectant notamment la forme, l'objet, l'activité ou le capital d'une société peuvent être considérés, dans certains cas, comme entraînant la cessation de l'entreprise.

A. TRANSFORMATIONS DE SOCIÉTÉS

1470

La transformation d'une société est l'opération consistant à en modifier la forme juridique. Le changement de forme juridique des sociétés comporte des conséquences différentes selon que la transformation s'accompagne, ou non, de la création d'une personne morale nouvelle.

Conformément à l'article 1844-3 du Code civil, la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme, n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle. Il en est de même de la prorogation ou de toute autre modification statutaire.

La cession massive de droits sociaux, accompagnée ou suivie de modifications statutaires autres que le changement d'objet social (cf. nos 1485 et suiv.), n'entraîne aucune conséquence en matière d'impôt sur les sociétés.

I. DISPOSITIONS PERMANENTES

1471

1. Transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle. En ce cas, la transformation est considérée, du point de vue fiscal, comme emportant cessation d'entreprise au sens de l'article 201 du CGI (CGI, art. 221-2, al. 1).

L'administration est fondée à imposer immédiatement la société transformée ou ses membres, suivant le cas, à raison :

- des bénéfices d'exploitation non encore taxés ;
- des bénéfices en sursis d'imposition (provisions antérieurement constituées en franchise d'impôt par la société transformée ou plus-values dont l'imposition a été différée) ;
- des plus-values latentes incluses dans l'actif social et correspondant à la différence entre la valeur réelle au jour de la transformation des éléments compris dans cet actif et leur valeur comptable.

Ces dispositions ne s'appliquent toutefois pas lorsqu'une société d'intérêt collectif agricole (SICA) renonce à son statut sans changement de régime fiscal, ni changement d'objet social ou d'activité réelle ; cet abandon du statut particulier de la SICA n'entraîne pas les conséquences d'une cessation d'entreprise (CGI, art. 221-6).

En ce qui concerne l'impôt frappant les revenus distribués, cf. n° 1625.

1472

2. Transformation de société n'entraînant pas la création d'une personne morale nouvelle. Les transformations de sociétés qui s'opèrent sans création d'une personne morale nouvelle sont considérées comme des opérations purement intercalaires comportant des conséquences fiscales réduites.

Il n'en va différemment que lorsque la transformation s'accompagne d'un changement de statut fiscal de la société intéressée.

Pour les associés, une telle transformation de société ne doit pas être considérée comme entraînant un échange de titres.

1473

a. Transformation sans changement de statut fiscal. Aucune perception d'impôt direct n'est mise à la charge de la société ou des associés.

1474

b. Sociétés ou organismes qui cessent totalement ou partiellement d'être soumis au régime des sociétés de personnes (CGI, art. 202 *ter* et 202 *ter* A).

L'impôt sur le revenu est établi immédiatement dans les conditions des articles 201 et 202 du CGI lorsque les sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes défini aux articles 8 à 8 *ter* du même code cessent totalement ou partiellement d'être soumis à ce régime ou lorsque les personnes morales mentionnées aux articles 238 *ter* du CGI (groupements forestiers), 239 *quater* A du CGI (sociétés civiles de moyens), 239 *quater* B du CGI (groupements d'intérêt public), 239 *quater* C du CGI (groupements européens d'intérêt économique), 239 *septies* du CGI (sociétés autorisées à procéder à une offre au public de titres financiers), 239 *quater*-I du CGI (groupements d'intérêt économique) et 239 *quinquies*- I du CGI (syndicats mixtes de gestion forestière et groupements syndicaux forestiers) deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et que l'imposition desdits bénéfices, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné.

Lorsque les éléments figurant en stock ont bénéficié des dispositions prévues au I de l'article 72 B du CGI, le montant des frais engagés qui constituent des éléments du coût de production et qui n'ont pas majoré la valeur des stocks en application du deuxième alinéa du I du même article n'est pas pris en compte pour déterminer la valeur d'évaluation des stocks prévue au 3 de l'article 38 du CGI.

1474-1

Pour l'imposition des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1996, les sociétés civiles professionnelles peuvent opter pour leur assujettissement à l'IS.

Cette option est considérée comme **une cessation d'activité donnant lieu à imposition immédiate des bénéfices non encore imposés.**

En outre, elle entraîne des conséquences :

- sur l'imposition des bénéfices de la société ;
- sur l'imposition des associés ;
- au regard des droits d'enregistrement applicables aux sociétés.

1474-2

Si une société ou un organisme dont les revenus n'ont pas la nature de bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière, d'une exploitation agricole ou d'une activité non commerciale cesse totalement ou partiellement d'être soumis à l'un des régimes définis aux articles 8 à 8 *ter*, 238 *ter*, 239 *quater* A, 239 *quater* B, 239 *quater* C, 239 *septies* et au I des articles 239 *quater* et 239 *quinquies*, l'impôt sur le revenu est établi au titre de la période d'imposition précédant immédiatement le changement de régime, à raison des revenus et des plus-values non encore imposés à la date du changement de régime, y compris ceux qui proviennent des produits acquis et non encore perçus ainsi que des plus-values latentes incluses dans le patrimoine ou l'actif social.

Toutefois, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, ces dernières plus-values ne sont pas taxées dans les conditions prévues ci-dessus si l'ensemble des éléments du patrimoine ou de l'actif sont inscrits au bilan d'ouverture de la première période d'imposition ou du premier exercice d'assujettissement à l'IS, en faisant apparaître distinctement, d'une part, leur valeur d'origine et, d'autre part, les amortissements et provisions y afférents qui auraient été admis en déduction si la société ou l'organisme avait été soumis à l'IS depuis sa création.

La société ou l'organisme doit, dans un délai de soixante jours à compter de la réalisation de l'événement qui a entraîné le changement de régime, produire au service des impôts les déclarations et autres documents qu'il est normalement tenu de souscrire au titre d'une année d'imposition.

1474-3

Les sociétés et organismes définis aux I et II de l'article 202 *ter* doivent, dans un délai de soixante jours à compter de la réalisation de l'événement qui entraîne le changement de régime, produire le bilan d'ouverture de la première période d'imposition ou du premier exercice au titre duquel le changement prend effet (RES N° 2011/32).

1474-4

Les plus ou moins-values mentionnées au premier alinéa du II de l'article 202 *ter* du CGI (cf. n° 1474-2), incluses dans l'actif des sociétés civiles à objet strictement immobilier, dont les parts sont détenues par une entreprise d'assurance en représentation de provisions mathématiques relatives aux engagements exprimés en unités de compte de contrats d'assurance sur la vie ou

de capitalisation, ne sont pas imposées à l'occasion de la transformation de ces sociétés civiles en sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SCPICAV).

Les plus ou moins-values dégagées lors d'une cession ultérieure de ces actifs sont déterminées par rapport à la valeur que ces actifs avaient du point de vue fiscal avant la transformation de la société civile à objet strictement immobilier en société de placement à prépondérance immobilière à capital variable.

Ces dispositions s'appliquent aux transformations effectuées dans un délai de cinq ans à compter de la publication au Journal officiel de l'arrêté du ministre chargé de l'économie portant homologation des dispositions du règlement général de l'Autorité des marchés financiers relatives aux organismes de placement collectif immobilier (CGI, art. 202 *ter* A).

1475

c. Sociétés ou organismes qui cessent totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal.

1° Passage au régime fiscal des sociétés de personnes.

Sous réserve des dispositions de l'article 221 *bis* 1^{er} alinéa (cf. ci-après), lorsque les sociétés ou organismes mentionnés aux articles 206 à 208 *quinquies*, 239, 239 *bis* AA et 239 *bis* AB du CGI, cessent totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal, cette transformation est considérée comme une cessation d'entreprise (CGI, art. 221-2, al. 2 ; cf. toutefois ci-après n° 1477).

2° Perte d'assujettissement total ou partiel à l'impôt sur les sociétés au taux normal.

Les sociétés ou organismes :

- soumis totalement ou partiellement à l'impôt sur les sociétés au taux normal qui en deviennent totalement ou partiellement exonérés ;
- ou qui ne réalisent plus d'opérations les rendant passibles de cet impôt, doivent appliquer les conséquences de la cessation d'entreprise.

Toutefois, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, lorsqu'une société ou un autre organisme cesse totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal, les bénéficiaires en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social, et les profits non encore imposés sur les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la double condition (CGI, art. 221 *bis* 1^{er} alinéa) :

- d'une part, qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables ;
- et d'autre part, que l'imposition de ces bénéficiaires, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné.

Cette deuxième condition est considérée comme remplie lorsque l'activité de la nouvelle société revêt, au sens fiscal, un caractère industriel, commercial ou non commercial.

La première condition n'est pas exigée des entreprises lors de leur option pour le régime prévu à l'article 208 C du CGI (cf. n° 1418) pour leurs immobilisations autres que celles visées au IV de l'article 219 du CGI, si elles prennent l'engagement de calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de leur cession d'après la valeur qu'elles avaient, du point de vue fiscal, à la clôture de l'exercice précédant l'entrée dans le régime. Les entreprises bénéficiant de cette disposition devront joindre à leur déclaration de résultat un état faisant apparaître les renseignements nécessaires au calcul du résultat imposable de la cession ultérieure des immobilisations considérées. Cet état est établi et contrôlé comme celui prévu à l'article 54 *septies* du CGI et sous les mêmes garanties et sanctions (CGI, art. 221 *bis*, 2^{ème} alinéa).

1476

d. Transformation d'une société existante en société coopérative ouvrière de production (SCOP). L'article 48 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 prévoit que cette transformation n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle.

L'article 210 D du CGI institue un régime particulier d'imposition des plus-values pouvant apparaître lors d'une telle opération (cf. n° 1286).

1477

3. SARL de famille optant pour le régime fiscal des sociétés de personnes. Sociétés de personnes à caractère familial renonçant à l'option pour le régime fiscal des sociétés de capitaux (CGI, an. III, art. 46 *terdecies* B, al. 2).

Le deuxième alinéa de l'article 46 *terdecies* B de l'annexe III au CGI permet d'éviter les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise en cas de transformation d'une société de personnes ou d'une SARL à associé unique en SARL de famille. L'option pour le régime des sociétés de personnes produit immédiatement effet si elle est exercée dans l'acte constatant la transformation ou la cession de ses parts par l'associé.

II. DISPOSITIONS PARTICULIÈRES

- 1478 Les dispositions suivantes dérogent au droit commun des transformations de sociétés.
- 1479 **1. Transformation d'une société de capitaux ou d'une association de la loi de 1901 en groupement d'intérêt économique.** Une telle transformation est en principe assimilée à une cessation d'entreprise (CGI, art. 221-2 *ter*).
- Toutefois, en pareil cas, et dans la mesure où cette transformation ne se traduit pas par la création d'une personne morale nouvelle, il est admis que les plus-values latentes de l'actif et les bénéfices en sursis d'imposition ne soient pas immédiatement soumis à l'impôt à condition que les écritures comptables ne soient pas modifiées et que l'imposition demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable.
- 1480 **2. Transformation de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés en groupements forestiers** (CGI, art. 238 *quater*). Pour favoriser la constitution de tels groupements, il est prévu que la transformation d'une société passible de l'impôt sur les sociétés en groupement forestier peut être effectuée moyennant le paiement d'une taxe de 8 % libératoire :
- d'une part, de l'impôt sur les sociétés éventuellement dû sur les plus-values de l'actif ;
 - d'autre part, de l'impôt sur le revenu et de la retenue à la source sur le revenu des capitaux mobiliers auxquels donnerait lieu la distribution, aux membres de la société transformée, des parts d'intérêt du groupement forestier représentatives des bois et terrains transférés.
- L'assiette de la taxe de 8 % est constituée par la valeur nette, à la date de la transformation, de l'actif transféré au groupement forestier, c'est-à-dire la valeur réelle de cet actif diminuée des charges qui le grèvent.
- Cette taxe est perçue selon les règles et sous les sanctions applicables en matière de droits d'enregistrement et n'est pas admise en déduction pour l'assiette de l'IS.
- Ces dispositions s'appliquent également aux apports à un groupement forestier de bois et terrains à reboiser.
- Le régime spécial de l'article 238 *quater* du CGI s'applique quelle que soit la date de la transformation ou de l'apport sauf option expresse pour le régime de droit commun.
- Remarque :** l'article 238 *quater* du CGI prévoit également un régime spécial comportant le paiement d'une taxe de 6 %, en faveur des entreprises industrielles et commerciales relevant de l'impôt sur le revenu qui se transforment en groupement forestier ou apportent à un tel groupement des bois ou des terrains à reboiser, quelle que soit la date de la transformation ou de l'apport.
- 1481
- 1482 **3. Transformation de sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA) en coopératives agricoles ou en unions.** Du 1^{er} janvier 1991 au 31 décembre 1992, les SICA dont les règles de fonctionnement ont respecté les règles applicables aux sociétés coopératives agricoles au cours des trois années précédentes, ont pu, sur **agrément préalable** du ministre de l'Économie et des Finances et dans la limite de cet agrément, se transformer en coopérative agricole sans imposition des plus-values latentes incluses dans leur actif social. Ce dispositif est également applicable pour la transformation en unions de coopératives des SICA constituées avant le 1^{er} janvier 1968.
- 1483 **4. Sociétés civiles constituées avant le 1^{er} juillet 1978 et non immatriculées avant le 1^{er} novembre 2002.** Ces sociétés perdent leur personnalité morale et se voient qualifiées de sociétés en participation. Toutefois, en l'absence de changement de régime fiscal, la perte de la personnalité morale sans dissolution de la société ne constitue pas une cessation d'entreprise.
- 1484

B. CHANGEMENT DE L'OBJET SOCIAL OU DE L'ACTIVITÉ D'UNE SOCIÉTÉ

I. SOCIÉTÉS SOUMISES À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

(CGI, art. 221-5 modifié par l'article 15 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012)

- 1485 Le changement de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société emporte cessation d'entreprise et entraîne normalement l'imposition immédiate du bénéfice d'exploitation, des bénéfices en sursis d'imposition (provisions et plus-values dont l'imposition avait été différée) et des plus-values d'actif résultant de cette cessation (cf. n° 1464). Il en est de même, pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, en cas de disparition des moyens de production

nécessaires à la poursuite de l'exploitation pendant une durée de plus de douze mois, sauf en cas de force majeure, ou lorsque cette disparition est suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux.

Toutefois, l'article 221-5 du CGI prévoit que les dispositions de l'article 221 *bis* (cf. n° 1475) sont applicables dans ces situations, sauf en ce qui concerne les provisions dont la déduction est prévue par des dispositions légales particulières (sur cette notion, cf. n°s 1163 et suiv.).

1485-1

Le changement d'activité réelle d'une société s'entend notamment :

1) De l'adjonction d'une activité entraînant, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une augmentation de plus de 50 % par rapport à l'exercice précédant celui de l'adjonction :

- soit du chiffre d'affaires de la société ;
- soit de l'effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé de la société ;

2) De l'abandon ou du transfert, même partiel, d'une ou de plusieurs activités entraînant, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une diminution de plus de 50 % par rapport à l'exercice précédant celui de l'abandon ou du transfert :

- soit du chiffre d'affaires de la société ;
- soit de l'effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé de la société.

1485-2

Sur agrément délivré par le ministre chargé du budget selon les modalités prévues à l'article 1649 *nonies* du CGI, ne sont pas considérées comme emportant cessation d'entreprise :

1) La disparition temporaire des moyens de production pendant une durée de plus de douze mois mentionnée au a lorsque l'interruption et la reprise sont justifiées par des motivations principales autres que fiscales ;

2) Les opérations mentionnées au n° 1485-1 lorsqu'elles sont indispensables à la poursuite de l'activité à l'origine des déficits et à la pérennité des emplois.

II. SOCIÉTÉS OU ORGANISMES PLACÉS SOUS LE RÉGIME DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

(CGI, art. 202 *ter*)

1486

Le changement d'objet social ou d'activité réelle des sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes défini aux articles 8 et 8 *ter* du CGI entraîne l'application des conséquences de la cessation d'entreprise.

L'imposition des sociétés ou organismes affectés par un de ces événements doit donc être immédiatement établie en application des articles 201 et 202 du même code.

En cas d'absence de création d'une personne morale nouvelle, cf. ci-dessus n°s 1474 à 1474-4.

Ces sociétés ou organismes doivent, dans un délai de soixante jours à compter de la réalisation de l'événement qui entraîne le changement d'activité, produire le bilan d'ouverture de la première période d'imposition ou du premier exercice au titre duquel le changement prend effet (CGI, art. 202 *ter-III*).

1487

1489

titre 4

calcul de l'impôt

1490 Les règles pratiques qui régissent le paiement de l'impôt sur les sociétés sont exposées Rec. n^{os} 9271 et suiv.

chapitre premier

taux de l'impôt

(CGI, art. 219 à 219 *quater* ; BOI-IS-LIQ)

A. TAUX NORMAL

(BOI-IS-LIQ-10)

1491 Le taux de l'impôt sur les sociétés est fixé à 33 1/3 %, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1993 (CGI, art. 219-I-2^o alinéa) :

B. TAUX RÉDUIT PRÉVU AU b DU I DE L'ARTICLE 219 DU CGI

(BOI-IS-LIQ-20)

1491-1 L'article 7 de la loi de finances pour 2001 a institué un régime de taux réduit d'IS en faveur des PME codifié au b du I de l'article 219 du CGI. Ce régime s'est substitué, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2001, au dispositif antérieur prévu par l'article 10 de la loi de finances pour 1997 et codifié au f du I de l'article 219 du CGI.

I. REDEVABLES CONCERNÉS

1491-2 Les dispositions du b du I de l'article 219 sont applicables aux redevables de l'IS qui ont réalisé un chiffre d'affaires inférieur à **7 630 000 €** au titre de l'exercice ou la période d'imposition considéré. Le capital des sociétés doit, en outre, être intégralement libéré et détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques, directement ou indirectement dans la limite d'un seul niveau d'interposition.

1. Redevables de l'impôt sur les sociétés

1491-3 Le taux réduit d'imposition prévu au b du I de l'article 219 se substitue, dans la limite de **38 120 €** de bénéfice par période de 12 mois, au taux normal de l'IS et, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002, au taux réduit d'imposition applicable aux résultats soumis au régime des plus-values ou moins-values à long terme. Cette mesure concerne donc

l'ensemble des petites et moyennes entreprises passibles de l'IS dont tout ou partie des résultats relèvent en principe de ces taux d'imposition.

2. Petites et moyennes entreprises

1491-4 L'application du taux réduit d'imposition prévu au b du I de l'article 219 du CGI est réservée aux redevables de l'IS ayant réalisé un chiffre d'affaires de moins de **7 630 000 €** au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené, le cas échéant, à douze mois.

Les sociétés doivent en outre avoir un capital entièrement libéré et détenu de manière continue pour 75 % au moins :

- par des personnes physiques ;

- ou par une ou plusieurs sociétés réalisant un chiffre d'affaires de moins de **7 630 000 €** et dont le capital, entièrement libéré, est directement détenu pour au moins 75 % par des personnes physiques.

En revanche, les redevables qui, juridiquement, ne peuvent avoir de capital social sont tenus au respect de la seule condition tenant au montant du chiffre d'affaires. Il en est ainsi, notamment, des associations et fondations, des sociétés d'assurances mutuelles régies par l'article L 111-1 du code de la mutualité ou par l'article L 322-26-1 du code des assurances.

II. MODALITÉS D'APPLICATION

1. Taux réduit d'impôt sur les sociétés

1491-5 Par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI, fixant le taux normal de l'IS, et du a de cet article relatif au taux réduit des plus-values à long terme, le b de ce même article fixe le taux de l'IS applicable aux redevables éligibles, dans la limite de **38 120 €** de bénéfice par période de 12 mois, à **15 %** pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002.

2. Assiette du taux réduit d'impôt sur les sociétés

1491-6 Le régime de taux réduit d'imposition institué par le b du I de l'article 219 du CGI concerne en principe le bénéfice imposable relevant du taux normal de l'IS et les résultats soumis au régime des plus-values à long terme.

Ainsi, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002, le taux réduit de **15 %** est également susceptible de s'appliquer pour l'imposition de tout ou partie de la plus-value nette à long terme de l'exercice déterminée après imputation des moins-values nettes à long terme encore reportables réalisées au titre des exercices antérieurs et, le cas échéant, du déficit de l'exercice ou du report déficitaire des exercices antérieurs.

3. Limitation à 38 120 € du bénéfice imposable au taux réduit

1491-7 Le régime d'imposition au taux réduit s'applique aux bénéfices imposables dans la limite de **38 120 €** par période de douze mois.

4. Obligations déclaratives

1491-8 L'article 46 *quater*-0 ZZ bis A de l'annexe III au CGI prévoit la production par le contribuable de deux états annexés à sa déclaration de résultats portant, respectivement, sur la répartition de son capital social et sur la détermination des bénéfices imposables au taux réduit.

C. TAUX PARTICULIERS

- 1492**
- Plus-values à long terme (CGI, art. 39 *quindécies* et 219-I) : cf. n^{os} 1239-1 et 1245 et suiv.
 - Revenus des collectivités publiques ou privées visées à l'article 206-5 du CGI : cf. n^{os} 1510 et suivants.
 - Plus-values relatives aux immeubles et parts de sociétés de personnes à objet immobilier (CGI, art. 219-IV ; cf. n^o 1288).

chapitre 2

imputation des crédits d'impôt (BOI-IS-RICI)

1493 Les crédits d'impôt attachés à des revenus de capitaux mobiliers compris dans les bénéfices soumis à l'IS ne peuvent qu'être imputés sur l'IS dû par la personne morale bénéficiaire, à l'exclusion de toute restitution (sous réserve de l'exception visée au n° 1517).

1494

A. IMPUTATION DES CRÉDITS D'IMPÔT

(BOI-IS-RICI-30)

1495 Le crédit d'impôt correspondant à la **retenue à la source** opérée sur les revenus mobiliers encaissés par des personnes morales et compris dans leur bénéfice imposable, est imputé sur le montant de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 220-1). Il n'est pas restituable.

Ne peuvent pas bénéficier de l'imputation les sociétés ou collectivités suivantes :

- les établissements publics, associations et autres collectivités assujettis à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206-5 du CGI ;
- les sociétés mères, pour les dividendes de leurs filiales étrangères déductibles du bénéfice net en vertu de l'article 216 du CGI.

Le système d'imputation « impôt sur impôt » est applicable :

- aux revenus mobiliers qui entrent dans le champ d'application de la retenue à la source et notamment aux revenus d'obligations, d'effets publics et autres titres d'emprunt négociables ;
- à certains revenus de valeurs mobilières étrangères (cf. n° 1496).

En principe, ces revenus doivent être compris dans le bénéfice imposable pour leur montant brut, avant déduction de la retenue à la source. Toutefois, il est admis qu'ils soient retenus pour leur montant net encaissé. La somme à imputer sur l'impôt brut est égal, en pratique à 66 2/3 % du montant du crédit d'impôt pour l'IS au taux de 33 1/3 %.

1496 **Cas particulier :** Imputation des crédits d'impôt attachés à des revenus de valeurs mobilières étrangères (cf. n° 1624).

Les revenus de valeurs mobilières étrangères, qui ne supportent pas de retenue à la source au profit du Trésor français, ne donnent lieu à aucune imputation.

Cependant, lorsqu'il s'agit de revenus mis en paiement par des sociétés ayant leur siège dans des pays liés à la France par une convention internationale, les sociétés qui les perçoivent bénéficient d'une déduction « impôt sur impôt » qui est limitée au montant du crédit correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger (ou à la décote en tenant lieu), tel qu'il est prévu par les conventions internationales (CGI, art. 220-1-b).

Les modalités de détermination de ce crédit d'impôt sont indiquées, par pays d'origine et par nature de revenu, au verso de l'imprimé (modèle n° 2066) que les sociétés doivent joindre en double exemplaire à leur déclaration de résultats en ce qui concerne leurs revenus de source étrangère encaissés dans un État étranger ou un Territoire d'outre-mer ou reçus directement d'un tel État ou Territoire.

Remarques :

1. Les collectivités visées à l'article 206-5 du CGI sont susceptibles de bénéficier, en vertu des conventions internationales, des crédits d'impôt attachés à leurs revenus de valeurs mobilières étrangères à raison desquels elles sont passibles de l'impôt sur les sociétés au taux réduit.

B. LIMITE DE L'IMPUTATION

1497 La somme à imputer ne peut excéder la fraction de l'impôt sur les sociétés correspondant au montant des revenus de capitaux mobiliers concernés. D'autre part, la déduction à opérer du chef du crédit d'impôt est limitée au montant, en principal, de l'impôt sur les sociétés dû au titre de la période d'imposition considérée.

Lorsque la somme à déduire est supérieure à ce montant, il est admis que l'excédent soit imputé sur l'impôt sur les sociétés frappant les plus-values à long terme. Mais cet excédent ne peut en aucun cas être retranché du montant de l'impôt dû au titre des exercices suivants, ni restitué à la société.

Lorsqu'un exercice est déficitaire, les crédits d'impôt attachés aux revenus mobiliers compris dans les résultats dudit exercice ne peuvent être ni imputés, ni reportés, ni restitués et tombent donc en non-valeur.

Pour les exercices clos à compter du **31 décembre 2010**, l'article 14 de la loi de finances pour 2011 aménage la règle de la limitation de l'imputation du crédit d'impôt sur l'impôt sur les sociétés pour certains titres.

Ainsi, lorsque les revenus visés au 1^{er} alinéa de l'article 220-1-a du CGI sont perçus à raison de biens ou droits préalablement détenus par la personne, ou une autre personne qui lui est liée au sens du 12 de l'article 39, qui, dans le contrat ayant conféré au contribuable la détention de ces biens ou droits ou dans un contrat y afférent, s'est engagée à en retrouver ou s'est réservée la possibilité d'en retrouver ultérieurement la détention, ce montant est diminué des charges engagées pour l'acquisition de ces revenus par le contribuable et les personnes qui lui sont liées, y compris :

- les moins-values de cession de ces biens ou droits ;
- les sommes, autres que le prix d'acquisition de ces biens ou droits, versées à cette autre personne ou aux personnes qui lui sont liées, au sens du 12 de l'article 39.

Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas si le contribuable apporte la preuve que la conclusion du contrat n'avait pas principalement pour objet ou pour effet de lui faire bénéficier du crédit d'impôt.

C. OBLIGATIONS AUXQUELLES SONT TENUES LES ENTREPRISES QUI OPÈRENT L'IMPUTATION

1498 Les sociétés qui entendent bénéficier des crédits d'impôt attachés aux revenus mobiliers qu'elles ont encaissés sont tenues :

- d'une part, de mentionner dans leur déclaration de résultats, dans le cadre C de la déclaration n° 2065, le montant de la somme à imputer ;
- d'autre part, de joindre à leur déclaration les certificats de crédits d'impôt remis par les établissements payeurs.

Le crédit d'impôt mentionné sur le certificat comprend :

- le crédit d'impôt correspondant aux retenues prélevées ou réputées prélevées sur les revenus de valeurs mobilières françaises et assimilées ;
- le crédit d'impôt attaché aux revenus de valeurs mobilières étrangères, en vertu des conventions internationales ou, dans certains cas, de décisions unilatérales, lorsque lesdits revenus sont encaissés par l'intermédiaire d'un établissement payeur français.

1499

chapitre 3

autres imputations

(BOI-IS-RICI)

A. PRÉLÈVEMENT SUR CERTAINS PROFITS IMMOBILIERS RÉALISÉS PAR LES PERSONNES MORALES N'AYANT PAS D'ÉTABLISSEMENT EN FRANCE

(CGI, art. 244 *bis* ; BOI-IS-RICI-30-20)

1500 Les sociétés, quelle qu'en soit la forme, qui n'ont pas d'établissement en France et qui y réalisent néanmoins des profits de la nature de ceux visés à l'article 35 du CGI sont passibles d'un prélèvement sur le montant de ces profits (cf. FI n°s 3607 et suiv.).

Il s'impute, le cas échéant, sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû par le cédant au titre de l'année de réalisation des profits, mais ne peut faire l'objet d'une restitution.

**B. PRÉLÈVEMENT SUR CERTAINES PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES
RÉALISÉES PAR LES SOCIÉTÉS OU ORGANISMES
DONT LE SIÈGE EST SITUÉ HORS DE FRANCE**

(CGI, art. 244 *bis* A ; BOI-IS-RICI-30-20)

- 1501** Sous réserve des conventions internationales, les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège est situé hors de France, sont soumis à un prélèvement à raison des plus-values résultant de la cession d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions et parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement par de tels biens ou droits (cf. FI n^{os} 3310 et suiv.).

**C. IMPOSITION DES PLUS-VALUES DE CESSIONS DE DROITS SOCIAUX
RÉALISÉES PAR LES SOCIÉTÉS OU ORGANISMES
DONT LE SIÈGE EST SITUÉ HORS DE FRANCE**

(CGI, art. 244 *bis* B ; cf. FP, n^{os} 938 et suiv.)

- 1502** Les gains mentionnés à l'article 150-0 A du CGI résultant de la cession ou du rachat de droits sociaux mentionnés au f du I de l'article 164 B réalisés par des personnes morales ou organismes quelle qu'en soit la forme, ayant leur siège social hors de France, sont déterminés et imposés selon les modalités prévues aux articles 150-0 A à 150-0 E du CGI et soumis à un prélèvement lorsque les droits dans les bénéfices de la société détenus par le cédant ou l'actionnaire ou l'associé, avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants ont dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq dernières années.

A compter du **1^{er} janvier 2013**, les gains mentionnés ci-dessus sont imposés au taux forfaitaire de 75 % quel que soit le pourcentage de droits détenus dans les bénéfices de la société concernée, lorsqu'ils sont réalisés par des personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués hors de France dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

L'impôt est acquitté dans les conditions fixées au IV de l'article 244 *bis* A du CGI.

D. IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE

(cf. également n^{os} 1791 et suiv.)

- 1503** Depuis le 1^{er} janvier 2006, l'imposition forfaitaire annuelle n'est plus déductible de l'impôt sur les sociétés.
- En revanche, elle devient une charge déductible du résultat imposable de l'entreprise au titre de l'exercice en cours au 1^{er} janvier de l'année d'exigibilité de l'imposition.

**E. RETENUE À LA SOURCE SUR CERTAINES SOMMES VERSÉES
À DES SOCIÉTÉS N'AYANT PAS D'INSTALLATION PROFESSIONNELLE
EN FRANCE**

(CGI, art. 182 A *bis*, 182 B et 182 B *bis* ; cf. FP n^{os} 726 et suiv.)

- 1504** Une retenue à la source est perçue sur certaines sommes payées par un débiteur établi en France à des personnes ou à des sociétés passibles de l'IR ou de l'IS n'ayant pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente (CGI, art. 182 A *bis* et 182 B). Cette retenue s'impute sur le montant de l'IS éventuellement exigible à raison des revenus qui l'ont supportée (CGI, art. 219 *quinquies*) ; elle n'est pas restituable. Toutefois, la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI n'est pas applicable, sous certaines conditions, aux redevances payées par une personne morale revêtant une des formes énumérées au premier alinéa du 1 de l'article 119 *quater* (cf. n^o 1622) ou par un établissement stable dépendant d'une personne morale qui est son associée ou à un établissement stable dépendant d'une personne morale qui est son associée (CGI, art. 182 B *bis* ; cf. FP, n^{os} 726-1 et suiv.).

F. IMPUTATIONS DIVERSES

- 1505**
1. Crédit d'impôt pour dépenses de recherche : cf. n^{os} 1875 et suiv.
 2. Crédit d'impôt pour adhésion à un groupement de prévention agréé : cf. n^{os} 1844 et suiv.
 3. Créance en faveur de certaines sociétés déficitaires : cf. n^{os} 1437 et suiv.

4. Fondations reconnues d'utilité publique : cf. n° 1517.
5. Crédit d'impôt en faveur des entreprises qui concluent un accord d'intéressement : cf. n° 1936.
6. Réduction d'impôt au titre du mécénat d'entreprise : cf. n°s 1060 et s.
7. Crédit d'impôt pour investissement en Corse : cf. n°s 1924 et suiv.
8. Crédit d'impôt cinéma et audiovisuel : cf. n°s 1849-1 et suiv.
9. Crédit d'impôt famille : cf. n°s 1850 et suiv.
10. Crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage : cf. n° 1852.
11. Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale : cf. n°s 1851 et suiv.
12. Crédit d'impôt en faveur de la première accession à la propriété (PTZ) : cf. n°s 1982, 1986 et suiv.
13. Crédit d'impôt pour dépenses de formation des dirigeants : cf. n° 1853.
14. Crédit d'impôt pour dépenses de conception de nouveaux produits dans les métiers d'art cf. n°s 1991 et suiv.
15. Crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques : cf. n°s 1994.
16. Crédit d'impôt au profit des entreprises de restauration dont le dirigeant est titulaire du titre de maître restaurateur : cf. n°s 1928 et suiv.
17. Crédit d'impôt au profit des débitants de tabacs : cf. n°s 1931 et suiv.

titre 5

règles applicables aux organismes sans but lucratif

(CGI, art. 206-1 *bis*, 206-5, 219 *bis*, 219 *quater* ; BOI-IS-CHAMP)

1510

Les associations régies par la loi de 1901 ainsi que les congrégations religieuses, associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, les syndicats régis par les articles L 2131-1 à L. 2136-2 du code du travail, les fondations reconnues d'utilité publique, fondations d'entreprise et fonds de dotation (désignés sous le terme « organismes sans but lucratif ») ne sont, en principe, pas soumises aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés de droit commun, taxe professionnelle [ou à compter du 1^{er} janvier 2010, cotisation foncière des entreprises] et taxe sur la valeur ajoutée).

Le caractère lucratif d'un organisme est déterminé au moyen d'une démarche en trois étapes conduite, pour chaque activité réalisée par l'organisme.

Lorsqu'une activité est reconnue lucrative, elle peut néanmoins bénéficier des exonérations propres à chacun des trois impôts commerciaux dès lors qu'elle en remplit les conditions (cf. n° 1510-8).

Si toutes les activités exercées par un organisme sont non lucratives, l'organisme n'est pas soumis aux impôts commerciaux et ce, quelque soit le montant de son budget ou de son chiffre d'affaires. Il peut au plus être assujéti à l'impôt sur les sociétés à taux réduit sur ses revenus patrimoniaux (cf. n° 1511). Le taux d'imposition des revenus patrimoniaux est fixé par l'article 219 *bis* du CGI à 24 %. Toutefois, pour certains revenus de capitaux mobiliers, il est abaissé à 10 %. En outre, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2004, les fondations reconnues d'utilité publique sont exonérées d'impôt sur les sociétés sur leur revenu patrimonial.

Si l'organisme exerce une ou plusieurs activités lucratives en plus de ses activités non lucratives, il est en principe soumis à l'impôt sur les sociétés et à la TVA pour l'ensemble de son activité. Toutefois, des dispositifs limitant la portée de la taxation ont été mis en place lorsque les activités non lucratives sont significativement prépondérantes :

1° La franchise des impôts commerciaux : les organismes sans but lucratif, quelque soit leur chiffre d'affaires global, n'ont pas à soumettre leurs activités non lucratives aux impôts commerciaux si les conditions suivantes sont remplies :

- les activités non lucratives demeurent significativement prépondérantes ;
- l'organisme concerné exerce accessoirement des activités lucratives ;
- les recettes d'exploitation annuelles afférentes aux activités lucratives sont inférieures ou égales à **60 000 €**.

2° La sectorisation des activités lucratives : si ses activités lucratives ne sont pas prépondérantes, un organisme peut, sous certaines conditions, constituer, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, un secteur dit « lucratif ». L'imposition à l'impôt sur les sociétés de droit commun porte alors sur ce seul secteur.

Par ailleurs, les associations qui sont hors du champ de l'impôt sur les sociétés ou exonérées de cet impôt ne sont pas redevables de l'imposition forfaitaire annuelle.

Organismes à but non lucratif dont le siège est situé dans un Etat membre de l'Union européenne autre que la France : sans préjudice des stipulations conventionnelles ou des dispositions de droit interne équivalentes ou plus favorables dont ils peuvent solliciter l'application, les organismes à but non lucratif dont le siège est situé dans un Etat membre de l'Union européenne autre que la France, ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, sont soumis, au titre de leurs revenus de source française, au même régime fiscal que celui qui s'applique aux revenus de source française de même nature des organismes à but non lucratif dont le siège est situé en France. Le bénéfice de ce régime est subordonné au fait que l'organisme considéré justifie qu'il satisferait aux conditions requises pour bénéficier des dispositions du 5 de l'article 206 du CGI si son siège était situé en France. Il doit notamment démontrer le caractère désintéressé de sa gestion et le caractère significativement prépondérant de ses activités non lucratives.

chapitre premier

Critères d'exonération des organismes sans but lucratif

A. CRITÈRES D'APPRÉCIATION DE LA NON LUCRATIVITÉ

(BOI-IS-CHAMP-10-50)

1510-1

Pour apprécier si une association peut ne pas être soumise aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés, TVA, taxe professionnelle [ou à compter du 1^{er} janvier 2010, cotisation foncière des entreprises]), il convient de procéder à l'analyse suivante :

1. Examiner si la gestion de l'organisme est désintéressée ;

Si la gestion est intéressée, l'organisme est nécessairement soumis aux impôts commerciaux.

2. Si la gestion est désintéressée, examiner si l'organisme concurrence le secteur commercial ;
S'il ne concurrence pas le secteur commercial et que sa gestion est désintéressée, l'organisme n'est pas imposable.

3. Si la gestion est désintéressée et qu'il concurrence le secteur commercial, examiner si l'organisme exerce son activité selon des modalités de gestion similaires à celles des entreprises commerciales. Ce n'est que s'il exerce son activité selon des méthodes similaires à celles des entreprises commerciales, que l'organisme sera soumis aux impôts commerciaux de droit commun.

1510-2

L'organisme sans but lucratif est dans tous les cas soumis aux impôts commerciaux lorsqu'il entretient des relations privilégiées avec des entreprises qui en retirent un avantage concurrentiel.

1510-3

Un organisme dont l'activité principale est non lucrative, peut réaliser des opérations de nature lucrative, notamment dans le cas où l'organisme estime nécessaire à l'exercice de son activité non lucrative le développement d'une activité à caractère commercial.

Dans cette hypothèse, le caractère non lucratif d'ensemble de l'organisme n'est pas contesté si les opérations lucratives sont dissociables de l'activité principale non lucrative et si **l'activité non lucrative demeure significativement prépondérante**. L'absence de remise en cause du caractère non lucratif de l'activité principale de l'organisme suppose, de plus, que les opérations lucratives soient réalisées dans le cadre d'un secteur d'activité distinct ou d'une filiale. Dans ce cas, l'imposition est limitée aux seules opérations du secteur lucratif.

Toutefois, l'article 206-1 *bis* modifié du CGI prévoit une franchise des impôts commerciaux qui permet de ne pas remettre en cause le statut fiscal d'organisme sans but lucratif des associations, fondations et congrégations qui exercent des activités commerciales accessoires, sans qu'il soit nécessaire de constituer de secteur (cf. ci après n^{os} 1510-4 et suiv.).

Remarque : l'administration a apporté des précisions sur le régime fiscal de certains organismes ou de certaines opérations :

- mise à disposition d'installations et de places de port par les clubs de voile (RES N° 2005/32) ;
- Associations de gouvernance des pôles de compétitivité (RES N° 2007/52) ;
- Fédérations d'associations locales (RES N° 2005/12) ;

- Formation du personnel d'encadrement des centres de vacances (RES N° 2005/102) ;
- Associations foncières urbaines libres (RES N° 2005/101) ;
- Fédérations sportives et associations locales (RES N° 2005/91, N° 2005/92) ;
- Associations de tourisme social (RES N° 2005/90) ;
- Comités des œuvres sociales sous forme associative (RES N° 2005/89) ;
- Associations ayant pour activité la projection de films (RES N° 2005/88) ;
- Maisons des jeunes et de la culture (RES N° 2005/87) ;
- Organisation de centres de vacances par des associations (RES N° 2005/86) ;
- Organisation de séjours linguistiques par des associations (RES N° 2005/85) ;
- Centres d'accueil (RES N° 2005/84) ;
- Organisation de voyages scolaires éducatifs (RES N° 2005/83) ;
- Organisation d'un festival de musique (RES N° 2005/82) ;
- Aide à la mise en œuvre d'actions éducatives (RES N° 2005/81) ;
- Associations réalisant des actions éducatives scolaires (RES N° 2005/80) ;
- Associations ayant une activité de formation professionnelle (RES N° 2005/79) ;
- Centres internationaux de séjour appartenant à l'UCRIF (auberges de jeunesse) [RES N° 2005/78] ;
- Associations sportives scolaires (RES N° 2005/77) ;
- Agences d'urbanisme constituées sous forme associative et fédération (RES N° 2005/76) ;
- Activité d'hébergement et de restauration des auberges de jeunesse (RES N° 2005/75) ;
- Centres de loisirs sans hébergement gérés par des associations (RES N° 2005/74) ;
- Associations autonomes de solidarité laïque (RES N° 2005/73) ;
- Organisation de classes et séjours « Découverte » (RES N° 2005/72) ;
- Associations membres de l'INAVEM et du CLCJ (RES N° 2005/35) ;
- Associations de création artistique (RES N° 2008/25).

B. FRANCHISE DES IMPÔTS COMMERCIAUX¹

(BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20)

I. ORGANISMES CONCERNÉS

1510-4

Le dispositif ne s'applique qu'à certains organismes limitativement énumérés :

- les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 ;
- les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin ;
- les syndicats régis par les articles L 2131-1 à L 2136-2 du code du travail ;
- les fondations reconnues d'utilité publique ;
- les fondations d'entreprise ;
- les fonds de dotation ;
- les congrégations religieuses (y compris les établissements publics des cultes d'Alsace Moselle).

Il est également admis que la franchise des impôts commerciaux s'applique aux comités d'entreprise.

II. CONDITIONS D'APPLICATION DE LA FRANCHISE D'IMPÔT

1510-5

1. La gestion de l'organisme doit rester désintéressée (CGI art. 261-7-1°-d et annexe II, art. 242 B et 242 C).

Le caractère désintéressé de la gestion d'un organisme est avéré si les conditions suivantes sont remplies :

¹ En ce qui concerne la situation des associations, fondations et congrégations au regard de la TVA et de la taxe professionnelle[ou à compter du 1^{er} janvier 2010, cotisation foncière des entreprises], cf. respectivement n°s 2171 (TCA) et 6103 (IDL).

a. L'organisme doit, en principe, être géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation.

Toutefois, il est admis que le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme ne soit pas remis en cause si la rémunération brute mensuelle totale versée aux dirigeants de droit ou de fait n'excède pas les trois quarts du SMIC.

L'organisme peut également recourir à une main d'œuvre salariée. Cela étant, les rémunérations versées à ce titre ne doivent pas présenter un caractère excessif.

En outre, lorsqu'un organisme sans but lucratif décide que l'exercice des fonctions dévolues à ses dirigeants justifie le versement d'une rémunération, le caractère désintéressé de sa gestion n'est pas remis en cause si ses statuts et ses modalités de fonctionnement assurent sa transparence financière, l'élection régulière et périodique de ses dirigeants, le contrôle effectif de sa gestion par ses membres et l'adéquation de la rémunération aux sujétions effectivement imposées aux dirigeants concernés.

Cette disposition s'applique dans les conditions suivantes :

- l'un des organismes mentionnés ci-dessus peut rémunérer l'un de ses dirigeants uniquement si le montant annuel de ses ressources, majorées de celles des organismes qui lui sont affiliés et qui remplissent les conditions leur permettant de bénéficier de cette disposition, hors ressources issues des versements effectués par des personnes morales de droit public, est supérieur à **200 000 €**, en moyenne sur les trois exercices clos précédant celui pendant lequel la rémunération est versée ;
- un tel organisme peut rémunérer deux de ses dirigeants si le montant annuel de ses ressources, majorées de celles des organismes qui lui sont affiliés et qui remplissent les conditions leur permettant de bénéficier de cette disposition, hors ressources issues des versements effectués par des personnes morales de droit public, est supérieur à **500 000 €**, en moyenne sur les trois exercices clos précédant celui pendant lequel la rémunération est versée ;
- un tel organisme peut rémunérer trois de ses dirigeants si le montant annuel de ses ressources, majorées de celles des organismes qui lui sont affiliés et qui remplissent les conditions leur permettant de bénéficier de cette disposition, hors ressources issues des versements effectués par des personnes morales de droit public, est supérieur à **1 000 000 €**, en moyenne sur les trois exercices clos précédant celui pendant lequel la rémunération est versée ;
- un tel organisme peut verser des rémunérations dans le cadre de cette disposition uniquement si ses statuts le prévoient explicitement et si une décision de son organe délibérant l'a expressément décidé à la majorité des deux tiers de ses membres ;
- le montant des ressources hors ressources issues des versements effectués par des personnes morales de droit public, est constaté par un commissaire aux comptes ;
- le montant de toutes les rémunérations versées à chaque dirigeant au titre de cette disposition, ne peut en aucun cas excéder trois fois le montant du plafond visé à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale.

L'article 242 C de l'annexe II au CGI fixe les modalités d'application de ces dispositions.

b. L'organisme ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfice, sous quelque forme que ce soit.

c. Les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne doivent pas pouvoir être déclarés tributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports.

2. Les activités non lucratives de l'organisme doivent rester significativement prépondérantes

Toutefois, s'agissant des organismes syndicaux qui développent, conformément à leur objet, de manière significativement prépondérante, des activités lucratives non imposables en application de l'article 207-1-1^o bis du CGI, il est admis qu'ils puissent, sous réserve de conserver une gestion désintéressée, bénéficier, au regard de l'impôt sur les sociétés, du dispositif de franchise des impôts commerciaux pour leurs recettes lucratives imposables accessoires lorsque leur montant n'excède pas **60 000 €** par année civile.

3. Le montant des recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre des activités lucratives ne doit pas excéder 60 000 €.

Ce seuil s'apprécie par organisme, quel que soit le nombre de ses établissements. Ce seuil s'entend sans TVA, et s'apprécie par année civile.

Ne sont pas prises en compte pour l'appréciation de cette limite :

- les recettes d'exploitation retirées des activités non lucratives (notamment cotisations, aides de l'État et des collectivités locales pour la création d'emploi, dons et libéralités affectés au secteur non lucratif...);
- les recettes provenant de la gestion du patrimoine (loyers, intérêts...) notamment celles soumises aux taux réduits de l'IS en application de l'article 219 bis du CGI ;
- les recettes financières notamment celles tirées de la gestion active de filiales et des résultats de participations soumis à l'impôt sur les sociétés de droit commun ;
- les recettes exceptionnelles provenant d'opérations immobilières visées aux 7^o et 7^o bis de l'article 257 du CGI ;
- les autres recettes exceptionnelles (cessions de matériels, subventions exceptionnelles, ...);

- les recettes des six manifestations de bienfaisance et de soutien organisées dans l'année mentionnées au c. du 1^o du 7 de l'article 261 du CGI.

Les recettes susceptibles de bénéficier d'une autre mesure d'exonération doivent être prises en compte pour l'appréciation de ce seuil dès lors qu'elles relèvent d'une activité lucrative.

Précision : Sont réputées lucratives les activités de gestion et de capitalisation, par les fonds de dotation, de dons, droits et legs dont les fruits sont versés à des organismes autres que ceux mentionnés au premier alinéa du 1 *bis* de l'article 206 du CGI ou à des organismes publics pour l'exercice d'activités lucratives (CGI, art. 206-1 *bis*, 1^{er} alinéa).

III. MISE EN ŒUVRE DE LA FRANCHISE EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

1510-6

Le dispositif de la franchise des impôts commerciaux s'applique obligatoirement aux organismes qui réunissent les conditions de son application.

Les organismes qui bénéficient de cette franchise ne sont pas imposés à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun au titre de leurs activités lucratives accessoires non financières.

Les organismes qui bénéficient de la franchise des impôts commerciaux restent soumises, le cas échéant :

- à l'impôt sur les sociétés aux taux réduits prévu à l'article 206-5 du CGI sur leurs seuls revenus patrimoniaux (fonciers, agricoles, mobiliers) (cf. n^{os} 1511 et suiv.) ;
- à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun au titre des résultats de leurs activités financières lucratives et de leurs participations.

IV. CONSÉQUENCES DU NON-RESPECT DES CONDITIONS D'APPLICATION DE LA FRANCHISE EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

1510-7

Les organismes deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun à compter du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'une des trois conditions d'application de la franchise des impôts commerciaux n'est plus remplie. Les activités lucratives non financières ne sont plus exonérées.

C. EXONÉRATIONS D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS AU TITRE DE CERTAINES OPÉRATIONS OU ACTIVITÉS

1510-8

Des dispositions légales permettent à des organismes réputés sans but lucratif, mais qui ne satisfont pas à certains des critères de non lucrativité exposés aux n^{os} 1510-1 et 1510-2, de bénéficier en tout état de cause d'exonérations d'impôt sur les sociétés.

I. ORGANISMES EXONÉRÉS AU TITRE DE CERTAINES OPÉRATIONS

L'article 207-1-5^o *bis* du CGI dispose que les opérations exonérées de taxe sur la valeur ajoutée aux termes de l'article 261-7-1^o du CGI (cf. TCA n^o 2171), sont également exonérées d'impôt sur les sociétés. Cette exonération bénéficie aux organismes sans but lucratif, dont la gestion est désintéressée, dont l'activité ne constitue pas un prolongement de l'activité économique des membres et qui réalisent des opérations, placées dans le champ d'application de l'article 206-1 du CGI. Cette exonération s'applique :

- aux organismes qui rendent des services sportifs, éducatifs ou culturels à leurs membres, pour les opérations exonérées de taxe sur la valeur ajoutée ;
- aux six manifestations de soutien ou de bienfaisance visées à l'article 261-7-1^o-c du code général des impôts.

Bien que l'organisme soit exonéré de l'impôt sur les sociétés prévu à l'article 206-1 du code général des impôts, il demeure redevable de l'impôt sur les sociétés aux taux réduits prévu à l'article 206-5 du même code. Il en irait autrement si les revenus mentionnés à cet article ne pouvaient être dissociés de l'activité lucrative ainsi exonérée.

II. ORGANISMES EXONÉRÉS A RAISON DE LEUR ACTIVITÉ

1510-9

Il s'agit, notamment, des organismes qui organisent, avec le concours des communes ou des départements, des foires, des expositions, des réunions sportives et autres manifestations publiques correspondant à l'objet défini dans leurs statuts et présentant, du point de vue économique, un intérêt certain pour la commune ou la région, qui bénéficient de l'exonération prévue à l'article 207-1-5^o du CGI.

chapitre 2

revenus soumis à l'impôt sur les sociétés en application de l'article 206-5¹ du CGI

- 1511** Les établissements publics, autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que les associations et collectivités, non soumis à l'IS en vertu d'une autre disposition, à l'exception, d'une part, des fondations reconnues d'utilité publique et, d'autre part, des fonds de dotation dont les statuts ne prévoient pas la possibilité de consommer leur dotation en capital, sont assujettis à l'IS, aux taux prévus à l'article 219 *bis* du CGI, à raison des revenus patrimoniaux qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives(*). Sont qualifiés de revenus patrimoniaux, les revenus ci-après² :

A. REVENUS FONCIERS IMPOSABLES

- 1511-1** Il s'agit des revenus provenant de la location des immeubles bâtis ou non bâtis dont ces collectivités sont propriétaires et de ceux auxquels elles ont vocation en qualité de membres de sociétés immobilières transparentes.

Toutefois, échappent à cette imposition, les revenus des immeubles bénéficiant d'une exonération permanente de taxe foncière sur les propriétés bâties ou de taxe foncière sur les propriétés non bâties en vertu respectivement des articles 1382 et 1394 du CGI (cf. IDL n^{os} 6203 et suiv. et 6301 et suiv.), et des immeubles dont ces collectivités se réservent la jouissance.

Ces collectivités sont admises à déduire de la base globale imposable constituée par les revenus visés à l'article 206-5 du CGI, dans les mêmes conditions que les personnes physiques, les charges foncières afférentes aux immeubles historiques et assimilés dont elles se réservent la jouissance (cf. FP n^{os} 235 et suiv.).

B. BÉNÉFICES AGRICOLES IMPOSABLES

- 1512** Ces bénéfices agricoles sont ceux qui sont réputés tels par l'article 63 du CGI, lorsqu'ils sont réalisés par des personnes physiques (cf. FP n^o 302). Ils comprennent les profits provenant de l'exploitation forestière.

Ils devraient, en principe, être retenus pour leur montant exact. Il a cependant été admis, aussi bien pour les bénéfices de l'exploitation forestière que pour ceux procurés par l'exploitation de biens ruraux de toute nature, qu'ils pouvaient être évalués forfaitairement suivant les règles retenues pour l'impôt sur le revenu, sauf pour les collectivités imposables d'après leur bénéfice réel agricole en raison du montant de leurs recettes. Le choix du régime forfaitaire exige, de la part des collectivités, une option expresse qui revêt un caractère irrévocable.

Pour les exploitations forestières, les collectivités peuvent, quel que soit le montant des recettes de ces exploitations, demander à être imposées d'après le régime du forfait.

C. REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS IMPOSABLES

- 1513** Pour l'impôt sur les sociétés dû à raison des exercices clos à compter du 31 décembre 2009, sont imposables les revenus de capitaux mobiliers dont disposent les organismes sans but lucratif visés à l'article 206-5, lorsque ces revenus n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 119 *bis* du même code (CGI, art. 206-5-c).

Ce sont :

- les intérêts et produits des emprunts non visés à l'article 208 *ter* modifié du CGI ;
- les avances, prêts ou acomptes reçus en tant qu'associés de sociétés de capitaux (CGI, art. 111-a) ;
- les revenus de valeurs mobilières étrangères encaissés à l'étranger ou en France, sous réserve de l'application des conventions internationales (cf. n^o 1496) ;

1. Le fonds de réserve pour les retraites visés à l'article L 135-6 du code de la sécurité sociale est exonéré de l'impôt sur les sociétés prévu au 5 de l'article 206 du CGI.

2. Dispositions applicables pour l'impôt sur les sociétés dû à raison des exercices clos à compter du 31 décembre 2009.

- les dividendes¹ ;
- les produits des parts des fonds communs de créances y compris le boni de liquidation ;
En principe, les revenus de capitaux mobiliers doivent être compris dans la base imposable pour leur montant brut. Toutefois, des mesures de tempérament ont été prises en faveur :
 - des caisses d'épargne ;
 - des organismes sans but lucratif pour les intérêts perçus à raison de certains comptes sur livrets (CGI, art. 208 *ter* B) ;
 - des caisses locales de crédit agricole mutuel imposables dans les conditions de l'article 206-6-2° du CGI (CGI, art. 208 *ter* A).
 Sont exonérés les intérêts, arrérages et autres produits des emprunts non négociables contractés par les régions, départements, communes, syndicats de communes et établissements publics (CGI, art. 208 *ter*- b).

Remarque : les partis politiques sont passibles de l'IS, aux taux réduits prévus à l'article 219 *bis* modifié, dans les conditions prévues à l'article 206-5 du CGI pour les organismes sans but lucratif, au titre des revenus financiers provenant des placements effectués par les mandataires chargés de recueillir les fonds nécessaires à leur financement.

D. COMPENSATION ENTRE BÉNÉFICES ET DÉFICITS

1514

Les déficits fonciers et agricoles sont imputables et reportables sur l'ensemble des revenus soumis au régime spécial. Le report peut s'opérer sur les revenus des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement. En outre, ces déficits sont susceptibles, le cas échéant, d'être compensés avec les bénéfices provenant d'une activité lucrative.

Il est par ailleurs admis que les revenus soumis au régime spécial, quels que soient leur nature et leur taux d'imposition, puissent faire l'objet d'une compensation avec des déficits découlant d'une activité lucrative.

chapitre 3

déclarations à souscrire

1515

A compter du 1^{er} janvier 2009, les collectivités sans but lucratif sont tenues de souscrire une déclaration (modèle n° 2070) au titre des revenus patrimoniaux soumis aux taux réduits dans les trois mois de la clôture de l'exercice. Si l'exercice est clos le 31 décembre ou si aucun exercice n'est clos en cours d'année, cette déclaration est à déposer jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai. Elles sont tenues de souscrire la déclaration n° 2065 en raison des résultats des activités financières lucratives et des participations.

À cette déclaration est joint, le cas échéant, l'imprimé n° 2066 (cf. n° 1496).

Remarques :

1. Dans le cas où ces collectivités exercent, par ailleurs, une activité lucrative, elles sont tenues aux mêmes obligations que les sociétés passibles de l'IS au taux de droit commun (cf. n°s 1461 et suiv.).
2. Les associations établies en France sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de résultat, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger (CGI, art. 1649 A, al. 2).

chapitre 4

calcul et paiement de l'impôt

(CGI, art. 219 *bis*)

A. TAUX

1516

Les revenus des collectivités sans but lucratif visés à l'article 206-5 déterminés comme il est dit ci-dessus aux n°s 1511 et suiv., sont soumis à l'IS au taux réduit de 24 %.

1. Dispositions applicables pour l'impôt sur les sociétés dû à raison des exercices clos à compter du 31 décembre 2009.

Ce taux est ramené à 10 % :

- pour certains revenus des *caisses de retraite et de prévoyance*. (CGI, art. 219 *quater*),
- pour les produits des titres de créances négociables sur un marché réglementé en application d'une disposition législative particulière et non susceptibles d'être cotés¹
- aux revenus des titres émis depuis le 1^{er} janvier 1987 tels qu'ils sont définis aux articles 118, 119, 238 *septies* A, B et E du CGI (cf. FP n^{os} 605 et suiv. et ci-dessus n^o 1024-9) ;

Pour l'impôt sur les sociétés dû à raison des exercices clos à compter du 31 décembre 2009, ce taux est fixé à **15 %** pour les dividendes.

B. IMPUTATION DES CRÉDITS D'IMPÔT

- 1517** Les crédits d'impôt attachés aux revenus de valeurs mobilières étrangères sont imputables, sous certaines conditions (cf. n^o 1496), sur l'IS au taux réduit. En revanche, les crédits d'impôt représentés par la retenue à la source ne peuvent faire l'objet d'une telle imputation puisque les revenus correspondants ne sont pas compris dans les bases de l'impôt.

C. RECOUVREMENT

- 1518** L'impôt dû est à verser spontanément auprès du comptable des impôts du lieu de dépôt de la déclaration 2070. Ce versement n'est précédé d'aucun versement spontané d'acompte.

1. Ces titres comprennent les certificats de dépôts, les billets de trésorerie, les billets dénommés bons des institutions financières spécialisées, les bons du Trésor en compte courant et les bons des sociétés financières.

titre 6

règles applicables aux fiducies¹

(CGI, art. 238 *quater* A à 238 *quater* Q)

Instauré par la loi n° 2007-211 du 19 février 2007, le dispositif relatif à la fiducie a été élargi par l'article 18 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie. Désormais les personnes physiques et les personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent constituer une fiducie et les avocats peuvent avoir la qualité de fiduciaire.

Les adaptations du régime fiscal de la fiducie permettant cet élargissement du champ d'application ont été précisées par l'article 10 de l'ordonnance n° 2009-112 du 30 janvier 2009 portant diverses mesures relatives à la fiducie (*JO* du 31 janvier 2009). Ces nouvelles dispositions entrent en vigueur à compter du **1^{er} février 2009**. Les dispositions du présent titre sont celles applicables à compter de cette date. En ce qui concerne les règles applicables antérieurement, voir l'édition 2008 du précis de fiscalité, paragraphes 1519 et suiv.

chapitre premier

Constitution du patrimoine fiduciaire

(CGI, art. 238 *quater* A et 238 *quater* B)

1519

Pour l'application des dispositions du CGI, le constituant s'entend de la personne titulaire des droits représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire (CGI, art. 238 *quater* A).

Les profits ou les pertes ainsi que les plus ou moins-values résultant du transfert, réalisé en application d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du code civil, dans un patrimoine fiduciaire de biens et droits inscrits à l'actif du bilan du constituant de la fiducie ne sont pas compris dans le résultat imposable de l'exercice de transfert si les conditions suivantes sont réunies :

1° Le constituant exerce une activité relevant des articles 34 ou 35 du CGI, une activité agricole au sens de l'article 63 du même code, une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 du CGI ou une activité civile soumise à l'impôt sur les sociétés ;

2° Le constituant est désigné comme le ou l'un des bénéficiaires dans le contrat de fiducie ; les droits du constituant représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire sont inscrits au bilan du constituant ;

1. Pour l'application de ces règles, le constituant et le fiduciaire doivent être résidents d'un Etat de la Communauté européenne ou d'un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale en vue d'éliminer les doubles impositions qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (loi n° 2007-211 du 19 février 2007, art. 13).

3° Le fiduciaire doit respecter les engagements, pris dans le contrat de fiducie, suivants :

- a) Inscrire dans les écritures du patrimoine fiduciaire les biens ou droits transférés ainsi que les amortissements et provisions de toute nature y afférents ;
- b) Se substituer au constituant pour la réintégration des provisions et résultats afférents aux biens ou droits transférés dont la prise en compte avait été différée pour l'imposition de ce dernier ;
- c) Calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables qui ont été transférées dans le patrimoine fiduciaire d'après la valeur qu'elles avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures du constituant ;
- d) Réintégrer dans les bénéfices imposables au titre du patrimoine fiduciaire les plus ou moins-values dégagées lors du transfert de biens amortissables. La réintégration des plus-values est effectuée par parts égales, dans la limite de la durée initiale du contrat de fiducie, sur une période de quinze ans pour les constructions et les droits qui se rapportent à des constructions ainsi que pour les plantations et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une période au moins égale à cette durée. Cette période est de cinq ans dans les autres cas.

Toutefois, la cession d'un bien amortissable entraîne l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value afférente à ce bien qui n'a pas encore été réintégrée.

En contrepartie, les amortissements et les plus-values ultérieurs afférents aux éléments amortissables sont calculés d'après la valeur d'inscription dans les écritures du patrimoine fiduciaire ;

4° Les éléments autres que les immobilisations transférés dans le patrimoine fiduciaire doivent être inscrits dans les écritures du patrimoine fiduciaire pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures du constituant.

A défaut, le profit correspondant à la différence entre la valeur d'inscription dans les écritures du patrimoine fiduciaire de ces éléments et la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures du constituant est compris dans le résultat imposable de ce dernier au titre de l'exercice au cours duquel intervient le transfert dans le patrimoine fiduciaire.

1519-1

Les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé, amortissables ou non amortissables dans les conditions prévues à l'article 39 *duodecies* A du CGI.

Pour l'application du c du 3° du n° 1519, en cas de cession ultérieure de ces droits qui sont assimilés à des éléments non amortissables ou de cession du terrain, la plus-value est calculée d'après la valeur que ces droits avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures du constituant.

Ces dispositions s'appliquent aux droits afférents aux contrats de crédit-bail portant sur des éléments incorporels amortissables d'un fonds de commerce ou assimilé.

1519-2

Pour l'application du présent dispositif, les titres du portefeuille dont le résultat de cession est exclu du régime des plus ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 du CGI sont assimilés à des éléments non amortissables de l'actif immobilisé.

1519-3

Un décret précise, en tant que de besoin, les modalités d'application de l'article 238 *quater* B du CGI, notamment lorsque le constituant exerce une activité dont les résultats sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Chapitre 2

Résultat de la fiducie

(CGI, art. 238 *quater* C à 238 *quater* H)

1520

Le transfert dans un patrimoine fiduciaire de l'ensemble des éléments d'actif et de passif du constituant n'entraîne pas la cessation de son activité au sens des articles 201 et 202 lorsque ce transfert bénéficie des dispositions de l'article 238 *quater* B (CGI, art. 238 *quater* C).

Lorsque le transfert dans un patrimoine fiduciaire de biens ou droits bénéficie des dispositions de l'article 238 *quater* B, les reports d'imposition afférents aux biens ou droits transférés prévus à l'article 41, à l'article 93 *quater*, aux articles 151 *octies*, 151 *octies*A, 151 *octies* B et 151 *nonies* sont maintenus jusqu'à la date de cession des biens ou droits transférés ou jusqu'à la date de fin de l'opération de fiducie au sens de l'article 238 *quater* I (CGI, art. 238 *quater* D).

Les dispositions de l'article 238 *quater* B du CGI sont applicables au transfert dans un patrimoine fiduciaire de droit ou parts considérés, en application du I de l'article 151 *nonies*, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 238 *quater* E).

Lorsque les droits du constituant représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire sont inscrits à son bilan, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par le constituant.

Le constituant demeure personnellement soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés pour la part de bénéfice correspondant à ses droits représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire, proportionnellement à la valeur réelle de ces biens ou droits mis à la date du transfert dans le patrimoine fiduciaire.

Un décret précise, en tant que de besoin, les modalités d'application du présent article, notamment lorsque le constituant exerce une activité dont les résultats sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (CGI, art. 238 *quater* F).

Toute variation ou dépréciation du montant des droits du constituant représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire demeure sans incidence sur le résultat imposable du constituant (CGI, art. 238 *quater* G).

1520-1

Lorsque la détermination du régime d'imposition des résultats ou l'application des régimes d'exonération dépend du montant du chiffre d'affaires, le chiffre d'affaires provenant de la gestion du patrimoine fiduciaire s'ajoute à celui réalisé par le constituant. En cas de pluralité de constituants, le chiffre d'affaires est réparti proportionnellement à la valeur réelle du ou des biens ou droits mis en fiducie par chacun des constituants à la date à laquelle celui-ci a transféré des éléments dans le patrimoine fiduciaire (CGI, art. 238 *quater* H).

Chapitre 3

Fin de la fiducie

(CGI, art. 238 *quater* I à 238 *quater* K)

1521

En cas de cession ou d'annulation de tout ou partie des droits du constituant représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire, les résultats du patrimoine fiduciaire sont déterminés, à la date de cession ou d'annulation, dans les conditions prévues aux articles 201 et suivants du CGI et imposés au nom du cédant.

La différence entre le prix de cession et le prix de revient de ces droits n'a pas d'incidence sur le résultat imposable du cédant.

Ces dispositions s'appliquent également en cas de décès, de cessation ou de dissolution du constituant, en cas de résiliation ou d'annulation du contrat de fiducie ou lorsqu'il prend fin (CGI, art. 238 *quater* I).

1521-1

1) Les dispositions de l'article 238 *quater* I (cf. n° 1521) ne s'appliquent pas en cas de transfert des droits du constituant représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire réalisé dans le cadre d'une opération bénéficiant des dispositions prévues aux articles 41, 151 *octies*, 151 *octies* A ou 210 A du CGI (CGI, art. 238 *quater* J-I).

1521-2

2) Les dispositions de l'article 238 *quater* I (cf. n° 1521) ne s'appliquent pas lorsque, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, le constituant :

1° Société ou organisme placé sous le régime des sociétés de personnes défini aux articles 8 à 8 *ter* cesse totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur le revenu, ou s'il change son objet social ou son activité réelle ;

2° Personne morale mentionnée aux articles 238 *ter*, 239 *quater* A, 239 *quater* B, 239 *quater* C, 239 *quater* D, 239 *septies* et au I des articles 239 *quater* et 239 *quinquies* devient passible de l'impôt sur les sociétés ;

3° Cesse totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés.

1521-3

Les dispositions du n° 1521-2 s'appliquent à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables relatives aux droits dans la fiducie et que l'imposition des profits et des plus-values définis à l'article 238 *quater* B du CGI demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable au constituant (CGI, art. 238 *quater* J-II).

1521-4 Par exception aux dispositions visées au n° 1521, lorsque le contrat de fiducie prend fin, les profits ou les pertes ainsi que les plus ou moins-values résultant du transfert des biens ou droits du patrimoine fiduciaire au constituant ne sont pas compris dans le résultat imposable de l'exercice de transfert si les conditions suivantes sont réunies (CGI, art. 238 *quater* K) :

1° Le contrat de fiducie prend fin sans liquidation du patrimoine fiduciaire ;

2° Le constituant doit respecter les engagements suivants :

a) Inscrire à son bilan les biens ou droits transférés ainsi que les amortissements et provisions de toute nature y afférents ;

b) Se substituer au fiduciaire pour la réintégration des provisions et résultats afférents aux biens et droits transférés dont la prise en compte avait été différée pour l'imposition du patrimoine fiduciaire ;

c) Calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables qui lui ont été transférées d'après la valeur qu'elles avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures du patrimoine fiduciaire ;

d) Réintégrer dans ses bénéfices imposables les plus ou moins-values dégagées lors du transfert de biens amortissables. La réintégration des plus-values est effectuée par parts égales sur une période de quinze ans pour les constructions et les droits qui se rapportent à des constructions ainsi que pour les plantations et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une période au moins égale à cette durée. Cette période est de cinq ans dans les autres cas.

Toutefois, la cession d'un bien amortissable entraîne l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value afférente à ce bien qui n'a pas encore été réintégrée.

En contrepartie, les amortissements et les plus-values ultérieurs afférents aux éléments amortissables sont calculés d'après la valeur d'inscription à son bilan ;

3° Les éléments autres que les immobilisations doivent être inscrits au bilan du constituant pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures du patrimoine fiduciaire. A défaut, le profit correspondant à la différence entre la valeur d'inscription au bilan du constituant de ces éléments et la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures du patrimoine fiduciaire est compris dans le résultat imposable de ce dernier au titre de l'exercice au cours duquel intervient le retour des biens au constituant.

1521-5 Pour l'application du n° 1521-4, les engagements mentionnés au 2° du n° 1521-4 sont pris dans l'acte constatant le transfert des biens ou droits du patrimoine fiduciaire au constituant ou, à défaut, dans un acte sous seing privé ayant date certaine, établi à cette occasion.

1521-6 Les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé, amortissables ou non amortissables dans les conditions prévues à l'article 39 *duodecies* A du CGI.

Pour l'application du c du 2° du n° 1521-4, en cas de cession ultérieure des droits mentionnés ci-dessus qui sont assimilés à des éléments non amortissables ou de cession du terrain, la plus-value est calculée d'après la valeur que ces droits avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures du patrimoine fiduciaire.

Ces dispositions s'appliquent aux droits afférents aux contrats de crédit-bail portant sur des éléments incorporels amortissables d'un fonds de commerce ou assimilé.

1521-7 Pour l'application des n°s 1521-4 à 1521-6, les titres du portefeuille dont le résultat de cession est exclu du régime des plus ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 du CGI sont assimilés à des éléments non amortissables de l'actif immobilisé.

1521-8 Un décret précise, en tant que de besoin, les modalités d'application de l'article 238 *quater*-K, notamment lorsque le constituant exerce une activité dont les résultats sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Chapitre 4

Obligations déclaratives incombant au fiduciaire

(CGI, art. 238 *quater* L et 238 *quater* M)

1522 La fiducie fait l'objet d'une déclaration d'existence par le fiduciaire dans des conditions et délais fixés par l'article 344 M de l'annexe III au CGI.

Le fiduciaire est tenu aux obligations déclaratives qui incombent normalement aux sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI.

Chapitre 5

Régime de neutralité fiscale applicable aux différentes étapes de la fiducie

(CGI, art. 238 *quater* N à 238 *quater* Q)

- 1523** Lorsque le constituant d'une fiducie définie à l'article 2011 du code civil n'exerce pas une activité relevant des articles 34 ou 35, une activité agricole au sens de l'article 63, une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 ou une activité civile soumise à l'impôt sur les sociétés, le transfert de biens ou droits dans un patrimoine fiduciaire n'est pas un fait générateur d'impôt sur le revenu si les conditions suivantes sont réunies (CGI, art. 238 *quater* N) :
- 1° Le constituant est désigné comme le ou l'un des bénéficiaires dans le contrat de fiducie ;
- 2° Le fiduciaire inscrit, dans les écritures du patrimoine fiduciaire, les biens ou droits transférés pour leur prix ou valeur d'acquisition par le constituant.
- 1523-1** Lorsque les droits du constituant représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire ne sont pas inscrits au bilan d'une entreprise, le résultat de la fiducie est imposé au nom de chaque constituant pour la part de résultat correspondant à ses droits représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire, proportionnellement à la valeur vénale des biens ou droits mis en fiducie, appréciée à la date du transfert dans le patrimoine fiduciaire et la part de résultat correspondant aux droits du constituant est déterminée et imposée en tenant compte de la nature de l'activité de la fiducie (CGI, art. 238 *quater* O).
- 1523-2** En cas de transmission à titre onéreux de tout ou partie des droits du constituant représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire qui ne sont pas inscrits au bilan d'une entreprise, les résultats du patrimoine fiduciaire sont déterminés, à la date de la transmission, dans les conditions prévues aux articles 201 et suivants et imposés au nom du cédant selon les règles prévues à l'article 238 *quater* N du CGI.
- La différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition de ces droits n'a pas d'incidence sur les revenus imposables du cédant.
- Ces dispositions s'appliquent également en cas de décès du constituant, de résiliation ou d'annulation de l'opération de fiducie ou lorsqu'elle prend fin (CGI, art. 238 *quater* P).
- 1523-3** Lorsque le constituant n'exerce pas une activité relevant des articles 34 ou 35 du CGI, une activité agricole au sens de l'article 63 du même code, une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 du CGI ou une activité civile soumise à l'impôt sur les sociétés, et par exception aux dispositions du II de l'article 238 *quater* P du même code, le transfert de biens ou droits du patrimoine fiduciaire dans le patrimoine du constituant n'est pas un fait générateur d'impôt sur le revenu, lorsque l'opération de fiducie prend fin sans liquidation du patrimoine fiduciaire et que le constituant prend, dans l'acte constatant le transfert, l'engagement de déterminer, en cas de cession ultérieure des biens ou droits concernés, les plus ou moins-values et, plus généralement, les gains ou pertes par référence (CGI, art. 238 *quater* Q) :
- 1° Si le titulaire des droits représentatifs des biens ou droits du patrimoine fiduciaire est le constituant initial, au prix ou à la valeur d'acquisition par ce dernier des biens ou droits, lorsque ces biens ou droits ont fait l'objet d'un transfert dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 *quater* N du CGI, et au prix d'acquisition du ou des biens ou droits par la fiducie pour les autres biens ou droits ;
- 2° Si le titulaire des droits représentatifs des biens ou droits du patrimoine fiduciaire n'est pas le constituant initial, à la valeur des biens ou droits à la date d'acquisition de ses droits au titre de la fiducie ou, pour les biens ou droits qui sont entrés dans le patrimoine fiduciaire après l'acquisition de ses droits, au prix d'acquisition de ces biens ou droits par la fiducie.

TROISIÈME PARTIE

régime de la distribution

1550

Les bénéfices des **sociétés et autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés** supportent une double imposition résultant de la distinction faite par la loi entre la **réalisation** de ces bénéfices et leur **distribution** effective aux actionnaires ou associés. En effet, les bénéfices sont soumis tout d'abord à l'IS lors de leur réalisation ; ils sont ensuite assujettis, au moment de leur distribution, à l'impôt sur le revenu ou à l'IS entre les mains de leurs bénéficiaires.

La taxation à l'impôt sur le revenu des différentes catégories de revenus de capitaux mobiliers et notamment les nouvelles modalités d'imposition des revenus distribués perçus par les personnes physiques à compter du 1^{er} janvier 2005 est exposée dans le livre I « fiscalité directe des personnes » (cf. FP nos 625 et suiv.). La présente partie traite des revenus de capitaux mobiliers au regard des différentes natures de distributions effectuées par les sociétés françaises ou étrangères.

L'étude porte, d'une part, sur le régime général (titre 1) et, d'autre part, sur divers régimes particuliers (titre 2).

titre 1

régime général

chapitre premier

distributions effectuées par les sociétés françaises (CGI, art. 108 à 115 *ter* ; BOI-RPPM-RCM)

A. DÉFINITION ET DÉTERMINATION DES REVENUS DISTRIBUÉS

(BOI-RPPM-RCM-10-20-10)

- 1551** Les distributions imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sont celles qui sont réalisées par :
- les sociétés et autres collectivités assujetties obligatoirement à l'impôt sur les sociétés (cf. n^{os} 1402, 1403, 1404-4 et 1405) ;
 - les sociétés qui ont opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés (cf. n^{os} 1404, 1404-2 et 1404-4) ;
 - les collectivités qui seraient normalement passibles de l'IS, mais qui en sont expressément exonérées par les articles 207 à 208 *sexies* du CGI (cf. n^{os} 1413 et suiv.).

I. DÉFINITION DES REVENUS DISTRIBUÉS

- 1552** Selon l'article 109-1 du CGI, sont considérés comme des revenus distribués :
1. Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;
 2. Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices.
- 1553** **1. Répartitions de bénéfices** (CGI, art. 109-1-1^o). Lorsque les bénéfices des sociétés ou personnes morales définies au n^o 1551 sont transférés hors du patrimoine social, les attributaires de cette distribution sont considérés, en principe, comme percevant un revenu imposable. L'article 109-1-1^o du CGI institue une **présomption de distribution** des bénéfices qui ne demeurent pas investis dans l'entreprise. Cette présomption légale a une portée générale et s'applique aux bénéfices qui, sans donner lieu à une distribution apparente, sont en fait transférés, soit aux associés et actionnaires, soit, dans certains cas, selon la jurisprudence du Conseil d'État, à des tiers (en effet la qualité d'associé, d'actionnaire ou de porteur de parts n'est exigée que lorsque les sommes ou valeurs distribuées n'ont pas été prélevées sur les bénéfices).
- 1554** Les **bénéfices** visés à l'article 109-1-1^o du CGI s'entendent, selon les termes de l'article 110 du même code, de ceux qui ont été **retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés**. Leur montant tient compte, le cas échéant, des rehaussements apportés aux bénéfices déclarés.

Ces bénéfices doivent, en outre, subir certaines **corrections** afin de dégager les résultats d'ensemble de l'entreprise pour la période d'imposition considérée.

C'est ainsi que les bénéfices retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés doivent être **augmentés** de ceux légalement exonérés dudit impôt. Il s'agit notamment :

- de la fraction des revenus de valeurs mobilières encaissés par une société mère de ses filiales et qui a été retranchée du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés en application de l'article 216 du CGI (cf. n° 1445) ;
- des bénéfices réalisés dans les établissements situés hors de France et de la fraction des résultats provenant des exploitations situées dans les départements d'outre-mer, exonérée d'impôt sur les sociétés ;
- de l'abattement sur le bénéfice imposable des entreprises nouvelles (cf. n°s 1831 et suiv.).

Le bénéfice fiscal est **diminué** :

- des sommes payées au titre de l'impôt sur les sociétés et, d'une manière générale, de tous les impôts qui ne sont pas admis dans les charges déductibles ;
- des pertes subies dans les établissements exploités hors de France ;
- des amendes et pénalités de toute nature qui ne sont pas admises en déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés (cf. n° 1049) ;
- des bénéfices réalisés au cours d'exercices antérieurs, et qui, n'ayant pas été imposés lors de leur réalisation, sont pour une cause quelconque fiscalement rattachés à l'exercice considéré.

1555

Le montant global des bénéfices distribués est calculé en retranchant des bénéfices imposables ainsi corrigés les **sommes qui, prélevées sur ces bénéfices, ont été incorporées au capital ou mises en réserves**. Les bénéfices incorporés au capital font l'objet de décisions des organes délibérants des sociétés. Quant aux réserves, il s'agit de la réserve légale, des réserves statutaires, du report bénéficiaire à nouveau ainsi que des provisions et amortissements qui ont supporté l'impôt sur les sociétés.

1556

2. Répartitions de sommes ou valeurs non prélevées sur les bénéfices (CGI, art. 109-1-2°). Sont considérées comme revenus distribués les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices, à condition que l'administration en apporte **la preuve** (cf., toutefois, n° 1568).

L'article 109-1-2° du CGI permet notamment d'imposer, lorsque la preuve de leur distribution ou de leur appréhension par les associés, actionnaires ou porteurs de parts est apportée :

- les sommes correspondant aux rectifications opérées en cas d'exercices déficitaires, qui n'ont pas entraîné une imposition effective à l'impôt sur les sociétés mais ont abouti seulement à l'annulation ou à la réduction des déficits déclarés ;
- les détournements et prélèvements, effectués par un associé, de sommes appartenant à la société ;
- la prise en charge par la société de travaux ou d'achats effectués pour l'usage personnel d'un associé, etc.

Le caractère de revenus distribués doit être également reconnu, en vertu des dispositions de l'article 109-1-2° du CGI, à toutes les sommes n'ayant pas le caractère de charges déductibles qui sont attribuées à des associés, sans qu'il y ait lieu de rechercher si ces sommes ont été ou non soumises à l'impôt sur les sociétés, quel que soit le motif de cette non imposition (résultats déficitaires, exonération de fait, etc.).

II. DÉTERMINATION DES REVENUS DISTRIBUÉS

La détermination des revenus distribués est assurée en deux phases :

- le calcul de la masse des revenus distribués (CGI, art. 109 à 115 *ter*) ;
- le calcul des revenus individuels (CGI, art. 116 et 117).

1557

1. Calcul de la masse des revenus distribués (CGI, art. 109-1-2°, alinéa 2). En principe, les revenus distribués sont déterminés, pour chaque période retenue pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, selon une méthode synthétique fondée sur la comparaison des bilans de clôture de cette période et de la période précédente.

Mais, en pratique, les revenus distribués sont déterminés selon les règles fixées par les articles 109 à 115 du CGI. Les sociétés sont tenues de déclarer toutes les sommes qu'elles ont distribuées au sens de ces derniers articles.

1558

2. Calcul des revenus individuels. Les personnes morales passibles de l'IS doivent fournir, en même temps que la déclaration des résultats, un état indiquant les bénéfices répartis à chacun des associés, actionnaires ou porteurs de parts, ainsi que les sommes ou valeurs présentant le

caractère de revenus distribués mises à leur disposition au cours de la période retenue pour l'assiette de l'IS. Les revenus distribués ouvrant droit à l'abattement de 40 % prévu à l'article 158-3-2° du CGI et ceux qui n'y ouvrent pas droit doivent être indiqués distinctement (CGI, art. 223-2-2° et ann. IV, art. 23 H et 23 I).

1559 3. Comparaison à effectuer. En principe, il doit exister une concordance absolue, pour une période d'imposition donnée, entre la masse des revenus distribués et le total des revenus individuels déclarés.

Lorsque la masse des revenus distribués excède le montant total des revenus individuels, la société est invitée à fournir, dans un délai de 30 jours, toutes indications sur les bénéficiaires de l'excédent de distribution (cf. n° 1571).

B. CLASSIFICATION DES REVENUS DISTRIBUÉS

I. PRODUITS DES ACTIONS ET PARTS SOCIALES

(BOI-RPPM-RCM-10-20-20-10)

1560 Cette première catégorie résulte de la définition générale de l'article 109-1-1° du CGI qui considère comme revenus distribués tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital.

Les produits des actions et parts sociales comprennent notamment :

- les dividendes, intérêts, arrrages et tous autres produits des actions de toute nature et des parts de fondateur, distribués par les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions ;
- les produits des parts des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes ;
- les produits des parts d'intérêt des sociétés en nom collectif lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux ;
- les produits des parts des commanditaires dans les sociétés en commandite simple ;
- les revenus distribués par les sociétés civiles assujetties à l'impôt sur les sociétés en raison de leur forme ou de leur objet (cf. n° 1403) ;
- les produits des parts d'intérêt distribués par les sociétés en participation n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, aux associés autres que ceux indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration ;
- les produits des parts d'intérêt des commandités dans les sociétés en commandite simple et, dans les sociétés en participation, des associés indéfiniment responsables et connus de l'administration, lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

Il est rappelé (cf. n°s 1551 et suiv.) que seules les distributions effectuées par les personnes morales passibles de l'IS à titre obligatoire ou sur option ou expressément exonérées dudit impôt sont imposables, au nom des bénéficiaires, au titre des revenus mobiliers (CGI, art. 108). Ne constituent donc pas des revenus de capitaux mobiliers :

- les produits des parts d'intérêt des associés des sociétés en nom collectif et des commandités dans les sociétés en commandite simple, sauf option de ces sociétés pour le régime fiscal des sociétés de capitaux ;
- les revenus distribués par les sociétés civiles non passibles de l'impôt sur les sociétés ;
- les produits des parts de sociétés à responsabilité limitée de caractère familial ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes ;
- les distributions des sociétés immobilières de copropriété bénéficiant de la « transparence fiscale », même si ces sociétés sont constituées sous la forme de sociétés de capitaux.

1561 La distribution est imposable **quelle que soit la forme** sous laquelle elle est opérée. Le plus souvent, il s'agit d'un paiement en espèces, mais elle peut aussi résulter d'une opération telle que l'inscription de sommes au crédit des comptes courants des associés (même si les bénéficiaires ne font pas de prélèvements sur ces comptes), ou le paiement en l'acquit des actionnaires de sommes dont ceux-ci sont débiteurs envers des tiers. La distribution peut aussi résulter de l'octroi d'avantages en nature¹ (par exemple, distribution aux actionnaires d'une société de produits de son activité ; attribution gratuite ou à prix réduit de titres figurant dans le portefeuille de la société).

La distribution peut également revêtir une **forme indirecte ou déguisée**. C'est ainsi qu'il convient de considérer comme impliquant des distributions imposables, notamment : la cession aux associés de biens sociaux pour un prix inférieur à leur valeur réelle ; la vente de biens quelconques par les associés à la société pour un prix supérieur à la valeur réelle ; les rémunérations allouées pour de prétendus services salariés non justifiés ; l'utilisation par un

1. Voir toutefois l'exception figurant au n° 1590.

associé, pour son usage privé, de véhicules ou d'autres biens appartenant à la société ou pris en location par celle-ci ; la prise en charge par la société de dettes ou charges incombant normalement aux associés, etc.

1562

1565

II. AVANCES, PRÊTS OU ACOMPTES

(CGI, art. 111- a ; BOI-RPPM-RCM-10-20-20-20)

1566

L'article 111- a du CGI établit une présomption de distribution en ce qui concerne les sommes mises à la disposition des associés, directement ou par personnes ou sociétés interposées, à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes, prélevées ou non sur les bénéficiaires.

Mais le redevable peut combattre cette présomption en apportant la preuve contraire. En outre, lorsque les sommes qui ont été soumises à l'impôt en application de cette disposition sont effectivement remboursées à la société, l'impôt perçu antérieurement peut être restitué.

1567

1. La présomption de distribution. Elle s'applique à tous les associés des sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de capitaux, que les avances et prêts aient été consentis directement ou par personnes ou sociétés interposées.

Dans le cas d'avances ou de prêts consentis par voie d'inscriptions au compte courant de l'associé, la présomption de distribution s'apprécie à la date de leur mise à la disposition effective de celui-ci et l'impôt est établi au titre de la période d'imposition à l'impôt sur le revenu (ou à l'impôt sur les sociétés) du bénéficiaire englobant cette date. Toutefois, la taxation des revenus distribués à la date de clôture de l'exercice reste possible si le service ne dispose pas d'éléments suffisants pour apprécier la date réelle d'appréhension de la distribution.

Les opérations ainsi visées peuvent revêtir les formes les plus diverses. C'est ainsi que des décisions jurisprudentielles se sont fondées sur l'article 111- a pour admettre l'existence d'une distribution dans les cas suivants :

- billet à ordre au porteur, souscrit par un associé, auquel la société a donné son aval et dont elle a réglé le montant pour le compte du souscripteur, alors que cette avance n'a pas été remboursée par le bénéficiaire au cours de l'exercice considéré ;

- avances consenties à un associé gérant majoritaire d'une société par l'intermédiaire d'une banque. En l'espèce, cet associé avait tiré des chèques en vue de l'acquisition de biens personnels alors que son compte n'était pas approvisionné, les intérêts des sommes correspondantes étant, par ailleurs, prélevés par la banque sur ceux qu'elle devait elle-même à la société à raison des fonds déposés par cette dernière.

1568

2. La preuve contraire. Elle consiste, pour le contribuable, à démontrer que l'opération en cause ne présente pas le caractère d'une distribution exceptionnelle ou anticipée de produits sociaux. Cette preuve a été considérée comme rapportée dans les cas ci-après :

- existence d'un acte écrit, préalable ou concomitant à la remise des fonds, correspondant à un prêt régulièrement enregistré dans les écritures sociales, prévoyant le versement d'intérêts normaux et fixant les modalités de remboursement de la dette ;

- avances consenties dans le cadre d'opérations commerciales normales exclusives de tout avantage consenti à un associé en tant que tel (par exemple, acomptes versés par une société sur le prix de marchandises qui lui sont vendues par un associé) ;

- avances faites dans l'intérêt de la société (par exemple, prélèvements effectués par un associé-gérant sur les disponibilités sociales, lorsqu'il est établi que les sommes correspondantes étaient destinées à l'acquisition de valeurs mobilières pour le compte de la société) ;

- prêts ou avances consentis en vue de la construction d'une maison d'habitation à un employé actionnaire, dans les mêmes conditions qu'aux autres salariés de l'entreprise ;

- avances non constatées par un acte de prêt, mais se trouvant remboursées antérieurement, soit à la clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été consenties, soit à la vérification effectuée par l'administration ;

- avances non constatées dans un acte de prêt, lorsque le contribuable apporte des justifications confirmées par les écritures comptables de la société ;

- avances accordées à des associés qui sont par ailleurs créanciers de la société, dans la mesure où les associés peuvent exciper d'un cas de compensation légale opérant l'extinction des dettes réciproques.

1569

3. Restitution d'impôts (CGI, art. 111- a, alinéa 2 et ann. III, art. 49 *bis* à 49 *sexies*).

Lorsque des avances, prêts ou acomptes précédemment considérés comme des revenus distribués sont remboursés à la personne morale qui les avait versés, la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est restituée aux bénéficiaires ou à leurs ayants cause.

Le montant de l'impôt à restituer est égal à la différence entre, d'une part, l'impôt régulièrement liquidé et effectivement acquitté, à l'exclusion des pénalités et, d'autre part, le même impôt à nouveau liquidé en déduisant la fraction de l'acompte, de l'avance ou du prêt qui a fait l'objet du remboursement.

La demande de restitution doit être adressée au directeur des services fiscaux au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle le remboursement a été opéré.

Cette demande doit mentionner tous les renseignements nécessaires au calcul de la restitution et être accompagnée d'une attestation du comptable justifiant du paiement de l'impôt dont la restitution est demandée.

III. RÉMUNÉRATIONS ET DISTRIBUTIONS OCCULTES

(CGI, art. 111- c, 117 et 1759 ; BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40)

1570

Les rémunérations et avantages occultes sont considérés comme des revenus distribués, qu'ils soient ou non prélevés sur les bénéfices (CGI, art. 111- c).

Dans la pratique, ces revenus peuvent revêtir deux aspects différents :

- *rémunérations occultes* : figurant régulièrement dans les charges comptables de la société, elles rémunèrent, en principe, une fonction, un service ou un prêt. Elles bénéficient, en règle générale, à des tiers dont l'identité n'est pas révélée par l'entreprise ;
- *distributions occultes* : elles ne figurent pas en comptabilité et, le plus souvent, résultent de dissimulations de recettes. Elles bénéficient généralement aux associés.

Les régimes fiscaux de ces deux formes de distribution sont cependant identiques. En particulier, les rémunérations et distributions occultes ne sont pas admises en déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Elles sont placées hors du champ d'application de la retenue à la source et sont exclues du champ de l'abattement de 40 %.

Il est précisé qu'à compter de l'imposition des revenus de 2006, le montant des rémunérations et avantages occultes mentionnés à l'article 111-c du CGI, retenus pour le **calcul de l'impôt sur le revenu**, est multiplié par **1,25** (CGI, art. 158-7).

1571

1. Procédure prévue à l'article 117 du CGI. Il doit exister une concordance absolue, pour une période d'imposition donnée, entre la masse des revenus distribués et le total des revenus individuels déclarés par la personne morale. En effet, la masse des revenus distribués, déterminée conformément aux règles fixées par les articles 109 à 115 *quinquies* du CGI (cf. n^{os} 1551 et suiv.), est considérée comme répartie entre les attributaires, pour l'évaluation du revenu de chacun d'eux, à concurrence des chiffres indiqués dans la déclaration fournie par la personne morale.

Lorsque la masse des revenus distribués excède le montant total des distributions tel qu'il résulte des déclarations de la personne morale, celle-ci est invitée à fournir à l'administration, dans un **délai de trente jours** toutes indications complémentaires sur les bénéficiaires de l'excédent de distribution (CGI, art. 117).

La demande de désignation effectuée par l'administration doit comporter la **mention explicite du délai de trente jours** impartis à la société pour y déferer ; la demande doit exposer clairement et sans ambiguïté les conséquences du refus ou l'absence de réponse dans le délai de trente jours ; les questions posées à l'appui de la demande de désignation doivent être précises et complètes.

Dans les trente jours de la notification, la société doit indiquer par écrit de manière explicite, non seulement l'identité des bénéficiaires, mais aussi les dates de versement et le montant des sommes allouées à chacun d'eux.

La désignation des bénéficiaires de la distribution constitue, pour l'administration, une simple information non opposable aux personnes désignées. Par suite, si les intéressés n'ont pas accepté personnellement et de façon expresse les rehaussements les concernant, il appartient au service d'apporter la preuve qu'ils ont bien appréhendé les sommes litigieuses.

L'exigence du contreseing de la réponse de la société par les personnes désignées comme étant les bénéficiaires des distributions est dépourvue de base légale ou réglementaire ; aussi le service doit se limiter à user strictement de la procédure de l'article 117 du CGI telle qu'elle est définie par la loi et la jurisprudence.

Remarque : pour donner son plein effet à la prorogation du délai de réponse de 30 à 60 jours prévu au deuxième alinéa de l'article L. 57 du LPF, le contribuable qui entend solliciter cette

prorogation pour répondre aux rectifications qualifiées de revenus distribués peut disposer de cette prorogation pour désigner les bénéficiaires de ces distributions.

1572 2. Conséquence du défaut de réponse. En cas de défaut de réponse, l'article 1759 du CGI prévoit l'application d'une amende (cf. RC n° 7303).

1573

IV. AUTRES DISTRIBUTIONS EN COURS DE SOCIÉTÉ

1574 1. Sommes ou valeurs attribuées aux porteurs de parts bénéficiaires ou de fondateur au titre du rachat de ces parts (CGI, art. 111- b). Le prix de rachat est considéré comme un revenu distribué dans la mesure où il excède la valeur originaires des parts. Mais le rachat des parts n'est pas imposable lorsqu'il est effectué par remise gratuite aux porteurs de ces parts d'actions émises en représentation d'une incorporation de réserves au capital social.

1575 2. Amortissement du capital. Cette opération qui consiste à rembourser le montant des actions et parts sociales au moyen de fonds prélevés sur les bénéfices sociaux, sans entraîner de réduction du capital au bilan, doit être considérée comme donnant lieu à une distribution imposable, sous réserve des dispositions particulières prévues en faveur des sociétés concessionnaires.

A la liquidation de la société, la reprise du capital amorti (actions de jouissance) s'effectue, en principe, en franchise d'impôt (CGI, art. 112-3°- b et 159-1 ; cf. n° 1586).

1576 3. Rémunérations excessives (CGI, art. 111- d). En application de l'article 39-1-1° du CGI, les rémunérations ne sont admises en déduction des résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu (cf. n° 1033). La fraction de ces rémunérations considérée comme exagérée est réintégrée dans les bases de l'IS et corrélativement considérée comme un revenu distribué.

Il est précisé qu'à compter de l'imposition des revenus de 2006, le montant des revenus distribués mentionnés à l'article 111-d du CGI, retenus pour le calcul de l'impôt sur le revenu, est multiplié par **1,25** (CGI, art. 158-7).

1577 4. Dépenses de caractère somptuaire (CGI, art. 111- e). Les dépenses de caractère somptuaire visées aux 1^{er} et 5^e alinéas de l'article 39-4 du CGI sont exclues des charges déductibles pour la détermination des bases de l'IS (cf. n° 1030). Ces dépenses et charges sont considérées comme des revenus distribués.

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés doivent déclarer sur l'état des répartitions de bénéfices prévu à l'article 23 H de l'annexe IV au CGI l'identité des personnes au profit desquelles les dépenses somptuaires ont été exposées, ainsi que la nature et la valeur des avantages accordés.

Si l'identité des bénéficiaires n'est pas révélée à l'administration, la société doit acquitter, à raison des distributions correspondantes, une amende calculée suivant les règles prévues pour les distributions occultes (cf. RC n° 7303).

Il est précisé qu'à compter de l'imposition des revenus de 2006, le montant des revenus distribués mentionnés à l'article 111-e du CGI, retenus pour le calcul de l'impôt sur le revenu, est multiplié par **1,25** (CGI, art. 158-7).

1578 5. Intérêts excédentaires alloués aux associés. Les intérêts déductibles des bases imposables de la société versante, dans les conditions définies par les articles 39-1-3° et 212 du CGI (cf. n° 1064-2), constituent, pour le bénéficiaire, des revenus de créances, dépôts et comptes courants (cf. FP n° 607). Par contre, les intérêts excédentaires, exclus des charges déductibles de la société, sont considérés comme des produits d'actions ou de parts sociales, même en l'absence de solde bénéficiaire taxable à l'impôt sur les sociétés.

1579 6. Frais généraux divers rapportés aux bénéfices imposables. Ils sont considérés en principe comme des revenus distribués. Tel est le cas, en règle générale, des dons et subventions réintégrés dans les bases de l'IS (cf. nos 1060 et suiv., 1422). Il existe cependant de nombreuses exceptions qui concernent notamment l'IS et les pénalités d'assiette.

1580 7. Rehaussements des résultats déclarés (CGI, art. 109 ; ann. II, art. 47). Les sommes correspondant aux rehaussements apportés aux résultats déclarés, à la suite d'un contrôle fiscal, constituent en principe des revenus distribués *dans la mesure où elles ne sont pas demeurées investies dans l'entreprise* (il s'ensuit que les sommes correspondant à la réintégration fiscale d'amortissements, de provisions ou au rehaussement de l'évaluation des valeurs d'exploitation ne représentent pas des revenus distribués).

Dans la pratique, trois cas peuvent être distingués :

1^{er} cas. - *Le rehaussement a pour effet d'augmenter un résultat bénéficiaire déjà déclaré.* Le complément de bénéfice taxable à l'impôt sur les sociétés est alors réputé distribué en application de la présomption légale de distribution instituée par l'article 109-1-1^o du CGI (cf. n^{os} 1553 et suiv.).

2^e cas. - *Le rehaussement aboutit à substituer à un déficit déclaré un solde bénéficiaire :*

1. La présomption de distribution s'applique uniquement à concurrence de la fraction du rehaussement effectivement cotisée à l'impôt sur les sociétés.
2. La fraction du rehaussement ayant annulé le déficit déclaré n'est susceptible d'être taxée au titre des revenus distribués que si le service apporte la preuve de l'appréhension par les **associés** des sommes ainsi réintégréées (CGI, art. 109-1-2^o).

3^e cas. - *Le rehaussement aboutit simplement à annuler ou à réduire le déficit déclaré.* Les sommes réintégréées ne peuvent être considérées comme distribuées que si la preuve visée au *b* ci-dessus est apportée par l'Administration.

Il est précisé qu'à compter de l'imposition des revenus de 2006, le montant des revenus distribués mentionnés à l'article 109 du CGI qui sont réputés distribués à la suite d'une rectification des résultats de la société distributrice, retenus pour le calcul de l'impôt sur le revenu du bénéficiaire, est multiplié par **1,25** (CGI, art. 158-7).

V. JETONS DE PRÉSENCE ET AUTRES RÉMUNÉRATIONS ALLOUÉS PAR LES SOCIÉTÉS ANONYMES

(CGI, art. 117 *bis*)

1581 Les jetons de présence et toutes autres rémunérations alloués, à quelque titre que ce soit, aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance par les sociétés anonymes sont considérés, en principe, comme des revenus de capitaux mobiliers.

1582 Il en va toutefois différemment lorsque ces rémunérations présentent le caractère de salaires, de bénéfices non commerciaux ou de redevances de propriété industrielle (cf. FP, n^{os} 272 et 411).

Toutefois, lorsque le montant total de la rémunération versée à un dirigeant excède la rétribution normale des fonctions effectivement exercées, la fraction excédentaire de cette rémunération n'est pas déductible du bénéfice imposable de la société (art. 39-1-1^o du CGI) et doit être taxée au nom du bénéficiaire à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers **au titre des « revenus distribués »** (cf. n^o 1576).

1583 Les rémunérations suivantes relèvent de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers :

- jetons de présence ordinaires versés aux administrateurs en leur qualité de membres du conseil d'administration ou aux membres du conseil de surveillance et déductibles dans certaines limites du bénéfice imposable de la société¹ ;
- jetons de présence spéciaux¹ alloués à certains administrateurs en tant que membres du comité consultatif et déductibles dans certaines limites du bénéfice imposable de la société.
- rémunérations allouées au président et au vice-président d'un conseil de surveillance en application de l'article 138 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales (RM Labbé, JO Débats AN du 5 mars 1990, n^o 14652).

Remarques :

1. Les jetons de présence ordinaires ou spéciaux alloués aux administrateurs n'ouvrent pas droit au bénéfice de l'avoir fiscal.
2. Les rémunérations visées ci-dessus qui présentent le caractère de revenus mobiliers doivent, le cas échéant, donner lieu à la retenue à la source prévue à l'article 119 *bis*-2 du CGI, lorsque le bénéficiaire n'a pas son domicile fiscal ou son siège en France (cf. n^{os} 1605 et suiv.).
3. Les jetons de présence des représentants du personnel au sein des conseils d'administration ou de surveillance de sociétés privatisées abandonnés à leur organisation syndicale ne sont pas soumis à l'impôt au nom des représentants à condition :
 - que l'abandon porte sur l'intégralité des jetons de présence ;
 - que l'abandon soit consenti dès la prise de fonction de l'intéressé et pour la durée de son mandat ;
 - que la rémunération en cause soit directement versée à l'organisation syndicale.

1. Il est rappelé que le montant global des jetons de présence alloués aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes n'est déductible, pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, que dans certaines limites (cf. n^o 1037-1). Mais, il est admis que la réintégration de la fraction excédentaire des jetons de présence porte par priorité sur les jetons déjà taxables dans la catégorie des revenus mobiliers.

VI. DISTRIBUTIONS CONSÉCUTIVES À LA DISSOLUTION DES SOCIÉTÉS

(BOI-RPPM-RCM-10-20-40)

1584

La dissolution des personnes morales soumises à l'IS entraîne, entre autres conséquences (cf. n° 1464), la taxation du boni de liquidation entre les mains des associés.

Le **boni de liquidation** s'entend, du point de vue fiscal, de la différence entre le montant de l'actif net social et celui des apports réels (apports proprement dits et primes d'émission) ou assimilés susceptibles d'être repris par les associés en franchise d'impôt (cf. n° 1586).

Les distributions faites aux associés *en fin de société* sont réputées s'appliquer en premier lieu au remboursement des apports et sommes assimilées.

Toutes les sommes et valeurs attribuées aux associés qui excèdent la masse des apports, réels ou assimilés, non encore remboursés en franchise d'impôt, sont, en conséquence, imposables au titre des revenus distribués.

Ces attributions sont notamment constituées par :

- les réserves de toute nature ;
- les réserves et bénéfices incorporés au capital depuis le 1^{er} janvier 1949 ;
- les bénéfices d'exploitation non encore imposés et ceux dont l'imposition a été différée ;
- les plus-values réalisées ou constatées sur les divers éléments de l'actif social.

La répartition du boni de liquidation entre les associés ne constitue pas une distribution de dividendes (cf. n° 1593). Lorsque les bénéficiaires ont leur domicile fiscal ou leur siège à l'étranger, la quote-part du boni leur revenant donne lieu, sous réserve des conventions internationales, à la perception de la retenue à la source (cf. n°s 1605 et suiv.).

Mais, même à défaut de répartition effective du boni de liquidation entre les associés, l'imposition de ce boni au titre des revenus distribués serait exigible du seul fait de la disparition de l'être social qui peut intervenir à la suite non seulement d'une dissolution proprement dite, mais aussi d'une fusion (cf. n°s 1447 ; 1630 et suiv.) ou, dans certains cas, d'opérations telles qu'une transformation de société entraînant la création d'une personne morale nouvelle (cf. n°s 1471 et 1625). Il en serait de même en cas de transformation n'entraînant pas la création d'une personne morale nouvelle mais ayant pour effet la modification du régime fiscal de la société.

L'article 111 *bis* du CGI dispose, en effet, que lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie, ses bénéfices et réserves, capitalisés ou non, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits.

Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables aux transformations agréées de sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA) en coopératives agricoles (cf. n° 1482) ni aux sociétés admises au bénéfice du régime prévu à l'article 208 C du CGI (cf. n° 1418) ni, pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2008**, aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui se transforment en sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° *nonies* de l'article 208 du CGI.

1585

Remarques sur la situation des bénéficiaires du boni de liquidation :

1. *Le bénéficiaire est une personne physique soumise à l'impôt sur le revenu*, et les droits sociaux annulés ne figurent pas à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale, ou d'une exploitation agricole placée sous un régime de bénéfice réel. Dans ce cas :

- Si le bénéficiaire du boni a souscrit lui-même les droits sociaux, l'impôt sur le revenu est applicable à la totalité de la différence entre le prix de remboursement et le montant des apports.
- Si le bénéficiaire du boni a acquis les droits sociaux d'un tiers pour un prix supérieur aux apports normalement remboursables en franchise d'impôt, le boni de liquidation n'est compris dans les bases de l'impôt sur le revenu qu'à concurrence de l'excédent du remboursement des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits. Cette disposition s'applique également dans le cas où la société rachète au cours de son existence, et à compter du 1^{er} janvier 2006, les droits de certains associés, actionnaires ou porteurs de parts bénéficiaires (CGI, art. 161-2^{ème} alinéa). Mais si le prix d'acquisition des droits sociaux avait été inférieur au montant des apports, la somme imposable serait égale, comme dans le premier cas, à la différence entre le prix de remboursement et le montant des apports.

2. *Les droits sociaux annulés figurent à l'actif du bilan d'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, d'une entreprise industrielle ou commerciale, ou d'une exploitation agricole placée sous un régime de bénéfice réel*. La répartition du boni de liquidation peut faire apparaître un profit ayant le caractère d'un revenu distribué, dans la mesure où le prix de remboursement excède le montant des apports réels (ou le prix d'acquisition s'il est supérieur).

Mais cette répartition peut également dégager une plus-value dans les écritures de l'entreprise bénéficiaire, lorsque la valeur comptable des actions annulées est inférieure au montant des apports, ou une moins-value lorsque la valeur comptable est supérieure à la valeur remboursée.

VII. SOMMES NE CONSTITUANT PAS DES REVENUS DISTRIBUÉS

1586 1. Répartitions présentant le caractère de remboursements d'apports ou de primes d'émission et distributions assimilées.

a. Reprise par les associés ou actionnaires de leurs apports (CGI, art. 112-1°).

Le remboursement des apports et des primes d'émission en franchise d'impôt est soumis à deux restrictions :

- D'une part, lorsque cette reprise a lieu en cours de société, tous les bénéfices et réserves autres que la réserve légale doivent avoir été auparavant répartis. Cette restriction ne s'applique pas lorsque la répartition est effectuée au titre d'un rachat par la société émettrice de ses propres titres réalisé à compter du 1^{er} janvier 2002.
- D'autre part, ne peuvent être considérées comme des apports, au sens de l'article 112-1° du CGI, les réserves incorporées au capital (CGI, art. 112-1°-a), ainsi que les sommes incorporées au capital ou aux réserves à l'occasion d'une fusion ou d'une scission de sociétés ou, pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2001, d'un apport partiel d'actif donnant lieu à l'attribution de titres aux associés dans les conditions prévues au 2 de l'article 115 du CGI (cf. n° 1633-2) [CGI, art. 112-1°-b]. Les dispositions relatives aux fusions et aux scissions prévues à l'article 112 du CGI s'appliquent aux opérations visées au I de l'article 210-0 A du CGI réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002 (cf. n° 1451-7).

b. Certains remboursements consécutifs à la liquidation de sociétés (CGI, art. 112-3°).

En cas de liquidation de sociétés, toutes les attributions faites aux associés qui excèdent la masse des apports réels ou sommes assimilées, non déjà remboursés en franchise d'impôt, doivent être imposées au titre des revenus distribués (cf. n° 1584).

Sont assimilés à des remboursements d'apports, les remboursements portant sur :

- les réserves incorporées au capital antérieurement au 1^{er} janvier 1949 ;
- le capital amorti, à concurrence de la fraction ayant, lors de l'amortissement, supporté l'ancien impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou l'impôt sur le revenu ;
- les sommes incorporées au capital ou aux réserves (primes de fusion) à l'occasion d'une fusion antérieure au 1^{er} janvier 1949 dans la mesure où elles ont supporté, à raison de la fusion, l'ancien impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou la taxe additionnelle au droit d'apport.

1587 2. Sommes ou valeurs attribuées aux actionnaires au titre du rachat de leurs actions (CGI, art. 112-6°).

Trois procédures de rachat d'actions ou de droits sociaux sont autorisées : le rachat réalisé en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes, le rachat en vue d'une attribution des titres rachetés aux salariés, le rachat par les sociétés cotées opéré dans le cadre d'un plan de rachat d'actions.

a. Rachat de titres réalisé en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes.

Le rachat de titres en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes, réalisé par une société passible de l'impôt sur les sociétés sur le fondement de l'article L. 225-207 du code de commerce, s'analyse, dans tous les cas, en une distribution de revenus mobiliers au sens de l'article 109 du CGI. De même, conformément au 3° de l'article 120 du CGI, le rachat par une société étrangère de ses propres titres s'analyse dans tous les cas en une distribution de revenus mobiliers.

Toutefois, conformément au 1° de l'article 112 et au 3° de l'article 120 du CGI, la partie du prix de rachat correspondant au montant des apports réels ou assimilés compris dans chaque titre ne constitue pas un revenu distribué, y compris lorsque le bilan de la société qui rachète ses titres révèle l'existence de bénéfices non encore distribués ou de réserves autres que la réserve légale. Si les titres sont inscrits à l'actif d'une entreprise dont les résultats sont déterminés selon les règles des bénéfices industriels et commerciaux ou selon les règles de l'impôt sur les sociétés, l'opération de rachat entraîne chez l'actionnaire en cause la constatation d'une part, d'un revenu distribué et d'autre part, d'un profit ou d'une perte relevant, le cas échéant, du régime des plus ou moins-values à long terme.

1587-1 Le revenu distribué est égal à la différence entre le prix de rachat et le montant des apports réels ou assimilés compris dans la valeur nominale des titres rachetés ou, si elle est supérieure, leur valeur d'inscription à l'actif. Ce revenu peut bénéficier du régime des sociétés mères et

filiales prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts si les conditions d'application de ce régime sont remplies.

- 1587-2** L'opération de rachat entraîne également, selon que le prix de revient fiscal des titres rachetés excède ou non le second terme de la différence mentionnée au n° 1587-1, la constatation d'une perte ou d'un profit égal à la différence entre les deux termes de cette comparaison. Ce résultat, déterminé en appliquant la règle PEPS, ou, s'il y a lieu, la règle du coût d'achat moyen pondéré, suit le régime fiscal des plus-values de cession des titres du portefeuille prévu aux articles 39 *duodecies*, 39 *quindécies* et au I de l'article 219 du CGI (cf. n°s 1251 et suiv.). Ces dispositions s'appliquent également en cas de liquidation de société.
- 1587-3** **Actionnaires non-résidents** : sous réserve des conventions internationales, lorsque les associés ou actionnaires ont leur domicile fiscal ou siège social hors de France, la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 *bis* du CGI est exigible sur la différence entre le prix de rachat des titres et le montant des apports compris dans les titres rachetés.
- Il est toutefois admis que l'assiette de la retenue à la source soit constituée de l'excédent du prix de rachat des titres sur le prix ou la valeur d'acquisition, s'il est supérieur au montant des apports, sous réserve :
- d'une part, que les actionnaires non-résidents justifient, auprès de la société qui procède au rachat de ses titres, du prix ou de la valeur d'acquisition des titres rachetés,
 - et d'autre part, que la société qui procède au rachat tienne à la disposition de l'administration fiscale tout document de nature à justifier du prix ou de la valeur d'acquisition des titres rachetés aux associés ou actionnaires.
- Actionnaires résidents personnes physiques** : cf. FP n° 941.
- 1587-4** *b. Rachat de titres en vue d'une attribution aux salariés et rachat d'actions dans le cadre d'un plan de rachat d'actions.* Lorsque les titres rachetés sont inscrits à l'actif d'une entreprise dont les résultats sont déterminés selon les règles des bénéficiaires industriels et commerciaux ou selon les règles de l'impôt sur les sociétés, l'opération de rachat entraîne chez l'actionnaire en cause la constatation d'un profit ou d'une perte égale à la différence entre le prix de rachat des titres en cause et leur prix de revient fiscal. Ce résultat, déterminé en appliquant la règle PEPS (ou s'il y a lieu, la règle du coût d'achat moyen pondéré), suit le régime fiscal applicable au résultat de cession des titres du portefeuille prévu aux articles 39 *duodecies*, 39 *quindécies* et au I de l'article 219 du CGI (cf. n°s 1251 et suiv.).
- 1588** **3. Attribution d'actions ou de parts sociales opérée en conséquence de l'incorporation de réserves au capital** (CGI, art. 112-7°). Ces sommes ne sont pas considérées comme des revenus distribués.
- En ce qui concerne l'attribution de titres, sommes ou valeurs effectuées dans le cadre de fusions ou de scissions de sociétés, cf. n°s 1631 et suiv.
- 1589** **4. Rémunération d'un prêt, d'un service ou d'une fonction** (CGI, art. 112-4°). Les sommes mises à la disposition des associés ne constituent pas des revenus distribués lorsqu'elles représentent la rémunération d'un prêt, d'un service ou d'une fonction et sont valablement comprises dans les charges déductibles pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés (voir toutefois aux n°s 1576 et 1578 le régime fiscal réservé aux rémunérations excessives et aux intérêts excédentaires).
- 1590** **5. Avantage en nature consenti par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui ont pour objet de transférer gratuitement à leurs membres la jouissance d'un bien meuble ou immeuble.** La valeur nette de cet avantage ne constitue pas un revenu distribué lorsque les conditions prévues à l'article 239 *octies* du CGI sont remplies (cf. n° 1434). Cet avantage est exonéré d'impôt entre les mains du bénéficiaire, sauf si celui-ci est une personne morale passible de l'IS, ou une entreprise soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux.
- 1590-1** **6. La fraction d'intérêts non déductible en application du 6^e alinéa du 1 du II de l'article 212 du CGI**, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007 (CGI, art. 112-8° ; cf. n° 1065-2, 6^e alinéa).

1591

Cf. FP, n°s 600 et suiv. et BOI-RPPM-RCM.

1592

1604

C. RETENUE À LA SOURCE APPLICABLE AUX PRODUITS DISTRIBUÉS À DES PERSONNES DONT LE DOMICILE FISCAL OU LE SIÈGE EST SITUÉ HORS DE FRANCE

(CGI, art. 119 *bis*-2 modifié par l'article 6 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 ; BOI-RPPM-RCM-30-30-10, BOI-RPPM-RCM-30-30-20-70 ; RES N° 2010/30, N° 2010/34)

1605

Les revenus distribués par les sociétés françaises¹, qui présentent le caractère de produits d'actions et parts sociales ou de revenus assimilés, font l'objet, en règle générale, d'une retenue à la source dont le taux est fixé, sous réserve des conventions internationales, à l'article 187 du CGI lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France.

Afin de mettre le droit français en conformité avec le droit communautaire, l'article 6 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 (n° 2012-958 du 16 août 2012) supprime la retenue à la source sur les revenus distribués à des OPCVM mais également à des OPCI et SICAF étrangers.

La suppression de la retenue à la source concerne les distributions effectuées au profit d'organismes de placement collectif constitués sur le fondement d'un droit étranger situés dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Pour bénéficier de l'exonération à raison des revenus distribués qui leur sont versés, ces organismes doivent remplir les deux conditions suivantes :

- lever des capitaux auprès d'un certain nombre d'investisseurs en vue de les investir, conformément à une politique d'investissement définie, dans l'intérêt de ces investisseurs. Il s'agit à cet égard de la définition figurant à l'article 4 de la directive 2011/61/UE sur les gestionnaires de fonds d'investissement alternatifs, dite " directive AIFM " .

- et présenter des caractéristiques similaires à celles des organismes de placement collectif de droit français suivants : OPCVM (SICAV et FCP), OPCI (SPPICAV et FPI) et SICAF.

Toutefois, la retenue à la source reste applicable en cas de paiement dans un Etat ou territoire non coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI.

1. Conditions d'exigibilité de la retenue à la source :

1606

a. Sociétés distributrices : Ce sont les sociétés qui relèvent du régime fiscal des sociétés de capitaux et qui ont leur siège réel en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer.

b. Nature des produits : La retenue à la source est susceptible de s'appliquer aux distributions de « produits des actions et parts sociales » proprement dits ainsi qu'à celles de « revenus assimilés ».

Il s'agit des sommes ou valeurs qui présentent le caractère de revenus mobiliers distribués au sens des articles 109 à 117 *bis* du CGI, que l'avoir fiscal y soit ou non attaché.

Par « revenus assimilés », il faut entendre les rémunérations ou dépenses de toute nature qui ne sont pas admises en déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, tels les rémunérations excessives, les intérêts excédentaires alloués aux associés, les dépenses de caractère somptuaire, les rémunérations d'administrateurs rangées dans la catégorie des revenus mobiliers par l'article 117 *bis* du CGI (jetons de présence).

La retenue à la source prévue à l'article 119 *bis*-2 du CGI s'applique également, sous certaines conditions, au taux de 15 % en cas de distributions prélevées sur les bénéficiaires exonérés des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC), des sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) et de leurs filiales à des organismes de placement collectif français ou étrangers.

1607

Se trouvent toutefois placés hors du champ d'application de la retenue à la source :

- les rémunérations et distributions occultes (cf. n° 1570) ;

- les avances, prêts ou acomptes consentis aux associés et considérés comme revenus distribués en application de l'article 111 -a du CGI (cf. n° 1566).

- les distributions effectuées au profit d'organismes de placement collectif constitués sur le fondement d'un droit étranger situés dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un

1. Les quartiers généraux et centres de logistique sont également redevables, le cas échéant, de la retenue à la source prévue à l'article 119 *bis* 2 du CGI.

autre Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, sous certaines conditions (cf. n° 1605).

De plus, en application de l'article 119 *bis* 2 du CGI, la retenue à la source ne s'applique pas aux distributions des sociétés de capital risque qui fonctionnent dans les conditions prévues aux articles 1^{er} ou 1^{er}-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 modifiée (cf. nos 1423 et suiv.), lorsque :

- la distribution entre dans les prévisions du 4 ou du 5 de l'article 39 *terdecies* du CGI ;
- le bénéficiaire effectif est une personne morale qui a son siège de direction effective dans un Etat ayant conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative pour l'application du droit interne ;
- la distribution est comprise dans des bénéfices déclarés dans cet Etat mais bénéficie d'une exonération d'impôt.

L'article 131 *sexies* du CGI exonère en outre de la retenue à la source, sous certaines conditions (cf. FP n° 639-3), les produits d'actions, de parts sociales ou de parts bénéficiaires distribués par des sociétés françaises et qui bénéficient à des organisations internationales, à des Etats souverains étrangers ou aux banques centrales de ces Etats. Sur agrément ministériel, la retenue à la source peut de même être réduite ou supprimée en ce qui concerne, d'une part, les produits visés ci-dessus qui bénéficient à des institutions publiques étrangères, et d'autre part, les produits afférents à des placements constituant des investissements directs en France qui bénéficient à des organisations internationales, à des Etats souverains étrangers, aux banques centrales de ces Etats ou à des institutions financières publiques étrangères.

1607-1 Par ailleurs, il a été décidé de modifier, à compter du **1^{er} janvier 2007**, le traitement fiscal des distributions de source française effectuées au profit de sociétés ayant leur siège soit dans un autre Etat de la Communauté Européenne, soit dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'élimination des doubles impositions comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. Désormais, en l'absence de montage artificiel, lorsqu'une société européenne bénéficie de dividendes de source française afférents à une participation supérieure à 5 % du capital de la société distributrice et se trouve, du fait d'un régime d'exonération applicable dans son Etat de résidence, privée de toute possibilité d'imputer la retenue à la source en principe prélevée en France sur le fondement du 2 de l'article 119 *bis* du CGI, les distributions en question ne sont plus soumises à ladite retenue. Si l'impossibilité d'imputer tout ou partie de la retenue à la source apparaît postérieurement à la date de la distribution (situation déficitaire, liquidation...), la restitution de la quote-part de retenue non imputable pourra être demandée par voie de réclamation contentieuse adressée à la direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG).

1608 **c. Encaissement effectif des revenus par des personnes ayant leur domicile fiscal ou leur siège hors de France.**

La notion de domicile fiscal des personnes physiques est prise ici dans le sens qui lui est donné pour l'établissement de l'impôt sur le revenu (cf. FP nos 3 et suiv.).

Le siège des personnes morales s'entend, en principe, de celui fixé par les statuts, sauf s'il s'agit d'un siège fictif.

Mais, au regard de l'exigibilité de la retenue à la source prévue par l'article 119 *bis*-2 du CGI, il y a lieu d'assimiler à un siège en France l'établissement, situé dans ce pays, d'une société étrangère soumis à l'impôt sur les sociétés à raison des produits définis ci-dessus au n° 1606. La société doit toutefois apporter la preuve que les revenus mobiliers dont il s'agit sont effectivement compris dans les résultats du ou des établissements imposés en France. A cet égard, la non-perception de la retenue à la source est subordonnée, préalablement à l'encaissement, au visa par le service local des impôts d'une attestation établie en double exemplaire dont l'un doit être remis à l'établissement payeur.

1609 **2. Liquidation et modalités de paiement de la retenue** (cf. également RES N° 2010/30, N° 2010/34). Le taux de la retenue à la source est fixé par l'article 187 du CGI sous réserve de l'application des conventions internationales qui peuvent prévoir soit la réduction, soit la suppression de cette retenue (cf. n° 1611).

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, le taux de la retenue à la source est celui prévu au 2° de l'article 219 *bis* (**15 %**), pour les dividendes qui bénéficient à des organismes qui ont leur siège dans un Etat membre de l'Union européenne, ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et qui seraient imposés dans les conditions prévues au 5 de l'article 206 s'ils avaient leur siège en France (CGI, art. 187).

Pour les revenus perçus du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2012, le taux de la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 *bis* du CGI est fixé à **55 %** pour les produits mentionnés aux articles 108 à 117 *bis* du CGI et payés hors de France, dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI. Ce taux est porté à **75 %** pour les revenus perçus à compter du **1^{er} janvier 2013**. (CGI, art. 187-2 modifié par l'article 9 de la loi de finances pour 2013).

La base de calcul de la retenue est constituée par le montant brut décaissé par les personnes morales en cause.

L'article 1672 *bis* du CGI interdit aux personnes morales débitrices de prendre la retenue à leur charge, sauf dans le cas de remboursement d'actions ou parts attribuées gratuitement.

Le fait générateur de la retenue est constitué par le paiement effectif du revenu au bénéficiaire.

Lorsqu'elle est exigible, la retenue doit être versée au Trésor par la personne qui assure le paiement des revenus. Les établissements payeurs sont tenus, à cet égard, de demander justification de l'identité ainsi que du domicile ou du siège des bénéficiaires des revenus.

Le versement doit être fait à la recette des non résidents (10, rue du Centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex ; tél : 01 57 33 82 00), accompagné de la liasse déclarative n° 2777 (cf. Rec n° 9146).

1610 **3. Situation des bénéficiaires.** La retenue à la source libère les contribuables fiscalement domiciliés hors de France de l'impôt sur le revenu dû à raison des sommes qui ont supporté cette retenue (CGI, art. 199 *quater* A).

Les personnes morales dont le siège est situé hors de France et qui ne seraient pas en mesure de justifier de la non-exigibilité de la retenue, préalablement à l'encaissement des revenus, dans les conditions exposées au n° 1608, ne pourraient qu'imputer la retenue à la source sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elles sont redevables, lorsque les titres productifs des revenus figurent à l'actif du bilan des établissements français ou que lesdits revenus se rattachent, par leur nature, à l'activité de ces établissements.

Lorsqu'au contraire lesdits revenus ne sont pas compris dans les résultats d'un établissement imposable en France, la retenue revêt le caractère d'une imposition définitive n'ouvrant droit, en conséquence, à aucun crédit d'impôt.

4. Application des conventions internationales à la retenue à la source.

1611 L'ensemble des revenus distribués ou répartis payés par une société française à un associé ou actionnaire résident d'un Etat ayant conclu avec la France une convention en vue d'éviter les doubles impositions peuvent bénéficier, dès leur mise en paiement, du taux réduit de retenue à la source prévu par la convention applicable.

5. Application de la convention franco-suisse au regard de la retenue à la source sur les dividendes

1612 Par échange de lettres des 5 et 13 décembre 2006, les autorités française et suisse se sont accordées sur une interprétation commune de l'article 11, paragraphe 2b) ii) de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 modifiée.

Par échange de lettres des 28 août et 26 novembre 2008, les autorités compétentes française et suisse ont convenu de modifier le circuit des imprimés permettant de bénéficier des taux de retenue à la source en matière de dividendes, intérêts et redevances, prévus par la Convention franco-suisse du 9 septembre 1966 modifiée.

1613 **6. Sociétés de personnes étrangères.**

a. Reconnaissance de la transparence des sociétés de personnes étrangères aux fins d'application des conventions lorsque des dividendes, intérêts et redevances de source française transitent par ces sociétés.

Par une décision « Diebold Courtage » du 13 octobre 1999, le Conseil d'Etat a accepté de rechercher si les associés d'une société de personnes néerlandaise, dépourvue de la personnalité juridique et fiscalement transparente, avaient la qualité de résidents des Pays-Bas et pouvaient, à ce titre, bénéficier des dispositions de la convention fiscale franco-néerlandaise. A la lumière de cette décision, lorsqu'une société de personnes est considérée comme fiscalement transparente dans l'Etat où elle est constituée, l'administration fiscale française accepte désormais, sous certaines conditions et aux fins d'application des conventions fiscales à certains revenus de source française (dividendes, intérêts et redevances), de tirer les conséquences de ce caractère transparent, y compris lorsque la société est dotée de la personnalité morale.

Ainsi, lorsque ces revenus de source française bénéficient à des associés non-résidents de France d'une société de personnes étrangère, les associés sont éligibles au bénéfice de la

convention fiscale s'ils sont résidents d'un Etat avec lequel la France a conclu une convention comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale et si la société de personnes étrangère transparente est elle-même située dans un Etat avec lequel la France a conclu une convention comportant une telle clause.

Lorsque cette dernière condition est satisfaite, la transparence fiscale de la société de personnes étrangère est également admise pour l'application des retenues à la source et du prélèvement forfaitaire obligatoire aux dividendes, redevances et intérêts de source française qui bénéficient à ses associés résidents de France.

b. Conséquences sur l'imposition des dividendes, intérêts et redevances de source française.

Lorsque des dividendes, intérêts et redevances de source française bénéficient à des associés non-résidents de France d'une société de personnes étrangère, les associés sont éligibles au bénéfice de la convention fiscale s'ils sont résidents d'un Etat avec lequel la France a conclu une convention comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale et si la société de personnes étrangère transparente est elle-même située dans un Etat avec lequel la France a conclu une convention comportant une telle clause.

Lorsque cette dernière condition est satisfaite, la transparence fiscale de la société de personnes étrangère est également admise pour l'application des retenues à la source et du prélèvement forfaitaire obligatoire aux dividendes, redevances et intérêts de source française qui bénéficient à ses associés résidents de France.

1614 7. Revenus distribués par les SICAV à leurs actionnaires non résidents

a. Régime applicable aux distributions effectuées par les SICAV à leurs actionnaires non résidents avant le 7 avril 2011

Les distributions de revenus effectuées par les SICAV à leurs actionnaires non résidents étaient imposables selon le régime des produits d'actions (application de la retenue à la source prévue à l'article 119 bis-2 du CGI, quelles que soient l'origine et la nature des revenus), sauf dans le cas des SICAV dont le portefeuille était exclusivement composé d'obligations françaises.

b. Régime applicable aux distributions effectuées par les SICAV à leurs actionnaires non résidents à compter du 7 avril 2011(admission du « couponnage »)

Il est désormais admis que les SICAV peuvent « couponner » les revenus qu'elles distribuent à leurs actionnaires non résidents de France, c'est-à-dire ventiler ces revenus en tenant compte de l'Etat de leur source (France ou étranger) et de leur nature juridique (revenus d'obligations, dividendes, ...).

Les revenus encaissés et redistribués par les SICAV conservent à la fois leur source française ou étrangère et leur qualification propre de produits de placements à revenu fixe (intérêts et assimilés) ou à revenu variable (dividendes et assimilés), comme s'ils étaient directement versés par l'entreprise distributrice aux porteurs de parts non résidents.

Dès lors, aucun prélèvement ou retenue ne peut être opéré au titre de l'impôt français sur la fraction des sommes réparties correspondant **aux revenus de valeurs mobilières de source étrangère** distribués par la SICAV à ses actionnaires non résidents, ces revenus transitant en franchise d'impôt par la SICAV.

Concernant la fraction des sommes réparties correspondant **aux revenus de valeurs mobilières de source française** distribués par la SICAV à ses actionnaires non résidents, il convient de distinguer le traitement fiscal des produits de placement à revenu fixe (intérêts et assimilés) de celui des produits de placement à revenu variable (dividendes et assimilés).

Les produits de placements à revenu fixe de source française distribués par la SICAV à ses actionnaires non résidents de France ne sont en règle générale pas soumis à une imposition en France, sauf en cas d'application de la retenue à la source au taux majoré de 50 % (produits payés hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, cette dernière pouvant, le cas échéant, être limitée ou supprimée en application des dispositions de la convention fiscale internationale conclue entre la France et l'Etat de résidence du bénéficiaire.

Les produits de placement à revenu variable de source française versés par la SICAV à ses actionnaires non résidents supportent une retenue à la source au taux prévu au 1^{er} de l'article 187 du CGI.

Indépendamment du domicile fiscal ou du siège social du bénéficiaire des revenus, la retenue à la source s'applique au taux majoré de 75 % (pour les revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2013, 55 % pour les revenus perçus en 2012) si les produits concernés sont payés

hors de France dans un Etat ou un territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI. Cependant, les actionnaires de la SICAV qui sont résidents d'un pays lié à la France par une convention fiscale internationale peuvent se prévaloir des clauses de cette convention en vue d'obtenir la limitation ou la suppression des retenues à la source précitées, y compris celle applicable au taux majoré mentionné ci-avant.

chapitre 2

distributions effectuées par les sociétés étrangères exerçant une activité en France

(BOI-RPPM-RCM)

A. EXIGIBILITÉ DE LA RETENUE À LA SOURCE

(CGI, art. 115 *quinquies* ; BOI-RPPM-RCM-30-30-30)

1615 Les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères¹ sont réputés distribués, au titre de chaque exercice, à des associés n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France (voir toutefois l'exonération mentionnée ci-après).

Il résulte de cette **présomption** que les bénéfices réalisés par ces sociétés sont passibles de la retenue à la source de 30 % prévue à l'article 119 *bis*- 2 du CGI (cf. nos 1605 et suiv.), sous réserve de l'application des conventions internationales.

En revanche, les dispositions des articles 115 *quinquies* et 119 *bis*-2 du CGI ne sont pas applicables aux sociétés étrangères qui sont des associés ou autres membres d'une société de personnes **qui a son siège en France**. Ces associés ou autres membres ne peuvent donc pas être soumis à la retenue à la source de 30 % prévue aux articles précités sur la quote-part de bénéfice leur revenant à raison de leurs droits dans la société résidente de France.

B. EXONÉRATION DE RETENUE À LA SOURCE

(CGI, art 115 *quinquies*-3)

1615-1 L'article 115 *quinquies*-3 du CGI supprime la présomption mentionnée au n° 1615 pour les bénéfices réalisés en France par les sociétés ayant leur siège de direction effective dans un État membre de la Communauté Européenne et qui y sont passibles de l'impôt sur les sociétés, sans possibilité d'option et sans être exonérées de celui-ci. En conséquence, ces bénéfices ne sont plus soumis à la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 *bis*.

I. CONDITIONS D'APPLICATION DE L'EXONÉRATION DE RETENUE À LA SOURCE

1615-2 **1. La société étrangère qui réalise en France les bénéfices doit avoir son siège de direction effective dans un État membre de la Communauté Européenne.** Le siège de direction effective est le lieu où sont prises les décisions stratégiques en matière de gestion et de politique industrielle ou commerciale nécessaires à la conduite des affaires de l'entreprise.

1615-3 **2. La société étrangère doit être passible de l'impôt sur les sociétés dans l'État membre où elle a son siège de direction effective.** L'expression « impôt sur les sociétés » est ici un terme générique qui vise l'ensemble des impôts sur les revenus des personnes morales qui ont leur siège dans un État membre de la Communauté Européenne et qui sont comparables à l'impôt sur les sociétés.

II. INCIDENCE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

1615-4 L'article 115 *quinquies*-3 du CGI emporte suppression de la retenue à la source quelles que soient les clauses des conventions fiscales conclues par la France avec les États membres de la Communauté européenne.

Toutefois les modalités d'application diffèrent selon les stipulations de ces conventions.

¹ Les quartiers généraux et centres de logistique sont également redevables, le cas échéant, de la retenue à la source prévue à l'article 115 *quinquies* du CGI.

C. ASSIETTE ET LIQUIDATION PROVISOIRE DE LA RETENUE

1616 La retenue à la source est provisoirement liquidée sur la base des résultats français disponibles après paiement de l'IS.

Cette base provisoire est constituée par le montant total des bénéficiaires et plus-values imposables de l'exercice - déduction faite de l'IS effectivement acquitté - et des divers profits et bénéficiaires réalisés en France qui sont exonérés d'IS ou dont l'imposition est différée.

La retenue à la source liquidée au taux de 30 % sur la base provisoire ainsi déterminée doit être versée par la société étrangère au service des impôts dont dépend le lieu d'imposition à l'impôt sur les sociétés dans le délai qui lui est imparti pour souscrire la déclaration de ses résultats (cf. Rec n^{os} 9147 et 9148). Ce versement doit être accompagné d'une déclaration n^o 2754.

D. RÉVISION DE LA LIQUIDATION PROVISOIRE DE LA RETENUE

1617 La liquidation provisoire de la retenue exposée ci-dessus procède d'une double présomption légale, à savoir :

- que les bénéficiaires et plus-values réalisés en France sont distribués en totalité ;
- que cette distribution ne bénéficie qu'à des personnes ayant leur domicile fiscal ou leur siège hors de France.

Cette double présomption supporte la **preuve contraire**. La société étrangère a, en effet, la possibilité, aux termes de l'article 115 *quinquies* du CGI, de demander que la retenue fasse l'objet d'une nouvelle liquidation et que l'excédent éventuel de perception lui soit restitué.

1618 • **Révision sur la base du montant des distributions effectives.** Les distributions à prendre en considération, pour la révision de la retenue versée au titre d'un exercice donné, s'entendent des produits d'actions ou de parts sociales et des revenus assimilés au sens des articles 109 à 117 *bis* du CGI, qui ont été répartis par la société au cours de la période de douze mois suivant la clôture de cet exercice.

Lorsque la base ayant servi au calcul de la retenue excède le montant total des revenus effectivement distribués au titre de l'exercice considéré, la société peut obtenir la restitution de la retenue correspondant à cet excédent. A cet effet, elle doit, dans les trois mois qui suivent la période de douze mois visée ci-dessus, déposer au service des impôts compétent une **demande de révision** faisant apparaître la date et le montant de chaque distribution accompagnée des copies des décisions ou délibérations relatives à ces distributions.

Le montant des distributions dont il est ainsi justifié sert de base à la nouvelle liquidation de la retenue qui ne peut être prise en charge par la société distributrice. Elle doit, par suite, être calculée en appliquant le taux de 25/75 au montant des sommes distribuées.

La somme restituable est égale à l'excédent de la perception initiale sur la retenue ainsi liquidée.

1619 • **Révision en fonction du domicile ou du siège des bénéficiaires des distributions.** La retenue peut être également restituée si la société étrangère justifie, d'une part, que les revenus distribués ont été effectivement encaissés par des personnes dont le domicile réel ou le siège social est situé en France et, d'autre part, que les sommes correspondant à la retenue à la source ont été transférées à ces mêmes personnes. Ce transfert revêt pour les bénéficiaires le caractère d'une répartition supplémentaire à prendre en compte pour l'assiette de l'impôt dont ils sont personnellement redevables.

La **demande de révision** accompagnée de la liste nominative des bénéficiaires peut être déposée jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en paiement des produits.

Le montant de la somme restituable au titre de la retenue est déterminé en appliquant le taux de 25/75 au montant brut des distributions opérées au profit des personnes domiciliées en France.

1620 **Remarque :**

Les sociétés étrangères exerçant une activité en France peuvent être autorisées à limiter le versement de la retenue à la source au montant de l'impôt qui leur paraît définitivement exigible compte tenu des perspectives de distribution et du domicile de leurs actionnaires. Mais, au cas où le versement se révélerait par la suite insuffisant, la société intéressée serait tenue d'acquitter, outre le complément de retenue à la source, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

chapitre 3

dividendes distribués aux sociétés mères d'États
membres de la Communauté européenne(CGI, art. 119 *ter* ; BOI-RPPM-RCM)

1621

Sous réserve des conventions fiscales, l'article 119 *bis* -2 du CGI soumet les produits visés aux articles 108 à 117 *bis* du même code à une retenue à la source, dont le taux est fixé par l'article 187 dudit code, lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France (cf. n° 1605). La directive CEE n° 90/435 du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents prévoit que les États membres exemptent de retenue à la source à compter du 1^{er} janvier 1992, sous certaines conditions, les bénéfices distribués par une société filiale résidente de ces États à une société mère résidente d'un autre État membre. Les dispositions correspondantes introduites en droit interne ont été codifiées à l'article 119 *ter* du CGI.

A. CONDITIONS À REMPLIR PAR LES SOCIÉTÉS DISTRIBUTRICES

(BOI-RPPM-RCM-30-30-20-10)

1621-1

L'exonération visée à l'article 119 *ter* du CGI s'applique aux distributions faites par les sociétés qui revêtent la forme :

- de société anonyme ;
- de société en commandite par actions ;
- de société à responsabilité limitée ;
- ou de société par actions simplifiée.

Les sociétés distributrices doivent être passibles de l'impôt sur les sociétés sans en être exonérées.

Pour les sociétés exonérées partiellement d'impôt sur les sociétés (sociétés de capital risque, sociétés immobilières de gestion, sociétés immobilières d'investissement, SICOMI, ...), l'exonération de retenue à la source s'applique aux dividendes prélevés sur les résultats du secteur taxable.

Lorsque les dividendes proviennent de bénéfices qui sont retranchés des bases de l'impôt sur les sociétés en vertu d'abattements ou de règles d'assiette particulières (CGI, art. 44 *sexies*, 145 et 216) ou qui ne sont pas passibles de l'impôt en application des conventions fiscales ou des règles de territorialité du I de l'article 209 du CGI, ils demeurent distribuables en exonération de retenue à la source dès lors que la société elle-même est passible de l'impôt sur les sociétés sans en être exonérée.

**B. CONDITIONS À REMPLIR PAR LES SOCIÉTÉS MÈRES
BÉNÉFICIAIRES DES DIVIDENDES**

1621-2

Pour bénéficier de l'exonération la personne morale doit justifier auprès du débiteur ou de la personne qui assure le paiement de ces revenus qu'elle est le bénéficiaire effectif des dividendes et qu'elle remplit les conditions suivantes :

1. Avoir son siège de direction effective dans un État membre de la Communauté européenne et n'être pas considérée, aux termes d'une convention en matière de double imposition conclue avec un État tiers, comme ayant sa résidence fiscale hors de la Communauté ;

Le siège de direction effective s'entend du lieu où sont, en fait, principalement concentrés les organes de direction, d'administration et de contrôle de la personne morale. Il se distingue le cas échéant du siège statutaire.

2. Revêtir l'une des formes énumérées sur une liste établie par arrêté du ministre chargé de l'économie conformément à l'annexe à la directive du Conseil des Communautés européennes n° 90-435 du 23 juillet 1990 modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003. Il s'agit de sociétés de capitaux constituées conformément au droit d'un des États de la Communauté européenne (voir l'arrêté du 24 mars 2006 [JO du 13 mai 2006] complété par l'arrêté du 10 mai 2007 [JO du 17 mai 2007] fixant la liste de ces sociétés) ;

3. Détenir directement, de façon ininterrompue depuis deux ans ou plus, 25 % au moins du capital de la personne morale qui distribue les dividendes ou, pour les dividendes distribués à compter du 1^{er} janvier 1997, prendre l'engagement de conserver cette participation de façon

ininterrompue pendant un délai de deux ans au moins et désigner, comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, un représentant qui est responsable du paiement de la retenue à la source en cas de non-respect de cet engagement (les articles 46 *quater* 0-FB à 46 *quater* 0-FD de l'annexe III au CGI précisent les modalités de prise de l'engagement et de désignation du représentant). Le taux de participation de 25 % est ramené à 20 % pour les dividendes distribués entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2006, à 15 % pour les dividendes distribués entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2008 et à 10 % pour les dividendes distribués à compter du 1^{er} janvier 2009 ;

4. Être passible, dans l'État membre où elle a son siège de direction effective, de l'impôt sur les sociétés de cet État, sans possibilité d'option et sans en être exonérée ;

5. N'avoir pas droit au titre de ces dividendes, en application d'une convention fiscale, à un paiement du Trésor français dont le montant, égal à l'avoir fiscal ou à une fraction de celui-ci, est supérieur à la retenue à la source prévue par cette convention.

L'exonération de retenue à la source s'applique également aux dividendes distribués aux établissements stables des personnes morales remplissant les mêmes conditions, lorsque ces établissements stables sont situés en France ou dans un autre État membre de la Communauté européenne.

Pour les dividendes payés à compter du 1^{er} janvier 1997, cette exonération peut être obtenue soit par voie de remboursement de la retenue à la source prélevée, à l'expiration du délai de deux ans, soit immédiatement dès la mise en paiement des dividendes si les conditions définies au 3. sont satisfaites.

C. CLAUSE ANTI-ABUS

1621-3

L'exonération ne s'applique pas lorsque les dividendes distribués bénéficient à une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États qui ne sont pas membres de la Communauté, sauf si cette personne morale justifie que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de tirer avantage des dispositions de l'article 119 *ter* du CGI.

Chapitre 4

paiement d'intérêts entre des sociétés associées d'États membres de la Communauté européenne

(CGI, art. 119 *quater* ; ann. III, art. 46 *quater*-0 FB à 46 *quater*-0 FD)

1622

Pour les paiements effectués à compter du 1^{er} janvier 2004, la retenue à la source prévue au 1 de l'article 119 *bis* du CGI ainsi que le prélèvement prévu au III de l'article 125 A du même code ne sont pas applicables aux intérêts entendus, pour l'application des présentes dispositions, comme les revenus des créances de toute nature, à l'exclusion des pénalités pour paiement tardif, payés par une société anonyme, une société par actions simplifiée, une société en commandite par actions, une société à responsabilité limitée, un établissement public à caractère industriel ou commercial ou une entreprise publique qui est passible de l'impôt sur les sociétés sans en être exonéré ou un établissement stable satisfaisant aux mêmes conditions d'imposition et dépendant d'une personne morale qui remplit les conditions énumérées aux trois premiers tirets du n° 1622-1 à une personne morale qui est son associée ou à un établissement stable dépendant d'une personne morale qui est son associé.

Pour l'application des présentes dispositions, la qualité de personne morale associée d'une autre personne morale est reconnue à toute personne morale lorsqu'elle détient une participation directe d'au moins 25 % dans le capital de l'autre personne morale ou lorsque l'autre personne morale détient une participation directe d'au moins 25 % dans son capital ou lorsqu'une troisième personne morale détient une participation directe d'au moins 25 % dans son capital et dans le capital de l'autre personne morale et à condition dans tous les cas que cette participation soit détenue de façon ininterrompue depuis deux ans au moins ou fasse l'objet d'un engagement selon lequel elle sera conservée de façon ininterrompue pendant un délai de deux ans au moins. Si cet engagement est pris par une personne morale qui n'a pas son siège de direction effective en France, il donne lieu à la désignation d'un représentant qui est responsable du paiement de la retenue à la source mentionnée au premier alinéa en cas de non respect de cet engagement.

Dans le cas où les intérêts sont payés par un établissement stable, la personne morale bénéficiaire ou la personne morale dont dépend l'établissement stable bénéficiaire est considérée comme associée de l'établissement payeur si elle est associée de la personne morale dont il dépend.

1622-1 Pour bénéficier de l'exonération, la personne morale bénéficiaire doit justifier auprès du débiteur ou de la personne qui assure le paiement de ces revenus qu'elle en est le bénéficiaire effectif et qu'elle remplit les conditions suivantes :

- avoir son siège de direction effective dans un État membre de la Communauté européenne ;
- revêtir l'une des formes énumérées sur une liste établie par arrêté du ministre chargé de l'économie conformément à l'annexe à la directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre les sociétés associés d'États membres différents (voir l'arrêté du 11 mai 2007 [JO du 17 mai 2007]) ;
- être passible, y compris au titre de ces revenus, dans l'État membre où elle a son siège de direction effective, de l'impôt sur les sociétés de cet État sans en être exonérée ;
- lorsque la reconnaissance de sa qualité de société associée du débiteur de ces revenus en dépend, détenir la participation mentionnée au deuxième alinéa du 1.

Si le bénéficiaire des revenus est un établissement stable, il doit justifier auprès du débiteur ou de la personne qui assure le paiement des revenus qu'il est le bénéficiaire effectif de ces revenus, que ces revenus sont soumis dans l'État membre où il se situe à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent de cet État et que la personne morale dont il dépend remplit les conditions énoncées aux quatre tirets ci-dessus.

1622-2 Les dispositions exposées au n° 1622 ne s'appliquent pas lorsque les revenus payés bénéficient à une personne morale ou à un établissement stable d'une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États qui ne sont pas membres de la Communauté européenne et si la chaîne de participations a comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de tirer avantage des dispositions exposées au n° 1622.

Lorsqu'en raison des relations spéciales existant entre le payeur et le bénéficiaire effectif des intérêts ou de celles que l'un et l'autre entretiennent avec un tiers, le montant des intérêts excède le montant dont seraient convenus le payeur et le bénéficiaire effectif en l'absence de telles relations, les dispositions exposées au n° 1622 ne s'appliquent qu'à ce dernier montant.

chapitre 5

situation des entreprises bénéficiaires de revenus de valeurs mobilières étrangères

1623 Les revenus des valeurs mobilières émises hors de France et les revenus assimilés, énumérés à l'article 120 du CGI (cf. FP n° 637), concourent à la formation du résultat comptable lorsque ces valeurs figurent à l'actif d'entreprises exploitées en France.

Les revenus libellés en devises étrangères sont convertis en euros en retenant les cours pratiqués sur le marché des changes le jour du fait générateur de l'impôt (c'est-à-dire, en règle générale, le jour du paiement ou de l'inscription au crédit d'un compte).

A. RÉGIME DE DROIT COMMUN

I. REVENUS ENCAISSÉS PAR UNE SOCIÉTÉ NON PASSIBLE DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

1623-1 Le montant brut des revenus en cause, déduction faite de l'impôt étranger, doit être soustrait des résultats comptables de l'entreprise (cf. n° 1024). Ces revenus sont alors déclarés par les bénéficiaires (exploitants individuels ou associés de sociétés de personnes) dans les mêmes conditions que les revenus de capitaux mobiliers dépendant de leur patrimoine privé (cf. FP n° 638).

II. REVENUS ENCAISSÉS PAR UNE PERSONNE MORALE PASSIBLE DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Les revenus de valeurs mobilières étrangères constituent un élément du bénéfice imposable de ces personnes morales. L'impôt est liquidé sur leur montant brut perçu, après déduction de l'impôt étranger.

Ces dispositions s'appliquent également aux revenus perçus par les **établissements stables** en France de sociétés ayant leur siège à Saint-Pierre et Miquelon, à Mayotte, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les Iles Wallis et Futuna et dans les Terres australes et antarctiques françaises, les États membres de la Communauté européenne ou les États avec lesquels la France est liée par une clause de non-discrimination relative aux établissements stables.

B. APPLICATION DES CONVENTIONS INTERNATIONALES

1624

La plupart des conventions internationales conclues par la France en vue d'éviter les doubles impositions prévoient, en faveur des bénéficiaires des revenus de valeurs mobilières étrangères ayant en France leur domicile fiscal ou leur siège, l'imputation sur l'impôt français sur le revenu ou l'IS exigible à raison de ces revenus, d'un **crédit d'impôt** correspondant à l'impôt étranger déjà versé.

Une imputation analogue est effectuée en ce qui concerne la décote afférente aux produits d'actions ou parts sociales ayant leur source à Saint-Pierre et Miquelon, à Mayotte, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les Iles Wallis et Futuna et dans les Terres australes et antarctiques françaises ou dans les États de l'ex-Communauté et assimilés.

Les modalités pratiques de détermination des crédits d'impôt afférents aux revenus de valeurs mobilières étrangères encaissés dans un État étranger ou à Saint-Pierre et Miquelon, à Mayotte, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les Iles Wallis et Futuna et dans les Terres australes et antarctiques françaises ou reçus directement d'un tel État diffèrent selon que le bénéficiaire est soumis à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu.

• **Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés** (imprimé n° 2066). Le montant du crédit d'impôt est égal :

- soit au montant de l'impôt effectivement prélevé à l'étranger dans la limite fixée par la convention ;
- soit à un montant déterminé de manière forfaitaire en appliquant au **montant brut du revenu** un pourcentage variable selon les pays d'émission et la nature des revenus distribués.

Toutes les précisions utiles au calcul de ces crédits d'impôt sont mentionnées sur l'imprimé n° 2066.

• **Contribuables soumis à l'impôt sur le revenu** (déclaration n° 2047). Les crédits d'impôt attachés aux revenus ouvrant droit à imputation sur l'impôt sur le revenu sont toujours déterminés de manière forfaitaire en appliquant au montant desdits revenus - **nets d'impôt étranger** - un pourcentage variable selon les pays d'émission et la nature des produits perçus (voir, à cet égard, les indications de la déclaration n° 2047 ; cf. FP n° 638).

titre 2

régimes particuliers

chapitre premier

transformations de sociétés

(cf. n^{os} 1470 et suiv. ; BOI-RPPM-RCM)

A. DISPOSITIONS PERMANENTES

I. TRANSFORMATION ENTRAÎNANT LA CRÉATION D'UNE PERSONNE MORALE NOUVELLE¹

1625

Il est rappelé que, dans ce cas, la transformation est considérée, du point de vue fiscal, comme emportant la **dissolution** de la société ancienne (cf. n^o 1471).

Lorsque la société réputée dissoute était assujettie à l'IS, l'intégralité du **boni de liquidation**, considéré comme un revenu distribué, est soumis à l'impôt sur le revenu (ou à l'IS) au nom des bénéficiaires pour la part revenant à chacun d'eux (cf. n^o 1584).

L'article 111 *bis* du CGI dispose, en effet, que, sauf exception, lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie (cas, par exemple, de la transformation d'une société de capitaux en société de personnes), ses bénéfices et réserves, capitalisées ou non, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits (cf. n^o 1584).

II. TRANSFORMATION N'ENTRAÎNANT PAS LA CRÉATION D'UNE PERSONNE MORALE NOUVELLE (cf. n^{os} 1472 et suiv.)

1626

Il est rappelé que, dans cette situation, la cessation d'entreprise ne peut résulter que d'un changement effectif du statut fiscal de la société.

1627

1. Transformation de sociétés de personnes en sociétés de capitaux. A compter de la date de la transformation, la société est soumise au régime fiscal des sociétés de capitaux, notamment en ce qui concerne la distribution de revenus².

1628

2. Transformation de sociétés de capitaux en sociétés de personnes. Cette transformation est considérée comme une cessation d'entreprise, mais les conséquences fiscales attachées à cette notion sont atténuées, sous certaines conditions, en ce qui concerne les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes de l'actif (cf. n^o 1475).

1. Sur cette notion, cf. n^o 1470.

2. La répartition des réserves constituées avant la transformation et représentant des bénéfices qui ont été soumis à l'impôt sur le revenu au fur et à mesure de leur réalisation est assimilée à un remboursement d'apports (cf. n^o 1586).

Il est rappelé cependant que lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie, ses bénéfices et réserves, capitalisées ou non, sont, en principe, réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits (CGI, art. 111 *bis*).

La cessation d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés entraîne en principe les mêmes conséquences fiscales qu'une dissolution de société. La plus-value du fonds fiscal est imposable au nom des associés, au prorata de leurs droits dans les bénéfices, au titre des revenus distribués.

1628-1 a. Calcul des revenus réputés distribués par l'article 111 bis.

Ne sont pas compris dans la base taxable les sommes qui, en fin de société, auraient le caractère d'apports réels ou assimilés.

En revanche, sont compris dans la base taxable notamment :

- les bénéfices ou plus-values du dernier exercice dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés ;
- les réserves provenant de bénéfices des exercices antérieurs, libérées en principe d'impôt sur les sociétés qu'ils aient été ou non virés au capital.

Cette base est diminuée, éventuellement, du montant du report à nouveau déficitaire figurant au bilan.

Toutefois, si la société bénéficie de l'atténuation conditionnelle mentionnée à l'article 221 *bis* du CGI (cf. ci-dessus n° 1475), il est admis de ne pas inclure dans la base taxable les plus-values latentes comprises dans l'actif social et les bénéfices en sursis d'imposition.

Cette mesure de tempérament s'applique, que la personne morale transformée soit ou non une société.

1628-2 b. Modalités d'imposition des associés.

L'imposition des associés est établie selon des modalités qui dépendent de la qualité de l'associé (personne physique, personne morale, non-résident).

B. DISPOSITIONS DÉROGATOIRES AU DROIT COMMUN

- 1629**
- Transformation de certaines sociétés ou associations de la loi de 1901 en groupements d'intérêt économique, cf. n° 1479.
 - Sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés autorisées à se transformer en groupements forestiers moyennant le paiement d'une taxe forfaitaire spéciale de 8 %, cf. n° 1480.

chapitre 2

fusions de sociétés et opérations assimilées

(BOI-IS-FUS)

- 1630**
- Le régime fiscal applicable aux fusions et opérations assimilées est étudié, d'une part, aux n°s 1447 et suiv. et, d'autre part, aux n°s 4656 et suiv. (Enr.) en ce qui concerne respectivement l'impôt sur les sociétés et les droits d'enregistrement.
- Les développements qui suivent sont exclusivement consacrés à l'imposition des revenus distribués.

A. FUSIONS DE SOCIÉTÉS

(CGI, art. 115)

- 1631**
- Des titres sont créés en rémunération de l'apport net effectué à la société absorbante par la société absorbée.

La différence existant entre la valeur réelle de ces titres et la fraction du capital de la société absorbée correspondant à des apports réels ou assimilés que les associés de ladite société peuvent reprendre en franchise d'impôt, comme suite à la dissolution de celle-ci, constitue le **boni de fusion**.

Le boni de fusion est normalement soumis à l'impôt au nom des associés au titre des revenus mobiliers.

Toutefois, en cas de fusion de sociétés, l'attribution de titres, sommes ou valeurs aux membres de la société apporteuse en contrepartie de l'annulation des titres de cette société n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers (CGI, art. 115-1).

Remarque : l'application des dispositions du 1 de l'article 115 du CGI aux opérations de fusion de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable prévue par l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 2005, sera exposée ultérieurement après publication de l'instruction commentant ces dispositions.

Les dispositions prévues au 1 de l'article 115 du CGI sont applicables en cas de fusion intéressant des sociétés dont l'une au moins est étrangère (CGI, art. 121-1-2^e alinéa).

Les dispositions relatives aux fusions prévues aux articles 115 et 121 du CGI s'appliquent aux opérations visées au I de l'article 210-0 A du même code (cf. n° 1451-7). Sont exclues des dispositions de l'article 115 du CGI précité les opérations visées au II de l'article 210-0 A du CGI (cf. n° 1451-8).

1632

B. SCISSIONS DE SOCIÉTÉS ET APPORTS PARTIELS D'ACTIF

(CGI, art. 115 ; BOI-IS-FUS-20)

1633 Les scissions de sociétés et apports partiels d'actif peuvent sous certaines conditions être placés sous le régime spécial des fusions de sociétés (cf. n°s 1447 et suiv.).

1633-1 En cas de scission de sociétés, l'attribution de titres, sommes ou valeurs aux membres de la société apporteuse en contrepartie de l'annulation des titres de cette société n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers (CGI, art. 115-1).

Remarque : l'application des dispositions du 1 de l'article 115 du CGI aux opérations de scission de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable, prévue par l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 2005, sera exposée ultérieurement après publication de l'instruction commentant ces dispositions.

Les dispositions prévues au 1 de l'article 115 sont applicables en cas de scission intéressant des sociétés dont l'une au moins est étrangère (CGI, art. 121-1).

1633-2 Les dispositions du 1 de l'article 115 précité s'appliquent également sur agrément délivré à la société apporteuse dans les conditions prévues à l'article 1649 *nonies*, en cas d'attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif aux membres de la société apporteuse, lorsque cette attribution, proportionnelle aux droits des associés dans le capital, a lieu dans un délai d'un an à compter de la réalisation de l'apport.

L'agrément est délivré lorsque, compte tenu des éléments respectivement transférés et conservés par la société apporteuse (CGI, art. 115-2) :

- l'apport et l'attribution sont justifiés par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par chacune des deux sociétés d'au moins une activité autonome ou l'amélioration de leurs structures, ainsi que par une association entre les parties ;
- l'apport est placé sous le régime de l'article 210 A du CGI ;
- l'apport et l'attribution n'ont pas comme objectif principal ou comme un de leurs objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscale.

1633-3 Lorsque l'attribution est faite au profit d'une entreprise, les titres répartis doivent être inscrits au bilan pour une valeur égale au produit de la valeur comptable des titres de la société apporteuse et du rapport existant, à la date de l'opération d'apport, entre la valeur réelle des titres répartis et celle des titres de la société apporteuse. La valeur comptable des titres de la société apporteuse est réduite à due concurrence.

Lorsque la valeur fiscale des titres de la société apporteuse est différente de leur valeur comptable, la plus-value de cession de ces titres ainsi que celle des titres répartis sont déterminés à partir de cette valeur fiscale qui doit être répartie selon les mêmes modalités que celles prévues ci-dessus (CGI, art. 115-2).

1633-4 Les dispositions prévues au 2 de l'article 115 sont applicables en cas d'apport partiel d'actif par une société étrangère et placé sous un régime fiscal comparable au régime de l'article 210 A du CGI (CGI, art. 121-1).

Les dispositions relatives aux scissions prévues aux articles 115 et 121 du CGI s'appliquent aux opérations visées au I de l'article 210-0 A du même code (cf. n° 1451-7). Sont exclues des dispositions de l'article 115 du CGI précité les opérations visées au II de l'article 210-0 A (cf. n° 1451-8).

chapitre 3

Régime des sociétés mères et filiales (redistribution)

(CGI, art. 145 et 216)

1634

Les sociétés et autres organismes soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal qui détiennent un pourcentage minimum de participation dans le capital d'autres sociétés ou organismes, français ou étrangers, bénéficient d'un régime fiscal de faveur qui tend à supprimer la double imposition du produit de leurs participations. Les conditions générales d'application de ce régime et l'exonération d'impôt sur les sociétés dont bénéficient les sociétés mères, à raison du produit de leurs filiales, sont étudiées par ailleurs (cf. nos 1445 et 1445-1).

1635

1637

Chapitre 4

Bénéfices réalisés hors de France par une entreprise ou une entité juridique soumise à un régime fiscal privilégié et réputés constituer un résultat d'une personne morale française

(CGI, art. 209 B modifié par l'article 14 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 ; BOI-IS-BASE)

1638

L'article 209 B du CGI prévoit d'imposer les personnes morales établies en France sur leurs résultats bénéficiaires correspondant aux bénéfices réalisés par leurs filiales et établissements stables soumis à l'étranger à un régime fiscal privilégié.

L'article 238 A du CGI qualifie de privilégié un régime qui soumet les personnes à une imposition des bénéfices ou des revenus **d'au moins 50 % inférieure à ce qu'elle aurait été en France.**

Le dispositif est applicable aux filiales détenues, de manière directe ou indirecte, **à plus de 50 %.**

Les bénéfices d'une filiale, répondant à ces deux critères, d'une personne morale établie en France sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne morale française.

L'article 22 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 renforce le dispositif anti-abus prévu à l'article 209 B du CGI, lorsque les entreprises étrangères sont implantées dans des Etats ou territoires non coopératifs (cf. n° 1643-1).

I. ARTICULATION DU DISPOSITIF DE L'ARTICLE 209 B AVEC LES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

(BOI-IS-BASE-60-10-10)

1639

Les dispositions de l'article 209 B sont applicables à raison des bénéfices ou des revenus positifs d'une entreprise ou d'une entité juridique établie hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié.

L'incidence des conventions fiscales diffère selon que ces bénéfices ou revenus positifs sont réalisés par une entité juridique ou par un établissement stable.

II. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-IS-BASE-60-10-20)

1640

L'imposition prévue au I de l'article 209 B du CGI concerne les personnes morales établies en France, passibles de l'impôt sur les sociétés, qui exploitent une entreprise hors de France ou détiennent directement ou indirectement plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique : personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable, établie ou constituée hors de France, si cette entité juridique est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A du CGI.

Les dispositions de l'article 209 B concernent également l'entreprise située en France au sens d'établissement ou succursale d'une personne morale dont le siège est situé hors de France lorsque les droits (actions, parts, droits financiers et les droits de vote) représentatifs de la participation dans la structure établie hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié sont inscrits à l'actif du bilan fiscal de cet établissement.

1640-1 1. Conditions relatives à la personne morale susceptible d'être soumise aux dispositions de l'article 209 B du CGI.

a. *Entreprise ou personne morale passible de l'impôt sur les sociétés*

Les dispositions du I de l'article 209 B du CGI sont susceptibles de s'appliquer aux entités passibles de l'impôt sur les sociétés au taux normal mentionné au deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI même si elles ne sont pas effectivement soumises à cet impôt (entreprises nouvelles bénéficiant du régime de l'article 44 *sexies*, jeunes entreprises innovantes au sens de l'article 44 *sexies*-OA, entreprises implantées dans des zones franches urbaines ou en zones d'entreprises et placées sous les dispositifs prévus aux articles 44 *octies*, 44 *decies* ou 208 *quinquies*, sociétés membres d'un groupe fiscal...).

b. *Caractéristiques de la participation détenue par la personne morale*

1° *Pourcentage de participation*

La personne morale entre dans le champ d'application du dispositif si elle détient, directement ou indirectement, **plus de 50 %** des actions, parts, droits de vote ou droits financiers dans une entité juridique établie ou constituée hors de France qui est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI.

Clause anti-abus : le seuil de détention de plus de 50 % requis pour l'application du dispositif entre la société mère et sa filiale est ramené à 5 % lorsque plus de 50 % des titres sont détenus :

- soit par des entreprises établies en France ;
- soit par des entreprises placées directement ou indirectement dans une situation de contrôle ou de dépendance au sens de l'article 57 du CGI à l'égard de la personne morale établie en France.

2° *Nature de la participation*

Le I de l'article 209 B du CGI peut s'appliquer lorsque la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés détient directement ou indirectement **plus de 50 %** des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans la structure étrangère soumise à un régime fiscal privilégié.

Le dispositif concerne donc :

- les actions ou parts dans des sociétés de capitaux ;
- les parts d'intérêt possédées dans des sociétés de personnes et organismes assimilés, notamment : sociétés en participation, sociétés de fait, sociétés en nom collectif, « joint-ventures », « partnerships », groupements d'intérêt économique (G. I.E.) et groupements européens d'intérêt économique (G. E.I. E.) ;
- les droits financiers ou les droits de vote détenus dans de telles entités.

Pour apprécier, selon les cas, si la détention de **plus de 50 %** des actions, parts, droits financiers ou droits de vote est atteinte, il convient d'additionner les droits détenus directement par la personne morale et ceux qu'elle détient indirectement, c'est-à-dire par l'intermédiaire d'une chaîne de participations ou d'une communauté d'intérêts, en distinguant pour ce calcul d'une part les droits de vote et d'autre part les droits financiers lorsqu'il y a une dissociation de ces droits.

1640-2 2. Conditions relatives à la structure étrangère soumise à un régime fiscal privilégié

Les dispositions du I de l'article 209 B du CGI sont susceptibles de s'appliquer si la structure établie hors de France est une entreprise ou une entité juridique soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI.

a. *Forme de la structure établie hors de France*

Les bénéfices ou revenus positifs susceptibles d'être imposés en France en application des dispositions de l'article 209 B sont ceux réalisés par une entreprise ou réputés distribués par une entité juridique : personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable.

b. *Notion de régime fiscal privilégié*

Cette notion est définie par la loi : un régime fiscal est considéré comme privilégié dès lors que le montant des impôts sur les bénéfices ou sur les revenus auxquels est soumise la structure est **inférieur de plus de la moitié** à celui dont elle aurait été redevable en France dans les

conditions de droit commun. L'impôt sur les bénéfices comprend l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun et les contributions additionnelles.

L'application du dispositif prévu à l'article 209 B du CGI est subordonnée à la condition que l'entreprise exploitée hors de France, ou l'entité juridique établie hors de France dans laquelle la personne morale établie en France possède une participation, soit soumise à un régime fiscal privilégié.

III. MODALITES D'APPLICATION

1641 1. Exercice d'imposition à l'impôt sur les sociétés des bénéficiaires ou des revenus de capitaux mobiliers taxables en application de l'article 209 B du CGI

Les bénéfices de l'entreprise ou les revenus de capitaux mobiliers de l'entité juridique établie hors de France sont réputés acquis par la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de cette entreprise ou de cette entité juridique. En l'absence d'exercice clos au cours de l'année par l'entité juridique établie hors de France, ces revenus sont réputés acquis à la clôture de l'exercice de la personne morale établie en France.

Ces bénéfices ou revenus de capitaux mobiliers sont imposables à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice de la personne morale au cours duquel ils sont réputés acquis. Ils doivent être déclarés en même temps que les propres résultats de la personne morale afférents à cet exercice. Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (LPF, art. L 69).

1641-1 2. Proportion des résultats bénéficiaires à retenir

a. Principe

En application du I de l'article 209 B et de l'article 102 T de l'annexe II au CGI, les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou de l'entité juridique, sont réputés constituer un résultat ou un revenu de capitaux mobiliers de l'entreprise ou de la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

Si la structure soumise à un régime fiscal privilégié est une entreprise, la totalité de son résultat fait l'objet d'une imposition à l'impôt sur les sociétés dans le chef de la personne morale établie en France.

En revanche, si cette structure est une entité juridique, le bénéfice ou le revenu positif est réputé distribué dans une proportion qui correspond aux droits financiers détenus directement ou indirectement par la personne morale française sur l'ensemble des droits financiers émis par l'entité juridique à l'exclusion des droits détenus sous couvert d'une communauté d'intérêts. Les droits de vote ne sont pas pris en compte pour le calcul de cette proportion.

b. Exclusions

Certains droits financiers détenus sous couvert d'une communauté d'intérêts ou certains droits détenus par d'autres personnes morales assujetties à l'article 209 B du CGI ne sont pas retenus pour le calcul de la proportion des résultats bénéficiaires à retenir :

1641-2 3. Reconstitution des résultats de l'entreprise ou de l'entité juridique établie hors de France et paiement de l'impôt.

L'entreprise ou la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés doit établir, pour chacune de ses filiales (entités juridiques) ou entreprises établies hors de France, un bilan de départ dont l'actif net sert de base à la détermination du résultat de ces entreprises ou entités juridiques (CGI, annexe II, art. 102 U). Les résultats des filiales ou entreprises sont déterminés d'après les règles fiscales françaises, sous réserve des dispositions du 3 du I de l'article 209 B (CGI, annexe II, art. 102 V). Le régime antérieur de l'article 209 B prévoyait que les résultats des entreprises et entités étrangères faisaient l'objet d'une imposition séparée. Cette modalité d'imposition est supprimée. Les bénéfices et revenus de capitaux mobiliers sont imposables à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun dans le chef de la personne morale française. Dès lors, les déficits de la personne morale peuvent s'imputer sur ses résultats bénéficiaires.

L'imposition forfaitaire annuelle n'est pas due à raison du chiffre d'affaires réalisé par l'entité étrangère.

1641-3 4. élimination des doubles impositions

Les dispositions permettant d'éliminer les doubles impositions qui peuvent résulter de l'imposition d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés à raison de bénéfices réalisés ou de revenus réputés distribués par une entreprise ou une entité établie hors de France, sont prévues aux paragraphes 4 et 5 du I de l'article 209 B du CGI et aux articles 102 T, 102 W, 102 X, 102 XA et 102 Y de l'annexe II au CGI.

IV. CLAUSE DE SAUVEGARDE LORSQUE L'ENTREPRISE OU L'ENTITE JURIDIQUE EST ETABLIE DANS UN ETAT DE LA COMMUNAUTE EUROPEENNE

- 1642** En application du II de l'article 209 B du CGI si l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat membre de la Communauté européenne, le dispositif n'est pas applicable si l'exploitation de l'entreprise ou la détention d'une entité soumise à un régime fiscal privilégié n'est pas constitutive d'un montage artificiel de la personne morale française dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

V. CLAUSE DE SAUVEGARDE LORSQUE L'ENTREPRISE OU L'ENTITE JURIDIQUE EST ETABLIE HORS COMMUNAUTE EUROPEENNE

- 1643** **Pour les exercices clos avant le 31 décembre 2012**, le III de l'article 209 B du CGI prévoit une clause de sauvegarde à raison des entreprises ou entités juridiques exploitées ou détenues dans un Etat situé en dehors de la Communauté européenne.

Lorsque au regard des conditions du I de l'article 209 B du CGI relatives au taux de participation et au caractère privilégié du régime fiscal, les personnes morales françaises sont dans le champ d'application des dispositions de l'article 209 B précité, elles en sont en principe automatiquement exonérées si leurs structures établies hors de France tirent leurs bénéfices de l'exercice d'activités industrielles et commerciales. Cette « clause d'exonération automatique » ne s'applique pas lorsque les revenus des structures établies hors de France proviennent dans certaines proportions d'opérations expressément visées.

Toutefois, dans tous les cas, la personne morale française dispose de la faculté d'apporter la preuve que le choix de son implantation hors de France résulte de considérations principalement autres que fiscales.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, les dispositions du III de l'article 209 B du CGI sont modifiées et prévoient désormais que en dehors des cas mentionnés au II de l'article 209 B du CGI (cf. n° 1642), le I de l'article 209 B du CGI ne s'applique pas lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

Cette condition est réputée remplie notamment lorsque l'entreprise ou l'entité juridique établie ou constituée hors de France a principalement une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'Etat de son établissement ou de son siège (Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 14).

VI. RENFORCEMENT DU DISPOSITIF LORSQUE L'ENTREPRISE OU L'ENTITE JURIDIQUE EST ETABLIE DANS UN ETAT OU TERRITOIRE NON COOPERATIF

(CGI, art. 209-B-III *bis* abrogé par l'article 14 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012)

- 1643-1** **Pour les exercices clos avant le 31 décembre 2012**, par dérogation au III de l'article 209 B du CGI, le I de l'article 209 B reste applicable lorsque l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI¹, sauf si la personne morale établie en France démontre que les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou l'entité juridique proviennent d'une activité industrielle et commerciale effective exercée sur le territoire de l'Etat de son établissement ou de son siège et justifie que ces bénéfices ou revenus positifs n'excèdent pas les proportions mentionnées aux a et b du III de l'article 209 B.

Toutefois, le I de l'article 209 B n'est pas applicable si la personne morale établie en France transmet tous éléments nécessaires à l'appréciation de l'activité et des proportions mentionnées aux a et b du III du même article et qu'elle justifie que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ses bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié et qui est non coopératif.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, le III *bis* de l'article 209 B du CGI est abrogé par l'article 14 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 corrélativement à la modification des dispositions du III de l'article 209 B du CGI (cf. n° 1643).

1. L'arrêté du 12 février 2010 (JO du 17 février 2010) modifié par l'arrêté du 14 avril 2011 (JO du 29 avril 2011) fixe la liste des Etats et territoires non coopératifs au sens de l'article 238-0 A du CGI.

VI. OBLIGATIONS DECLARATIVES

1644

Les obligations déclaratives à la charge de la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés sont définies aux articles 102 Z à 102 ZB de l'annexe II au CGI.

Les obligations déclaratives doivent être remplies à raison des structures soumises à un régime fiscal privilégié dès l'instant où une personne morale établie en France entre dans le champ d'application de l'article 209 B du CGI et même lorsque les résultats reconstitués de la structure établie hors de France font apparaître un déficit.

Les déclarations requises doivent être jointes à la déclaration de résultats de la personne morale ou au relevé de solde d'impôt sur les sociétés.

1645

1649

chapitre 5

autres régimes spéciaux

A. SOCIÉTÉS MOBILIÈRES D'INVESTISSEMENT ET SOCIÉTÉS ASSIMILÉES

(CGI, art. 199 *ter*-II)

1650

Ces sociétés, dont la liste figure au n° 1419, ont pour caractéristique commune d'assurer la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières.

Elles sont soumises à un régime fiscal particulier qui tend à éviter la double imposition des revenus du portefeuille, lors de l'encaissement puis lors de la distribution de ces revenus, en plaçant les actionnaires dans une situation comparable à celle qui aurait été la leur s'ils avaient été les propriétaires directs des titres composant ce portefeuille.

Ce régime spécial comporte notamment, sous certaines conditions, l'exonération d'IS à raison des revenus du portefeuille et des plus-values réalisées sur la cession des titres de ce portefeuille (cf. n° 1419).

1651

En revanche, les actionnaires de ces sociétés peuvent imputer sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dont ils sont redevables, tout ou partie des **crédits d'impôt attachés aux produits du portefeuille social**, dans les mêmes conditions que s'ils avaient perçu directement ces produits (CGI art. 199 *ter*-II).

Pour chaque exercice, le droit à imputation de chaque actionnaire est déterminé en proportion de sa part dans les dividendes distribués au titre de cet exercice. Mais ce droit ne peut excéder le crédit d'impôt auquel l'attributaire pourrait prétendre si le dividende était mis en paiement par une société française ordinaire. Le montant à imputer est ajouté, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, au revenu net perçu par l'actionnaire.

Remarque : fusion d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières : les sommes non distribuées par une SICAV à la date de son absorption, opérée conformément à la réglementation en vigueur, par un fonds commun de placement sont imposées lors de leur répartition entre les porteurs de parts du fonds commun de placement. Ces dispositions sont applicables en cas de scission d'une SICAV conformément à la réglementation en vigueur (CGI, art. 115-A).

1652

B. SOCIÉTÉS DE CAPITAL RISQUE

1653

1. Régime fiscal des distributions perçues par les actionnaires personnes physiques (CGI, art. 163 *quinquies* C modifié par l'article 10 de la loi de finances pour 2013 ; CGI, annexe III, art. 41 DGA)

Les distributions par les sociétés de capital-risque qui remplissent les conditions prévues à l'article 1^{er}-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 (cf. nos 1424 et suiv.), prélevées sur des plus-values nettes de cession de titres réalisées par la société au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2001, sont imposées dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A du CGI lorsque l'actionnaire est une personne physique fiscalement domiciliée en France au sens de l'article 4 B du même code, ou soumises à la retenue à la source prévue au 2 de

l'article 119 bis lorsqu'elles sont payées dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, ou soumises à cette même retenue à la source aux taux de **19 %** pour les gains réalisés avant le **1^{er} janvier 2013** et de **45 %** pour ceux réalisés à compter de cette même date lorsque l'actionnaire est une personne physique fiscalement domiciliée hors de France. Toutefois, les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI peuvent demander le remboursement de l'excédent du prélèvement de **45 %** lorsque ce prélèvement excède la différence entre, d'une part, le montant de l'impôt qui résulterait de l'application de l'article 197 A du CGI à la somme des distributions mentionnées au présent alinéa et des autres revenus de source française imposés dans les conditions de ce même article 197 A au titre de la même année et, d'autre part, le montant de l'impôt établi dans les conditions prévues audit article 197 A sur ces autres revenus (dispositions applicables aux gains réalisés et distributions perçues à compter du **1^{er} janvier 2012** ; Loi de finances pour 2013, art. 10).

Toutefois, lorsque ces distributions sont afférentes à des actions donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou les produits de la société et attribuées en fonction de la qualité de la personne et sont versées aux salariés ou dirigeants mentionnés au premier alinéa du 8 du II de l'article 150-0 A du CGI, ce taux s'applique sous réserve du respect des conditions suivantes :

1° Ces actions ont été souscrites ou acquises moyennant un prix correspondant à la valeur des actions par le salarié ou le dirigeant bénéficiaire de la distribution ;

2° L'ensemble des actions d'une même société de capital-risque donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou les produits de la société et attribuées en fonction de la qualité de la personne satisfont aux conditions suivantes :

a) Elles constituent une seule et même catégorie d'actions ;

b) Elles représentent au moins 1 % du montant total des souscriptions dans la société ou à titre dérogatoire un pourcentage inférieur fixé par décret, après avis de l'Autorité des marchés financiers ;

c) Les distributions auxquelles donnent droit ces actions sont versées au moins cinq ans après la date d'émission de ces actions ;

3° Le salarié ou dirigeant bénéficiaire de la distribution perçoit une rémunération normale au titre du contrat de travail ou du mandat social qui lui a permis de souscrire ou d'acquérir ces actions.

1653-1

Les distributions¹ prélevées sur les bénéfices réalisés dans le cadre de leur objet social défini à l'article 1^{er}-1 modifié de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 précitée **sont exonérées** lorsque les conditions suivantes sont remplies :

1° L'actionnaire a son domicile fiscal en France ou dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;

2° L'actionnaire conserve ses actions pendant cinq ans au moins à compter de leur souscription ou acquisition ;

3° Les produits sont immédiatement réinvestis pendant la période mentionnée au 2° dans la société soit sous la forme de souscription ou d'achat d'actions, soit sur un compte bloqué ; l'exonération s'étend alors aux intérêts du compte, lesquels sont libérés à la clôture de ce dernier ;

4° L'actionnaire, son conjoint et leurs ascendants et descendants ne détiennent pas ensemble, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices de sociétés dont les titres figurent à l'actif de la société de capital-risque, ou n'ont pas détenu cette part à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la souscription ou l'acquisition des actions de la société de capital-risque.

Cette disposition ne s'applique pas aux actions de sociétés de capital-risque émises ou acquises à compter du **1^{er} janvier 2011** donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds et attribuées en fonction de la qualité de la personne (CGI, art. 163 *quinquies* C-II).

1654

2. Régime fiscal des distributions perçues par les autres actionnaires

Les « autres actionnaires » s'entendent des personnes physiques ou morales soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles, ou à l'impôt sur les sociétés.

1. À l'exception, à compter du 1^{er} janvier 2002, de celles qui sont attachées aux parts ou actions de carried interest.

Distributions effectuées au titre d'exercices pour lesquels la SCR s'est placée sous le régime prévu à l'article 1^{er}-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985

1654-1 Les distributions prélevées sur des plus-values nettes réalisées par la SCR provenant de titres, cotés ou non cotés, de la nature de ceux retenus dans le quota d'investissement de 50 % et détenus par la SCR depuis au moins deux ans sont soumises au régime fiscal des plus-values à long terme réalisées lors de la cession d'actions tel que prévu au I de l'article 39 *quindecies* du CGI.

Ainsi, après compensation éventuelle avec les moins-values à long terme constatées au titre du même exercice, ces distributions sont imposées :

- au taux de 19 % si l'entreprise est passible de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 219-I a à art. 219-I-a *quater*) ;
- au taux de 16 % si l'entreprise relève de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 39 *quindecies* I-1). A ce taux s'ajoutent les prélèvements sociaux.

1654-2 Les distributions prélevées sur les produits et les autres plus-values réalisées par la SCR sont soumises :

- soit à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, si l'actionnaire de la SCR est soumis à cet impôt (CGI, art. 219-I et art. 219-I a et b) ;
- soit à l'impôt sur le revenu si les actions de la SCR sont inscrites à l'actif du bilan d'une entreprise individuelle ou d'une société relevant du régime des sociétés de personnes (toutefois, lorsque l'associé de la société de personnes est une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, les distributions sont imposables à ce dernier impôt, en application des dispositions du premier alinéa du I de l'article 238 *bis* K du CGI). Elles sont déqualifiées de façon extracomptable pour être soumises à l'impôt sur le revenu au nom de l'exploitant dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Ces distributions sont également soumises aux prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social, contribution additionnelle au prélèvement social).

1654-3 Les autres distributions sont soumises au régime fiscal de droit commun.

C. SOCIÉTÉS AGRÉÉES POUR LE FINANCEMENT DES TÉLÉCOMMUNICATIONS

(CGI, art. 208-3° *quinquies* ; cf. n° 1418)

1655 Les dispositions relatives à l'avoir fiscal et au précompte ne sont pas applicables aux dividendes et produits distribués par ces sociétés.

Il est toutefois admis qu'elles peuvent transmettre à leurs actionnaires un crédit d'impôt égal à la moitié des sommes effectivement versées dans la mesure où le bénéfice soumis à l'IS a fait l'objet d'une distribution.

Les sociétés de capitaux, membres des sociétés agréées, ne peuvent se prévaloir du régime fiscal des sociétés mères à raison des dividendes qu'elles perçoivent de ces sociétés.

D. INDEMNITÉS ALLOUÉES À LA SUITE DE NATIONALISATION OU D'EXPROPRIATION À L'ÉTRANGER

(CGI, art. 238 *bis* C)

1656 Le règlement des indemnités allouées aux personnes physiques ou morales françaises atteintes par une mesure de nationalisation ou d'expropriation prise par un gouvernement étranger ne donne lieu à aucune perception au titre de l'IS ou de l'impôt sur le revenu.

La même exonération s'applique à la répartition des indemnités entre les actionnaires et porteurs de parts lorsque la société distributrice exploitait directement à l'étranger des établissements ayant fait l'objet des mesures visées ci-dessus à condition que :

- la répartition intervienne dans un délai maximum d'un an à compter de l'encaissement effectif de l'indemnité ;
- que cette distribution soit imputée sur les postes du passif correspondant le plus étroitement aux éléments transférés.

Peuvent également être réparties en franchise d'impôt, sous les mêmes conditions, les indemnités reçues par les sociétés françaises à la suite de la nationalisation ou de l'expropriation de filiales étrangères dont elles possèdent la totalité ou plus de 90 % du capital.

E. SOCIÉTÉS UNIPERSONNELLES D'INVESTISSEMENT A RISQUE (SUIR)

(CGI, art. 163 *quinquies* C *bis* ; Annexe III, art. 41 *sexdecies* M et 46 *ter* B à 46 *ter* D)

1657

Les distributions effectuées par les sociétés unipersonnelles d'investissement à risque mentionnées à l'article 208 D du CGI créées à compter du 1^{er} janvier 2004 (cf. n^{os} 1425-4 et suivants) sont exonérées d'impôt sur le revenu et de la retenue à la source mentionnée au 2 de l'article 119 *bis* du même code lorsque les conditions suivantes sont réunies :

1° elles sont prélevées sur des bénéfices exonérés d'impôt sur les sociétés en application des dispositions de l'article 208 D du CGI ;

2° l'associé a son domicile fiscal en France ou dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;

3° les actions ouvrant droit aux distributions concernées ont été souscrites par l'associé unique initial ou transmises à titre gratuit à la suite du décès de cet associé.

F. RÉGIME FISCAL DES REVENUS ET PROFITS DES FONDS DE PLACEMENT IMMOBILIER

(CGI, art. 239 *nonies*)

1658

Les fonds de placement immobilier sont des organismes de placement collectif immobilier, mentionnés à la section 5 du chapitre IV du titre I^{er} du livre II du code monétaire et financier.

1. Porteurs de parts soumis à l'impôt sur le revenu.

1°. Les revenus et profits imposables mentionnés au I de l'article L. 214-140 du code monétaire et financier sont déterminés par la société de gestion du fonds de placement immobilier pour la fraction correspondant aux droits de chaque porteur de parts passible de l'impôt sur le revenu qui n'a pas inscrit ses parts à son actif professionnel, dans les conditions prévues :

a) Aux articles 14 A à 33 *quinquies* du CGI, pour les revenus relevant de la catégorie des revenus fonciers au titre des actifs mentionnés au a du 1° du II de l'article L. 214-140 du code monétaire et financier ;

b) A l'article 137 *ter* du CGI, pour les revenus relevant de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers au titre des actifs mentionnés au b du 1° du II du même article L. 214-140 ;

c) Aux articles 150 UC à 150 VH et à l'article 244 *bis* A du CGI, pour les plus-values de cession à titre onéreux de biens et de droits immobiliers mentionnées au 2° du II du même article L. 214-140 ;

d) A l'article 150-0 F du CGI, pour les plus-values de cession à titre onéreux d'actifs mentionnées au 3° du II du même article L. 214-140.

2°. Les porteurs de parts de fonds de placement immobilier mentionnés au 1° sont soumis à l'impôt sur le revenu à raison des revenus et profits distribués par le fonds, au titre de l'année au cours de laquelle cette distribution intervient.

3°. Les dispositions prévues aux b *ter* et h du 1° du I de l'article 31, à l'article 31 *bis*, au premier alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI relatives aux immeubles classés monuments historiques, inscrits à l'inventaire supplémentaire ou ayant fait l'objet d'un agrément ministériel ou ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine, aux deuxième et troisième alinéas du 3° du I de l'article 156, aux articles 199 *decies* E à 199 *decies* H, à l'article 199 *undecies* A, à l'article 199 *tervicies* et à l'article 199 *septvicies* du CGI ne sont pas applicables lorsque les immeubles, droits immobiliers ou parts sont détenus directement ou indirectement par des fonds de placement immobilier autres que ceux qui sont issus de la transformation des sociétés civiles mentionnées à l'article 239 *septies* du même code et pour lesquelles l'application de ces dispositions a été demandée avant la date limite de dépôt des déclarations des revenus de l'année 2006.

2. Autres porteurs de parts.

Pour les autres porteurs de parts, les revenus et profits mentionnés au I de l'article L. 214-140 du code monétaire et financier sont imposés à la date de leurs distributions pour la fraction correspondant à leurs droits.

3. Entrée en vigueur.

Ce dispositif s'applique à compter de l'entrée en vigueur mentionnée à l'article 7 de l'ordonnance n° 2005-1278 du 13 octobre 2005 définissant le régime juridique des organismes de placement collectif immobilier et les modalités de transformation des sociétés civiles de placement immobilier en organismes de placement collectif immobilier.

G. RÉGIMES DIVERS**1659**

- Sociétés immobilières d'investissement ou de gestion, cf. FI, n^{os} 3723 et suiv. ; 3730.
- Sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie, cf. FI, n^{os} 3731 et suiv.
- Sociétés immobilières de copropriété, cf. FI, n^{os} 3700 et suiv.
- Sommes attribuées aux salariés au titre de la participation aux résultats des entreprises. Plans d'épargne d'entreprise, cf. n^{os} 1764 et suiv.

1660

1739

QUATRIÈME PARTIE

régimes d'intéressement

1740

La présente partie traite des différents dispositifs permettant d'associer les salariés aux résultats de leur entreprise ou de favoriser l'actionnariat salarié.

La circulaire du 14 septembre 2005¹ relative à l'épargne salariale (qui annule et remplace la précédente circulaire du 22 novembre 2001) précise les conditions d'application des dispositions relatives à l'intéressement, à la participation ainsi qu'aux plans d'épargne d'entreprise.

La loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail aménage les dispositifs d'épargne salariale, en prévoyant notamment¹ :

- un crédit d'impôt en faveur des entreprises qui concluent un accord d'intéressement ou un avenant au plus tard le 31 décembre 2014 (cf. n° 1936) ;
- la liberté de choix pour le salarié entre la disponibilité immédiate et le blocage de ses droits à participation (cf. nos 1741 et 1750, b) ;
- le bénéfice au profit des salariés de groupements d'employeurs des dispositifs d'épargne salariale mis en place dans les entreprises adhérentes du groupement auprès desquelles ils sont mis à disposition (art. 7 de la loi précitée).

Ces dispositifs sont envisagés selon qu'ils présentent un caractère obligatoire (titre 1 : Participation des salariés aux résultats de l'entreprise) ou facultatif (titre 2). Voir aussi BOI-BIC-PTP.

1. La circulaire du 14 septembre 2005 a été publiée au *JO* du 1^{er} novembre 2005. Voir également la circulaire DGT n° 2009/13 du 19 mai 2009, qui, en l'attente de la publication de la mise à jour de la circulaire du 14 septembre 2005, apporte les réponses aux questions les plus fréquemment posées en ce qui concerne l'application de la loi du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail (cette dernière circulaire est mise en ligne sur le site www.circulaires.gouv.fr).

titre 1

la participation des salariés aux résultats de l'entreprise

(code du travail, art. L. 3322-1 et suiv. ; R. 3322-1, D 3324-1 et suiv. ;
CGI, art. 237 *bis* A ; circulaires interministérielles des 9 août 2004
[JO du 11 août 2004], 14 septembre 2005 [JO du 1^{er} novembre 2005]
et 4 octobre 2005 [JO du 13 octobre 2005] ; BOI-BIC-PTP ;
décret n° 2007-1524 du 24 octobre 2007)

chapitre premier

économie générale du dispositif

A. DÉFINITION ET CHAMP D'APPLICATION

(BOI-BIC-PTP-10)

I. DÉFINITION

1741

La participation est un dispositif légal prévoyant la redistribution au profit des salariés d'une partie des bénéfices qu'ils ont contribué, par leur travail, à réaliser dans leur entreprise. Obligatoire pour les entreprises d'au moins 50 salariés — dès lors qu'elles dégagent un bénéfice fiscal suffisant — facultative pour les autres, la participation est mise en place par un accord qui précise les modalités de son application dans les limites du cadre législatif et réglementaire défini aux articles L. 3322-1 et suivants, R 3322-1, D 3324-1 et suivants du code du travail.

Les sommes distribuées au titre de la participation bénéficient d'avantages fiscaux et sociaux pour les entreprises qui les versent et pour les salariés qui les perçoivent.

Jusqu'à l'intervention de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail, le droit ainsi reconnu aux salariés ne donnait, en principe, pas lieu au versement immédiat des sommes qui leur étaient attribuées : ces dernières demeuraient indisponibles pendant 5 ans et étaient affectées, selon ce que prévoyait l'accord, à un compte courant bloqué consacré au financement d'investissements productifs ou à un fonds d'épargne.

Depuis l'intervention de cette loi, son article 4 met en place, sous réserve de certaines exceptions, la liberté de choix pour le salarié entre la disponibilité immédiate et le blocage de ses droits. Le principe d'indisponibilité des droits est ainsi supprimé et le mode de perception de la participation est harmonisé avec celui de l'intéressement. Les salariés bénéficiaires de la

participation ne sont plus tenus de bloquer leurs avoirs pour une durée minimale de cinq ans, mais peuvent désormais en obtenir le versement immédiat sur demande dans les conditions fixées par le décret n° 2009-350 du 30 mars 2009 (cf. n° 1750 (§ b)). Les sommes perçues immédiatement sont assujetties à l'impôt sur le revenu, à l'image des primes d'intéressement non bloquées sur un plan d'épargne. Les droits qui, comme auparavant, demeurent bloqués, continuent de bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu. Cette réforme, qui ne modifie pas la faculté de déblocage anticipé prévue par le code du travail, est applicable aux droits à participation attribués au titre des exercices clos après la promulgation de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail.

II. CHAMP D'APPLICATION

1. Entreprises concernées.

1742

Toute entreprise employant habituellement au moins cinquante salariés est obligatoirement soumise à la participation, quelles que soient la nature de son activité et sa forme juridique. Sont également soumises à l'obligation de mettre en place la participation au profit de l'ensemble de leurs salariés, les unités économiques et sociales (UES) d'au moins cinquante salariés, conventionnellement ou judiciairement reconnues (code du travail, art. L. 3322-2).

Le salarié d'un groupement d'employeurs peut bénéficier du dispositif de participation mis en place dans chacune des entreprises adhérentes du groupement auprès de laquelle il est mis à disposition si l'accord le prévoit (code du travail, art. L. 3322-2 ; code du travail, art. D. 3321-2 issu du décret n° 2009-351 du 30 mars 2009).

L'article L. 3322-5 du code du travail repousse expressément l'obligation de mettre en place la participation au troisième exercice clos après leur création, pour les entreprises nouvelles dont la création ne résulte pas d'une fusion, totale ou partielle, d'entreprises préexistantes.

La faculté de conclure un accord de groupe est ouverte aux entreprises qui le souhaitent. La notion de groupe est précisée par l'article L. 3344-1 du code du travail.

Un régime de participation, établi selon les modalités prévues à l'article L. 3324-1 ou à l'article L. 3324-2 du code de travail, doit être négocié par branche, au plus tard trois ans après la publication de la loi n° 2006-1770 du 30 décembre 2006 pour le développement de la participation et de l'actionnariat salarié (code du travail, art. L. 3322-9).

2. Condition d'effectif.

1742-1

La condition d'emploi habituel, pour l'assujettissement obligatoire à la participation, est considérée comme remplie dès lors que le seuil d'effectif précité a été atteint pendant 6 mois consécutifs ou non au cours de l'exercice considéré ou, pour les entreprises saisonnières, pendant au moins la moitié de la durée d'activité saisonnière (code du travail, art. R. 3322-1).

3. Bénéficiaires.

1742-2

La participation est un droit ouvert à tous les salariés de l'entreprise, au sens du droit du travail. La détermination des bénéficiaires est en effet fondée sur le critère de l'appartenance juridique à l'entreprise, laquelle se traduit par l'existence d'un contrat de travail (de droit français). L'article L. 3342-1 du code du travail autorise toutefois les signataires de l'accord à fixer une condition minimale d'ancienneté, cette dernière ne pouvant excéder **trois mois**, dans l'entreprise ou dans le groupe tel que défini aux articles L. 3344-1 et L. 3344-2 du même code. Cette nouvelle condition d'ancienneté de trois mois remplace de plein droit, à compter du 20 février 2001, et pour les exercices clos après cette date, toute condition d'ancienneté supérieure figurant dans les accords de participation.

Dans les entreprises qui ne sont pas assujetties à l'obligation de participation mais qui choisissent de mettre en application un régime de participation, les chefs de ces entreprises ou, s'il s'agit de personnes morales, leurs présidents, directeurs généraux, gérants ou membres du directoire, ainsi que le conjoint du chef d'entreprise s'il bénéficie du statut de conjoint collaborateur ou de conjoint associé mentionné à l'article L. 121-4 du code de commerce, peuvent bénéficier de ce régime (code du travail, art. L. 3323-6).

B. ACCORDS DE PARTICIPATION

I. MODES DE CONCLUSION DES ACCORDS

1743

L'existence d'un accord collectif conclu selon l'une des formes prévues aux articles L. 3322-6 et L. 3322-7 du code du travail constitue une condition de validité de l'accord. Un accord de participation peut être ainsi conclu :

- selon le droit commun de la négociation collective :
 - soit dans le cadre d'une convention de branche ou d'un accord professionnel ;
 - soit dans le cadre d'une convention ou d'un accord d'entreprise.
- selon des modalités spécifiques :
 - soit entre le chef d'entreprise et les représentants d'organisations syndicales représentatives ;
 - soit au sein du comité d'entreprise ;
 - soit à la suite de la ratification à la majorité des deux tiers des salariés.

Les accords de participation de groupe peuvent être conclus soit au sein de chacune des sociétés parties à l'accord selon l'une des modalités ci-dessus, soit au niveau du groupe selon les modalités dérogatoires prévues à l'article L. 3322-7 du code du travail.

Lorsque le régime de la participation est facultatif, en cas d'échec des négociations, l'employeur peut mettre en application unilatéralement un régime de participation conforme aux dispositions du code du travail. Le comité d'entreprise ou, à défaut, les délégués du personnel sont consultés sur le projet d'assujettissement unilatéral à la participation au moins quinze jours avant son dépôt auprès de l'autorité administrative (code du travail, art. L. 3323-6).

II. DÉLAI DE CONCLUSION ET DE DÉPÔT DES ACCORDS

1743-1

L'article L. 3323-5 du code de travail prévoit que l'accord de participation doit être conclu avant l'expiration du délai d'un an suivant la clôture de l'exercice au titre duquel sont nés les droits des salariés. Pour ouvrir droit aux exonérations sociales et fiscales, les accords de participation doivent avoir été déposés auprès des directions départementales du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle du lieu de leur conclusion (code du travail, art. L. 3323-4). Ce dépôt ne peut avoir lieu avant la fin du délai d'opposition, si un tel délai s'applique (huit jours pour un accord d'entreprise, quinze jours pour un accord de branche).

C. RÉSERVE SPÉCIALE DE PARTICIPATION

(Code du travail, art. L. 3324-1 et suivants ; RES N° 2010/23, RES N° 2011/13 ; BOI-BIC-PTP-10-10-20)

1744

Le droit reconnu aux salariés prend la forme, dans le régime de droit commun, d'une participation calculée à partir du bénéfice net de l'entreprise. Ce droit s'exprime selon la formule suivante :

$$R = 1 / 2 (B - 5 / 100 C) \times (S / VA)$$

Il est précisé que :

- B : représente le bénéfice net de l'entreprise ;
- C : les capitaux propres de l'entreprise ;
- S : les salaires de l'entreprise ;
- VA : la valeur ajoutée de l'entreprise.

Les accords peuvent prévoir un mode de calcul différent de la formule légale (cf. ci-dessus) à condition (code du travail, art. L. 3324-2) :

- que le résultat de ce mode de calcul soit égal ou supérieur à celui résultant de l'application de la formule légale (respect de la clause d'équivalence) ; la base de calcul retenue peut ainsi être le tiers du bénéfice net fiscal. La réserve spéciale de participation peut être calculée en prenant en compte l'évolution de la valeur des actions ou parts sociales de l'entreprise ou du groupe au cours du dernier exercice clos.
- que ce résultat ne soit pris en compte que dans la limite de l'un des plafonds suivants, dont le choix est laissé aux signataires de l'accord :
 - la moitié du bénéfice net comptable ;
 - le bénéfice net comptable diminué de 5 % des capitaux propres ;
 - le bénéfice net fiscal diminué de 5 % des capitaux propres ;
 - ou la moitié du bénéfice fiscal.

Dans les entreprises dont l'effectif habituel est compris entre un et deux cent cinquante salariés, la part de la réserve spéciale de participation excédant le montant qui aurait résulté d'un calcul effectué en application de l'article L. 3324-1 du code du travail peut être répartie entre les salariés et les chefs de ces entreprises, les présidents, directeurs généraux, gérants ou membres du directoire s'il s'agit de personnes morales, le conjoint du chef d'entreprise s'il a le statut de conjoint collaborateur ou de conjoint associé mentionné à l'article L. 121-4 du code de commerce (code du travail, art. L. 3324-2).

I. DÉFINITION DES ÉLÉMENTS CONCOURANT AU CALCUL DE LA RÉSERVE

- 1745 1. Bénéfice net (B).** Le bénéfice net à retenir est égal à la différence entre :
- d'une part, le bénéfice réalisé en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer, tel qu'il est retenu pour être imposé à l'impôt sur le revenu ou aux taux de l'impôt sur les sociétés prévus au deuxième alinéa et au b du I de l'article 219 du CGI et majoré des bénéfices exonérés en application des dispositions des articles 44 *sexies*, 44 *sexies A*, 44 *septies*, 44 *octies*, 44 *octies A*, 44 *undecies*, 208 C du CGI (code du travail, art. L 3324-1) ;
 - d'autre part, l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu correspondant.
- Le bénéfice net ainsi défini est augmenté du montant de la provision pour investissement et diminué de l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu correspondant.
- 1746 2. Capitaux propres (C).** La définition des capitaux propres diffère selon qu'il s'agit d'entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés ou d'entreprises passibles de l'impôt sur le revenu. En outre, cette définition exclut les capitaux propres investis dans des établissements étrangers (code du travail, art. D 3324-4).
- 1747 3. Salaires (S).** Les salaires à retenir pour le calcul du montant de la réserve spéciale de participation sont déterminés selon les règles prévues pour le calcul des rémunérations au sens de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale (code du travail, art. D 3324-1).
- Doivent également être prises en compte pour le calcul de la réserve spéciale de participation (ainsi que pour sa répartition) les indemnités de congés payés versées pour le compte de l'employeur par des caisses agréées constituées à cet effet conformément à l'article L 3141-30 du code du travail.
- 1748 4. Valeur ajoutée (VA).** Les éléments concourant à la formation de la valeur ajoutée à retenir sont énumérés à l'article D 3324-2 du code du travail. Ils ne sont pris en considération que pour autant qu'ils concourent à la formation d'un bénéfice réalisé en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer. Par ailleurs, la valeur ajoutée propre aux entreprises financières (entreprises de banque et d'assurances) doit être déterminée selon les règles prévues à l'article D 3324-3 du code du travail.

II. GESTION DES DROITS DES BÉNÉFICIAIRES

- 1749 1. Répartition de la réserve spéciale entre les bénéficiaires.** En l'absence d'accord entre les signataires sur ce point, elle se fait, comme précédemment, en totalité proportionnellement aux salaires perçus, dans la limite d'un plafond fixé par l'article D 3324-12 du code du travail. Ce plafond est égal aux trois-quarts du montant du plafond annuel retenu pour la détermination du montant maximum des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales.
- Pour les bénéficiaires visés au deuxième alinéa de l'article L. 3323-6 et au troisième alinéa de l'article L. 3324-2 du code du travail (les chefs d'entreprise et leurs conjoints), la répartition est calculée proportionnellement à la rémunération annuelle ou au revenu professionnel imposé à l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente, plafonnés au niveau du salaire le plus élevé versé dans l'entreprise, et dans les limites du plafond de répartition individuelle fixé par décret et mentionné ci-avant (code du travail, art. L 3324-5).
- Cependant les partenaires sociaux ont, aux termes de l'article L 3324-5 du code du travail, les mêmes possibilités de négociation des critères de répartition qu'en matière d'intéressement, à savoir :
- soit une répartition uniforme ;
 - soit une répartition proportionnelle aux salaires ;
 - soit une répartition proportionnelle à la durée de présence ;
 - soit une répartition utilisant conjointement plusieurs de ces critères.
- 1750 2. Plafonnement des droits individuels.** Les droits à participation susceptibles d'être versés à un même bénéficiaire au titre d'un exercice donné font l'objet d'un plafonnement individuel fixé aux trois quarts du plafond annuel moyen de la sécurité sociale.
- 3. Disponibilité ou indisponibilité des droits des bénéficiaires.**
- a. Droits à participation attribués au titre des exercices clos avant la promulgation de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail*
- Bloquées pendant cinq ans (huit ans en l'absence d'accord), ces sommes sont notamment consacrées à des investissements prévus par l'accord en application des l'articles L. 3323-1 et suivants du code du travail.

Les entreprises peuvent cependant payer directement aux bénéficiaires les sommes qui leur reviennent lorsque celles-ci n'atteignent pas le montant de 80 euros fixé par un arrêté conjoint du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et de la ministre de l'emploi et de la solidarité en date du 10 octobre 2001 (JO 18 octobre 2001).

A titre exceptionnel, les salariés bénéficiaires de la participation ont eu la possibilité de demander le déblocage, avant l'expiration du délai d'indisponibilité normalement applicable et **avant le 30 juin 2008, dans la limite de 10 000 € par salarié** (nets de prélèvements sociaux), de tout ou partie de leurs droits à participation aux résultats de l'entreprise affectés au plus tard le 31 décembre 2007. Ces sommes conservaient le bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu. Toutefois, le déblocage ne pouvait pas porter sur les sommes investies dans un plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) [circulaire interministérielle DGT-DSS 2008-46 du 12 février 2008].

La participation peut être affectée à un plan d'épargne pour la retraite collectif en bénéficiant d'un abondement si le règlement du PERCO le prévoit.

b. Droits à participation attribués au titre des exercices clos après la promulgation de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail (Code du travail, art. R 3324-21-1 et suivants ; décret n° 2009-350 du 30 mars 2009)

Les droits à participation sont bloqués pendant un délai de cinq ans, sauf si le salarié demande le versement de tout ou partie des sommes correspondantes dans des conditions fixées par le décret n° 2009-350 du 30 mars 2009. Le bénéficiaire doit formuler sa demande de versement immédiat de la participation dans un délai de **quinze jours** à compter de la date à laquelle il a été informé du montant qui lui est attribué. Si le bénéficiaire ne demande pas le versement de ces sommes dans le délai de quinze jours mentionné ci-dessus, elles ne sont négociables ou exigibles qu'à l'expiration d'un délai de cinq ans à compter du premier jour du cinquième mois suivant l'exercice au titre duquel les droits sont nés, conformément aux dispositions de l'article L. 3324-10 du code du travail, ou d'un délai de huit ans, dans les mêmes conditions, conformément aux dispositions de l'article L. 3323-5 du même code (code du travail, art. R 3324-21-1).

La demande de versement immédiat peut être présentée à l'occasion de chaque versement effectué au titre de la répartition de la réserve spéciale de participation. Toutefois, un accord collectif qui, en application de l'article L. 3324-2 du code du travail, établit un régime de participation comportant une base de calcul différente de celle établie à l'article L. 3324-1 du même code, peut prévoir que tout ou partie de la part des sommes versées aux salariés au titre de la participation aux résultats de l'entreprise supérieure à la répartition d'une réserve spéciale de participation calculée selon les modalités de l'article L. 3324-1 n'est négociable ou exigible qu'à l'expiration d'un délai de cinq ans à compter de l'ouverture de ces droits. Lorsque les sommes ont été affectées à un plan d'épargne salariale ou à un compte consacré à des investissements dans les conditions prévues à l'article L. 3323-2 du code du travail (cf. n° 1751), les conditions liées à la situation ou aux projets du salarié, dans lesquelles ces droits peuvent être exceptionnellement liquidés ou transférés avant l'expiration de ces délais sont précisés par l'article R 3324-22 du code du travail (code du travail, art. L. 3324-10).

Par dérogation à l'article L. 3324-10 du code du travail, l'accord de participation applicable dans les sociétés coopératives ouvrières de production et les coopératives agricoles peut prévoir que tout ou partie de la réserve spéciale de participation n'est exigible qu'à l'expiration d'un délai de cinq ans à compter de l'ouverture de ces droits (code du travail, art. L. 3323-9).

Comme antérieurement, les entreprises peuvent également payer directement aux bénéficiaires les sommes qui leur reviennent d'un montant inférieur à 80 euros (code du travail, art. L. 3324-11 et arrêté du 10 octobre 2001 publié au JO du 18 octobre 2001).

1751

4. Modalités d'emploi des fonds inscrits à la réserve spéciale de participation. Pendant la période d'indisponibilité, et pour les accords conclus avant le 1^{er} janvier 2007, les droits à participation sont affectés par l'accord à un ou plusieurs des modes de placement suivants, fixés par l'article L. 442-5 ancien du code du travail :

- attribution d'actions ou de coupures d'actions de l'entreprise ;
- souscription d'actions émises par les sociétés créées par les salariés en vue de la reprise de leur entreprise ;
- affectation à un fonds d'investissement de l'entreprise, sous forme de comptes courants bloqués ;
- acquisition de titres émis par les SICAV ;
- acquisition de parts de fonds commun de placement d'entreprise ;
- comptes ouverts au nom des intéressés dans le cadre d'un plan d'épargne d'entreprise.

Les accords conclus après le 1^{er} janvier 2007 peuvent prévoir l'affectation des sommes constituant la réserve spéciale de participation (code du travail, art. L. 3323-2) :

1°. À des comptes ouverts au nom des intéressés en application d'un plan d'épargne salariale (PEE, PEI, PERCO) ;

2°. À un compte que l'entreprise doit consacrer à des investissements. Les salariés ont sur l'entreprise un droit de créance égal au montant des sommes versées.

Un accord ne peut prévoir l'affectation des sommes constituant la réserve spéciale de participation uniquement à un compte courant bloqué.

1752

1754

chapitre 2

régime fiscal de la participation

(BOI-BIC-PTP)

A. AU REGARD DE L'EMPLOYEUR

(BOI-BIC-PTP-10-20-10)

I. RÉSERVE SPÉCIALE DE PARTICIPATION

(CGI, art. 237 *bis* A-I)

1755

Les sommes portées à la réserve spéciale de participation ne constituent pas une distribution de bénéfices et sont déductibles des bénéfices pour l'assiette de l'impôt au titre de l'exercice au cours duquel elles sont réparties entre les salariés (CGI, art. 237 *bis* A-I). L'application de cette disposition est subordonnée au dépôt de l'accord de participation à la direction départementale du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle du lieu où cet accord a été conclu.

La déduction en franchise d'impôt de la participation attribuée n'intervient qu'au cours de l'exercice de répartition des droits des salariés, c'est-à-dire au cours de l'exercice suivant celui dont les résultats servent de base de calcul à la participation.

Cette déduction n'est pas fonction de la durée d'indisponibilité des droits attribués aux salariés. En principe, la répartition porte sur la totalité de la dotation de l'exercice au compte de la réserve de participation. Toutefois, les règles définies par l'article L. 3324-7 du code du travail peuvent conduire à reporter sur d'autres exercices la répartition d'un reliquat de la dotation globale à la réserve. Dans ce cas, les sommes qui n'auraient pu être attribuées demeurent dans la réserve spéciale de participation pour être réparties au cours des exercices ultérieurs et la fraction ainsi reportée n'ouvre pas droit à déduction en franchise d'impôt au titre de l'exercice d'affectation au compte de la réserve spéciale. En revanche, ces sommes sont admises en déduction des résultats des exercices au cours desquels elles sont attribuées.

Depuis le 1^{er} janvier 2002, les sommes portées à la réserve spéciale de participation sont exonérées de la taxe sur les salaires dans les mêmes conditions que pour les cotisations sociales (CGI, art. 231-1).

Les sommes attribuées dans le cadre de la participation sont exonérées de la taxe d'apprentissage et des participations des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et à l'effort de construction, dans les mêmes conditions que les cotisations sociales (CGI, art. 225, 235 *ter* D, 235 *ter* KA).

II. PROVISION POUR INVESTISSEMENT

(CGI, art. 237 *bis* A-II modifié par l'article 13 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 ; BOI-BIC-PTP-10-20-10-20)

1756

1. Régime de droit commun.

Les entreprises qui déterminent leur réserve spéciale de participation **selon une formule dérogatoire** peuvent constituer, en franchise d'impôt, **une provision pour investissement égale à 50 %** de la fraction des sommes portées à la réserve spéciale de participation et déduites du bénéfice imposable, qui est attribuée aux salariés de l'entreprise, en plus du minimum légal résultant de l'application de la formule de droit commun.

Par ailleurs, **les entreprises qui ont conclu à titre facultatif un accord de participation** (c'est-à-dire les entreprises de moins de 50 salariés) peuvent constituer, en franchise d'impôt, **une provision pour investissement** égale à une fraction des sommes portées à la réserve spéciale de participation au cours du même exercice et qui correspondent à la participation de droit commun.

Le taux de cette provision pour investissement est de **50 %** pour les accords de participation en cours de validité à la date de publication de la loi n° 2001-152 du 19 janvier 2001 sur l'épargne salariale ou qui ont été conclus dans les deux ans de sa publication, soit au plus tard le **20 janvier 2003**.

Pour les accords volontaires conclus à compter du **21 janvier 2003 et jusqu'au 30 décembre 2006**, le taux de la provision est ramené à **25 %**.

Pour les accords conclus entre le **31 décembre 2006** et le **31 décembre 2009**, ce taux est de **50 %**.

Pour les accords volontaires conclus depuis le **1^{er} janvier 2010**, le taux de la provision pour investissement est de **25 %**.

Ces fractions sont réduites de moitié lorsque les accords prévoient que les sommes attribuées sont indisponibles pendant trois ans seulement.

Ces provisions s'imputent sur le même exercice que celui au cours duquel a lieu la déduction en franchise d'impôt de la participation, c'est-à-dire de l'exercice qui suit celui au titre duquel la participation est calculée.

La constitution en franchise d'impôt de ces provisions est subordonnée au respect des conditions de forme mentionnées au 5° du 1 de l'article 39 du CGI.

Ces provisions doivent être utilisées, dans le délai de deux ans, à l'acquisition ou à la création d'immobilisations. À défaut, le montant correspondant est rapporté au bénéfice imposable.

L'article 13 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 prévoit que les provisions prévues aux 1 et 2 du II de l'article 237 *bis* A du CGI (provisions pour investissement constituées par les entreprises autres que les sociétés coopératives ouvrières de production) cessent d'être admises en déduction des résultats imposables constatés au titre des exercices clos à compter du **18 août 2012**. A compter de ces mêmes exercices, les 5 et 6 du même II s'appliquent aux seules provisions constituées par les SCOP.

Les provisions mentionnées à l'alinéa ci-dessus figurant à l'ouverture du premier exercice clos à compter du **18 août 2012** sont rapportées aux résultats imposables si elles ne sont pas utilisées dans le délai de deux ans à l'acquisition ou à la création d'immobilisations.

1756-1

2. Cas particuliers.

a. Les sociétés anonymes à participation ouvrière (SAPO) peuvent constituer en franchise d'impôt, à la clôture de chaque exercice (et seulement pour les exercices clos avant le **18 août 2012**), une provision pour investissement d'un montant égal à 50 % des sommes portées à la réserve spéciale de participation au cours du même exercice et admises en déduction du bénéfice imposable. Ce pourcentage est porté à 75 % lorsque ces entreprises affectent, au titre de chaque exercice, à un compte de réserve non distribuable, par prélèvement sur les résultats, une somme égale à 25 % des sommes portées à la réserve spéciale de participation au cours du même exercice et admises en déduction des bénéfices imposables. En cas de dissolution, la réserve provenant de cette affectation ne peut être répartie qu'entre les seuls détenteurs d'actions de travail.

b. Les sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP). Les sociétés coopératives ouvrières (SCOP) peuvent constituer en franchise d'impôt une provision pour investissement égale au montant des sommes portées à la réserve spéciale de participation au titre du même exercice. Les dotations à la réserve légale et au fonds de développement peuvent tenir lieu de provision pour investissement.

Ne peuvent toutefois constituer une provision pour investissement égale au montant des sommes portées à la réserve spéciale de participation, les SCOP dont le capital est détenu pour plus de 50 % par des associés non coopérateurs définis à l'article 207-I *quinquies* du CGI, et par des titulaires de certificats coopératifs d'investissement. Toutefois, une SCOP conserve la faculté de constituer une provision pour investissement égale à 100 % lorsque le dépassement du seuil de 50 % est dû à la détention de la majorité du capital par une autre SCOP, dans les conditions prévues par l'article 25 de la loi du 19 juillet 1978 portant statut des SCOP.

B. AU REGARD DES BÉNÉFICIAIRES

(CGI, art. 157-16° *bis* et 163 *bis*-AA)

1757

Lorsqu'elles ont été affectées dans les conditions prévues à l'article L. 3323-2 du code du travail (cf. n° 1751), les sommes revenant aux bénéficiaires au titre de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, ainsi que les revenus réinvestis sont exonérées d'impôt sur le revenu (articles L. 3325-2 du code du travail et 163 *bis* AA du CGI).

En revanche, les sommes revenant aux bénéficiaires au titre de la participation qui leur ont été immédiatement versées sur leur demande et n'ont donc pas été affectées dans les conditions prévues à l'article L. 3323-2 du code du travail sont imposables dans les conditions de droit commun des traitements et salaires (CGI, art. 158-5 b). Il en est de même des sommes issues de la participation des salariés aux résultats de leur entreprise d'un montant inférieur à 80 € qui leur sont versées immédiatement en application de l'article L. 3324-11 du code du travail (RES N° 2009/59).

Par ailleurs, les gains nets sur cessions de valeurs mobilières acquises dans le cadre de la participation sont exonérés d'impôt sur le revenu en application des 3 et 4 du III de l'article 150-0 A du CGI.

Le régime fiscal des produits des sommes attribuées aux salariés au titre de la participation est examiné au BOI-RSA-ES-10-20.

En ce qui concerne la possibilité de déblocage exceptionnel, avant le **30 juin 2008**, dans la limite de 10 000 € nets de prélèvements sociaux par salarié, de tout ou partie des droits à participation aux résultats de l'entreprise affectés au plus tard le 31 décembre 2007, cf. n° 1750.

Enfin, les prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social et contribution additionnelle à ce prélèvement) sont dus lors de la délivrance des droits constitués au profit des salariés au titre de la participation, en application respectivement du 6 du II de l'article 1600-0 D, du 6 du I de l'article 1600-0 J, et du II de l'article 1600-0 F *bis* du CGI.

1758

1759

titre 2

régimes facultatifs

chapitre premier

intéressement des salariés à l'entreprise

(code du travail, art. L. 3311-1 et suivants ; circulaires interministérielles des 9 août 2004 [JO du 11 août 2004], 14 septembre 2005 [JO du 1^{er} novembre 2005] et 4 octobre 2005 [JO du 13 octobre 2005] ; BOI-BIC-PTP)

A. ÉCONOMIE DU RÉGIME

(BOI-BIC-PTP-20-10)

I. DÉFINITION

1760

L'intéressement permet à toute entreprise qui le souhaite, dès lors qu'elle satisfait à ses obligations en matière de représentation du personnel (délégués du personnel, comité d'entreprise, comité d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail), d'instituer un intéressement collectif présentant un caractère aléatoire et résultant d'une formule de calcul liée aux résultats ou aux performances de l'entreprise. La mise en place de l'intéressement s'effectue par accord. Elle est facultative.

L'article 3 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail prévoit qu'un régime d'intéressement peut être établi au niveau de la branche. Les entreprises de la branche qui le souhaitent bénéficient de ce régime. Elles concluent à cet effet un accord dans les conditions prévues à l'article L. 3312-5 du code du travail.

Les sommes versées au titre de l'intéressement sont immédiatement disponibles, sauf si les bénéficiaires décident individuellement de les verser sur un plan d'épargne d'entreprise. L'intéressement bénéficie d'exonérations de charges sociales patronales et salariales. Si le bénéficiaire place l'intéressement qu'il a perçu dans un plan d'épargne, il est également exonéré d'impôt sur le revenu dans une certaine limite (cf. n° 1762-1).

Lors de la négociation d'un accord d'intéressement, la question de l'établissement d'un plan d'épargne d'entreprise doit être posée.

Dans les entreprises ou les groupes disposant d'un accord d'intéressement et concourant avec d'autres entreprises à une activité caractérisée et coordonnée, un accord peut être conclu pour prévoir que tout ou partie des salariés bénéficie d'un **intéressement de projet** dans les conditions prévues à l'article L. 3312-6 du code du travail.

II. ENTREPRISES CONCERNÉES

1761

Aux termes de l'article L. 3312-2 du code du travail, l'intéressement peut être assuré dans toute entreprise quelles que soient la nature de son activité et sa forme juridique. Cette possibilité est également offerte à un groupe d'entreprises.

Le salarié d'un groupement d'employeurs qui n'a pas mis en place un dispositif d'intéressement peut bénéficier du dispositif d'intéressement mis en place dans chacune des entreprises adhérentes du groupement auprès de laquelle il est mis à disposition si l'accord le prévoit (Code du travail, art. L 3312-2 ; code du travail, art. D 3311-4).

III. BÉNÉFICIAIRES

1761-1 L'intéressement a un caractère collectif. Aussi, tous les salariés, au sens du droit du travail français, de l'entreprise ou — lorsque l'accord ne vise que certains établissements — tous les salariés des établissements entrant dans le champ d'application de l'accord doivent pouvoir bénéficier de l'intéressement.

Une durée minimum d'ancienneté peut être exigée (code du travail, art. L. 3342-1). Depuis la loi du 19 février 2001, elle ne peut excéder trois mois.

La loi du 19 février 2001 a également élargi le champ des bénéficiaires de l'intéressement, et particulièrement les droits des salariés sous contrat à durée déterminée. Ainsi, il y a lieu de considérer que la durée d'appartenance juridique à l'entreprise doit être déterminée en tenant compte de la totalité de l'ancienneté acquise au cours de la période de calcul et des douze mois qui la précèdent, que celle-ci ait été acquise au titre d'un ou de plusieurs contrats de travail.

Le salarié lié par un contrat de travail temporaire est réputé compter trois mois d'ancienneté dans l'entreprise ou dans le groupe qui l'emploie s'il a été mis à la disposition d'entreprises utilisatrices pendant une durée totale d'au moins soixante jours au cours du dernier exercice.

Dans les entreprises dont l'effectif habituel comprend au moins un et au plus 250 salariés, les chefs de ces entreprises ou, s'il s'agit de personnes morales, leurs présidents, directeurs généraux, gérants ou membres du directoire, ainsi que le conjoint du chef d'entreprise s'il a le statut de conjoint collaborateur¹ ou de conjoint associé, le conjoint du chef d'une exploitation ou d'une entreprise agricole peuvent également bénéficier des dispositions de l'accord d'intéressement. Un tel accord ne peut être conclu dans une entreprise dont l'effectif est limité à un salarié si celui-ci a également la qualité de président, directeur général, gérant ou membre du directoire (code du travail, art. L 3312-3 complété par l'article 79 de la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012).

IV. CONDITIONS DE MISE EN PLACE

1. Modes de conclusion de l'accord.

1761-2 Seul un accord conclu selon l'une des formes prévues à l'article L. 3312-5 du code du travail permet de mettre en place l'intéressement dans une entreprise et dans un groupe d'entreprise. Un accord d'intéressement peut être conclu :

- selon le droit commun de la négociation collective :
 - soit dans le cadre d'une convention de branche ou d'un accord professionnel ;
 - soit dans le cadre d'une convention ou d'un accord d'entreprise.
- selon des modalités spécifiques :
 - soit entre le chef d'entreprise et les représentants d'organisations syndicales représentatives,
 - soit au sein du comité d'entreprise,
 - soit à la suite de la ratification à la majorité des deux tiers des salariés.

L'article 3 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail prévoit qu'un régime d'intéressement peut être établi au niveau de la branche. Les entreprises de la branche qui le souhaitent bénéficient de ce régime. Elles concluent à cet effet un accord dans les conditions prévues ci-dessus.

Un accord d'intéressement peut être mis en place dans une entreprise et éventuellement décliné en accords d'établissements. Il peut également être mis en place au niveau d'un groupe d'entreprises.

2. Délai de conclusion, durée et dépôt des accords.

1761-3 La durée de l'accord d'intéressement est fixée à trois ans.

A compter de l'entrée en vigueur de l'article 8 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail, si aucune des parties habilitées à négocier ou à ratifier un accord d'intéressement ne demande de renégociation dans les trois mois précédant la date d'échéance de l'accord, ce dernier est renouvelé par tacite reconduction, si l'accord d'origine

1. Cf. notamment le décret n° 2006-966 du 1^{er} août 2006 relatif au conjoint collaborateur.

en prévoit la possibilité. Dans le cas contraire, un nouvel accord doit être négocié, conclu et déposé dans les conditions et délais de droit commun (code du travail, art. L 3312-5).

Les accords retenant une période de calcul annuelle doivent être conclus avant le premier jour du septième mois suivant la date de leur prise d'effet pour ouvrir droit aux exonérations fiscales et sociales. Si un accord retient des périodes de calcul infra-annuelles, il doit être impérativement conclu avant que la première moitié de la première période de calcul ne s'achève (code du travail, art. L 3314-2 et suiv.).

Dans tous les cas de figure, les accords doivent être déposés au plus tard dans les quinze jours suivant leur conclusion, si aucun délai d'opposition ne s'applique, ou à compter de la fin du délai d'opposition, si un tel délai s'applique (huit jours pour un accord d'entreprise, quinze jours pour un accord de branche). Ce dépôt doit être effectué à la direction départementale du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle du lieu où ils ont été conclus.

V. FORMULE DE CALCUL

1761-4 L'article L. 3314-2 du code du travail exige la mention expresse d'une formule de calcul. Les éléments pris en compte dans la formule doivent assurer le caractère variable et incertain de l'intéressement : ni le versement des primes d'intéressement, ni leur montant ne peut être garanti.

La période de calcul de l'intéressement est le plus souvent l'exercice. L'article L. 3314-2 du code du travail prévoit cependant que la formule de calcul puisse retenir des périodes de calcul d'une durée inférieure à une année, exprimée en nombre entier de mois au moins égal à trois.

VII. RÉPARTITION ET VERSEMENT DE L'INTÉRESSEMENT

1. Répartition des produits de l'intéressement entre les bénéficiaires.

1761-5 Les critères de répartition sont limitativement énumérés par l'article L. 3314-5 du code du travail et peuvent prévoir :

- soit une répartition uniforme ;
- soit une répartition proportionnelle au salaire ;
- soit une répartition proportionnelle à la durée de présence ;
- soit une répartition utilisant conjointement plusieurs de ces critères.

2. Versement de l'intéressement.

1761-6 Les sommes dues au titre de l'intéressement doivent être versées au plus tard le dernier jour du septième mois suivant la clôture de l'exercice. Lorsqu'un bénéficiaire verse les sommes qui lui ont été attribuées au titre de l'accord d'intéressement sur le ou les plans d'épargne dont il est adhérent, ces sommes sont exonérées d'impôt sur le revenu si ce versement est réalisé dans les quinze jours à compter de la date à laquelle elles ont été perçues, y compris dans le cas de versement d'un acompte (code du travail, art. L 3315-2 et R. 3332-12).

3. Plafonnement de l'intéressement.

1761-7 L'article L. 3314-8 du code du travail prévoit que le montant global des primes distribuées est limité à 20 % du total des salaires bruts versés aux personnes concernées, et, le cas échéant, de la rémunération annuelle ou du revenu professionnel des bénéficiaires visés à l'article L 3312-3 du même code imposé à l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente. La prime d'intéressement versée à chaque bénéficiaire est plafonnée à la moitié du plafond annuel de la sécurité sociale.

B. RÉGIME FISCAL

I. RÉGIME FISCAL DE L'INTÉRESSEMENT AU REGARD DE L'EMPLOYEUR

1. Sommes allouées au titre de l'intéressement

1761-8 Les entreprises où un accord d'intéressement est mis en œuvre dans les conditions prévues aux articles L 3315-1 et suivants du code du travail peuvent déduire des bases retenues pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu le montant des participations versées en espèces aux salariés en application de cet accord (CGI, art. 237 *ter A*).

Les participations versées en espèces aux travailleurs en application d'un accord d'intéressement sont exonérées de la taxe sur les salaires.

Les sommes versées au titre de l'intéressement à un exploitant individuel, à un associé de société de personnes ou assimilée n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, à un conjoint collaborateur ou à un conjoint associé **sont déductibles du bénéfice imposable** de l'entreprise concernée dans la limite d'un plafond égal à la moitié du plafond annuel moyen retenu pour le calcul des cotisations de sécurité sociale (« plafond de la sécurité sociale »), lorsque ces sommes sont affectées à un plan d'épargne entreprise visé à l'article L. 3332-1 du code du travail, à un plan d'épargne interentreprises visé à l'article L. 3333-2 du même code ou à un plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) visé à l'article L. 3334-2 du code précité. Il en est de même du supplément d'intéressement visé au 1^o de l'article L. 3314-10 du code du travail ou de l'intéressement de projet visé aux 9^{ème} et 10^{ème} alinéas de l'article L. 3312-6 du même code. Selon la législation du travail, ces dispositions s'appliquent aux entreprises relevant des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéficiaires non commerciaux. Cela étant, ces mêmes dispositions peuvent également être appliquées par les entreprises relevant du régime des bénéficiaires agricoles, dès lors que l'article 72 du CGI prévoit que le bénéfice réel de l'exploitation agricole est déterminé et imposé selon les principes généraux applicables aux entreprises industrielles et commerciales (CGI, art. 151 *decies* ; code du travail, art. L. 3315-3).

2. Régime fiscal applicable à la provision pour investissement

1762

Les entreprises employant moins de 100 salariés qui ont conclu un accord d'intéressement en cours de validité au 21 février 2001 ou qui en ont conclu un dans les deux ans après cette date et ayant mis en place un plan d'épargne (PEE, PEI ou PERCO), peuvent constituer en franchise d'impôt une provision pour investissement égale à 50 % du montant de l'abondement qui complète le versement du salarié issu de l'intéressement et affecté au plan d'épargne. La provision pour investissement doit être utilisée, dans le délai de deux ans, à l'acquisition ou à la création d'immobilisations. À défaut, son montant est rapporté au bénéfice imposable. Toutefois, l'article 13 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 prévoit que les provisions pour investissement constituées par des entreprises autres que des sociétés coopératives ouvrières de production cessent d'être admises en déduction des résultats imposables constatés au titre des exercices clos à compter du 18 août 2012 (cf. n° 1756).

II. RÉGIME FISCAL DE L'INTÉRESSEMENT AU REGARD DES BÉNÉFICIAIRES

1762-1

Les sommes attribuées au bénéficiaire sont imposables à l'impôt sur le revenu au titre de l'année au cours de laquelle le bénéficiaire en a la disposition. Sont également imposables dans les mêmes conditions, les intérêts éventuellement perçus en cas de versement tardif. Cette disposition n'est pas applicable aux sommes qui ne sont pas déductibles des résultats imposables de l'entreprise ou de la société (cf. n° 1761-8). Par ailleurs, les sommes reçues au titre de l'intéressement que le bénéficiaire affecte à la réalisation de plans d'épargne (PEE, PEI ou PERCO) sont exonérées d'impôt sur le revenu dans la limite d'un montant qui est égal à la moitié du plafond annuel de la sécurité sociale.

chapitre 2

les plans d'épargne d'entreprise

(code du travail, art. L. 3332-1 et suivants ; circulaire du 14 septembre 2005 relative à l'épargne salariale [JO du 1^{er} novembre 2005] ; BOI-BIC-PTP)

A. ÉCONOMIE DU RÉGIME

(BOI-BIC-PTP-20-30)

1764

Un plan d'épargne d'entreprise (PEE) est un système d'épargne collectif ouvrant aux salariés d'une entreprise la **faculté** de participer, avec l'aide de celle-ci, à la constitution d'un portefeuille de valeurs mobilières.

Les conditions de mise en place des plans d'épargne d'entreprise sont fixées par les articles L. 3332-1 et suivants du code du travail.

Toutes les entreprises, quel que soit leur statut juridique (sociétés anonymes, SARL, entrepreneurs individuels, associations, professions libérales...) peuvent mettre en place un plan d'épargne d'entreprise. En sont exclus l'Etat, les collectivités territoriales, les établissements publics hospitaliers et les établissements publics administratifs (EPA). Par contre, les établisse-

ments publics industriels et commerciaux (EPIC) peuvent mettre en place un PEE. En application des dispositions de l'article L. 3344-1 du code du travail, le plan d'épargne d'entreprise peut également être mis en place au sein d'un groupe d'entreprises. Il s'intitule alors plan d'épargne de groupe (PEG).

Tous les salariés de l'entreprise doivent pouvoir participer aux plans d'épargne d'entreprise. Toutefois, une durée minimum d'ancienneté de trois mois maximum au cours de l'exercice peut être exigée (code du travail, art. L. 3442-1). Les anciens salariés ayant quitté l'entreprise à la suite d'un départ à la retraite ou en préretraite peuvent, sous certaines conditions, continuer à effectuer des versements au plan d'épargne. Les chefs d'entreprise comprenant habituellement au moins un salarié en sus du dirigeant lui-même et au plus 250 salariés bénéficient également des avantages des plans d'épargne.

Le conjoint du chef d'entreprise, s'il a le statut de conjoint collaborateur¹ ou de conjoint associé mentionné à l'article L. 121-4 du code de commerce, a la possibilité d'effectuer également des versements sur le plan d'épargne, si la condition d'effectif ci-dessus est remplie.

Les travailleurs non salariés visés à l'article L. 134-1 du code de commerce ou au titre IV du livre V du code des assurances ayant un contrat individuel avec une entreprise dont ils commercialisent des produits peuvent bénéficier du plan d'épargne salariale mis en place dans l'entreprise, si le règlement le prévoit, dans des conditions fixées par décret (code du travail, art. L. 3332-2).

Les versements volontaires annuels d'un participant ne doivent pas excéder le quart de sa rémunération ou de sa pension de retraite ou allocation de préretraite annuelle. Pour le conjoint du chef d'une entreprise dont l'effectif habituel comprend au moins un et au plus 250 salariés et pour le salarié dont le contrat de travail est suspendu, qui n'ont perçu aucune rémunération au titre de l'année précédente, ils ne peuvent excéder le quart du montant annuel du plafond prévu à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale (code du travail, art. L. 3332-2).

L'aide obligatoire de l'entreprise, « abondement », ne doit pas dépasser le triple de la contribution du bénéficiaire, ni être supérieure à 8 % du montant annuel du plafond prévu à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale avec la possibilité d'une majoration maximum de 80 % du plafond en cas d'acquisition par le salarié de titres de l'entreprise qui lui est liée au sens de l'article L. 225-180 du code du commerce.

La contribution du bénéficiaire peut être constituée des sommes provenant de l'intéressement, de la participation aux résultats de l'entreprise et des versements volontaires des bénéficiaires (code du travail, art. L. 3332-11 du code du travail).

Les sommes recueillies par le plan d'épargne peuvent être affectées à l'acquisition :

- soit d'actions de SICAV ;
- soit de parts de fonds communs de placement d'entreprise ;
- soit d'actions émises par des sociétés créées pour le rachat du capital d'une entreprise par ses salariés ;
- soit de valeurs mobilières émises par l'entreprise ou par une entreprise liée.

Les actions ou parts acquises ne peuvent être délivrées aux salariés et aux anciens salariés avant l'expiration d'un délai de cinq ans à compter de la date d'acquisition, sauf dans les mêmes cas de déblocages anticipés que ceux autorisés en matière de participation.

De même, le règlement du plan d'épargne d'entreprise prévoit au moins :

- soit l'acquisition d'actions de SICAV ;
- soit l'acquisition de parts d'un fonds commun de placement d'entreprise dont l'actif est composé de valeurs mobilières admises aux négociations sur un marché, et à titre accessoire, de liquidités selon les règles fixées en application de l'article L. 214-4 du code monétaire et financier, ou de parts d'OPCVM dont l'actif est ainsi composé.

L'article L. 3332-18 du code du travail prévoit la possibilité pour les sociétés de procéder à des augmentations de capital réservées aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise.

B. RÉGIME FISCAL DE L'ABONDEMENT

(BOI-BIC-PTP-20-30)

1765

Pour ouvrir droit aux exonérations fiscales, les plans d'épargne doivent être constitués en respectant les dispositions du titre III du livre III de la troisième partie du code du travail. En particulier, les règlements des PEE établis à compter du 20 février 2001 doivent être déposés à la direction départementale du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle du lieu où ils ont été établis.

1. Cf. notamment le décret n° 2006-966 du 1^{er} août 2006 relatif au conjoint collaborateur.

L'abondement versé par l'entreprise est déductible de son bénéfice pour l'assiette de l'IS ou de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 237 *ter*).

L'abondement n'est pas assujéti à la taxe sur les salaires. Il est par ailleurs exonéré de la taxe d'apprentissage et des participations des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et à l'effort de construction dans les mêmes conditions que pour l'exonération des cotisations sociales.

Par ailleurs, les sommes versées par l'entreprise sont exonérées de l'impôt sur le revenu établi au nom du salarié bénéficiaire. Il en est de même pour les revenus des titres détenus dans l'un des plans d'épargne prévus aux articles L. 3332-1 et suiv. du code du travail s'ils sont réemployés dans ce plan et frappés de la même indisponibilité que les titres auxquels ils se rattachent. Ils sont définitivement exonérés à l'expiration de la période d'indisponibilité correspondante.

Les crédits d'impôt attachés à ces revenus sont restituables ; ils sont exonérés dans les mêmes conditions que ces revenus (CGI, art. 163 *bis* B-II).

Remarque : en ce qui concerne l'imposition des gains nets en capital réalisés à l'occasion de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux, cf. FP n^{os} 938 et suiv.

chapitre 3

plan d'épargne interentreprises

(code du travail, art. L. 3333-2 et suiv. ; circulaire du 14 septembre 2005 relative à l'épargne salariale [JO du 1^{er} novembre 2005] ; BOI-BIC-PTP)

1766

Le plan d'épargne interentreprises est un plan d'épargne mis en place à un niveau supérieur à l'entreprise, soit entre plusieurs entreprises précisément dénommées, soit au niveau professionnel, soit au niveau local, soit en combinant ces deux derniers critères (BOI-BIC-PTP-20-40).

Le plan d'épargne interentreprises peut être institué par accord collectif conclu dans les conditions prévues au livre II de la deuxième partie du code du travail. Si ce plan est institué entre plusieurs employeurs pris individuellement, il peut également être conclu au sein du comité d'entreprise ou à la suite de la ratification à la majorité des deux tiers du personnel de chaque entreprise du projet d'accord instituant le plan.

Le plan d'épargne interentreprises peut recueillir des sommes provenant de l'intéressement, de la participation, de versements volontaires des salariés et des personnes mentionnées à l'article L. 3332-2 appartenant aux entreprises entrant dans le champ de l'accord et, le cas échéant, des versements complémentaires de ces entreprises.

Le plan d'épargne interentreprises peut également tenir lieu d'accord de participation pour les entreprises qui ne sont pas assujetties obligatoirement à la participation et qui entrent dans son champ d'application.

Par dérogation aux dispositions du 2^o de l'article L. 3332-15 du code du travail, le plan d'épargne interentreprises ne peut pas prévoir l'acquisition de parts de fonds communs de placement régis par l'article L. 214-40 du code monétaire et financier. Lorsque le plan prévoit l'acquisition de parts de fonds communs de placement régis par l'article L. 214-39 du même code, ceux-ci ne peuvent détenir plus de 10 % de titres non admis aux négociations sur un marché réglementé. Cette limitation ne s'applique pas aux parts et actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières éventuellement détenus par le fonds (code du travail, art. L. 3333-6).

Le régime fiscal du PEI, au regard des versements de l'employeur, est celui du PEE ou celui du PERCO selon que le PEI est constitué sous la forme d'un PEE ou d'un PERCO.

chapitre 4

plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO)

(code du travail, art. L 3334-2 et suiv. ; circulaire du 14 septembre 2005 [JO du 1^{er} novembre 2005] ; BOI-BIC-PTP)

1768

Le PERCO est un plan d'épargne salariale créé afin de permettre la constitution d'une épargne retraite fondée sur les mécanismes de l'épargne salariale. Il s'agit d'un système collectif d'épargne qui permet au participant de se constituer volontairement une épargne investie en valeurs mobilières (BOI-BIC-PTP-20-50).

Ce dispositif peut être mis en place à l'initiative de l'entreprise ou par un accord collectif (code du travail, art. L 3334-2). Un plan d'épargne pour la retraite collectif peut prévoir l'adhésion par défaut des salariés de l'entreprise, sauf avis contraire de ces derniers. Les salariés sont informés de cette clause suivant les modalités prévues par le règlement du plan (code du travail, art. L 3334-5-1 ; code du travail, art. D 3334-3-1 issu du décret n° 2009-351 du 30 mars 2009).

Il bénéficie d'avantages fiscaux.

L'entreprise qui a mis en place un plan d'épargne d'entreprise depuis plus de cinq ans est tenue d'ouvrir une négociation en vue de la mise en place d'un PERCO ou d'un contrat mentionné au *b* du 1 du I de l'article 163 *quater*visies du CGI ou d'un régime mentionné au 2° de l'article 83 du même code (code du travail, art. L 3334-3).

Les sommes versées sur un PERCO sont bloquées jusqu'au départ à la retraite, sauf déblocage anticipé dans quelques cas limitativement prévus par décret.

La sortie s'effectue sous forme de rente, sauf si l'accord instituant le PERCO prévoit la possibilité d'une sortie sous forme de capital ou d'un panachage entre ces deux modalités. Les sorties anticipées se font sous forme de capital.

Les sources des versements sur le PERCO sont les mêmes que celles prévues pour les PEE, à savoir des versements volontaires des participants et un abondement de l'entreprise.

Les abondements de l'entreprise sont soumis au même régime fiscal que les abondements au PEE. Toutefois, le plafond de l'abondement est fixé à 16 % du montant annuel du plafond prévu à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale.

Les entreprises peuvent constituer, en franchise d'impôt, une provision pour investissement égale à 25 % du montant des abondements versés. Cette provision doit être utilisée dans le délai de deux ans pour l'acquisition ou la création d'immobilisations. Cette provision peut également être affectée à certaines dépenses de stages de formation économique de certains représentants des salariés actionnaires ou élus par les salariés. Toutefois, l'article 13 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 prévoit que les provisions pour investissement constituées par des entreprises autres que des sociétés coopératives ouvrières de production cessent d'être admises en déduction des résultats imposables constatés au titre des exercices clos à compter du 18 août 2012 (cf. n° 1756).

La rente servie lors de la sortie du PERCO est fiscalisée selon les modalités prévues pour les rentes viagères à titre onéreux. La sortie sous forme de capital est exonérée d'impôt sur le revenu.

chapitre 5

options de souscription ou d'achat d'actions, attributions gratuites d'actions

(BOI-BIC-PTP)

1769

Ce système consiste, pour une société, à faire bénéficier ses salariés d'une possibilité de souscrire ou d'acheter ses propres titres (code du commerce, art. L. 225-177 à L. 225-186) (pour plus de précisions, cf. BOI-BIC-PTP-20-60 et BOI-BIC-PTP-20-70).

La loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques a modifié le régime fiscal des options de souscriptions et d'achat d'actions. En ce qui concerne le régime fiscal de l'avantage correspondant à la différence entre la valeur réelle de l'action à la date de levée d'une option et le prix de souscription ou d'achat de cette action, cf. FP n°s 421 et s. En ce qui concerne le régime fiscal de la plus-value de cession de ces actions, cf. FP n° 938-1.

Conformément aux dispositions du I de l'article 217 *quinquies* du CGI, les sociétés peuvent déduire les charges exposées du fait de la levée des options de souscription ou d'achat d'actions consenties à leurs salariés en application des articles L. 225-177 à L. 225-184 du code de commerce, ainsi que du fait de l'attribution gratuite d'actions en application des articles L. 225-197-1 à L. 225-197-3 du même code. Sont par ailleurs déductibles dans les conditions de l'article 39 *duodecies* du CGI, les moins-values subies par les sociétés à ces mêmes occasions et résultant de la différence entre le prix de souscription des actions par les salariés et leur valeur d'origine.

Pour les émissions d'actions autorisées par les assemblées générales extraordinaires réunies à compter du **1^{er} janvier 2006**, les entreprises peuvent pratiquer une déduction au titre de l'exercice au cours duquel elles ont émis des actions au profit de leurs salariés en application d'une attribution gratuite d'actions à émettre ou de la levée d'options de souscription d'actions mentionnées ci-avant ou en application d'une augmentation de capital réservée aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise mentionnée à l'article L 3332-18 du code du travail, sous réserve que :

1° L'attribution ou les options de souscription bénéficient à l'ensemble des salariés de l'entreprise ;

2° Les actions ou les options soient attribuées ou consenties soit de manière uniforme, soit proportionnellement à la durée de présence dans l'entreprise au cours de l'exercice ou aux salaires, soit par une combinaison de ces différents critères.

La déduction est égale à la différence entre la valeur des titres à la date de l'augmentation de capital et leur prix de souscription (CGI, art. 217 *quinquies*-II ; Ann. III, art. 46 quater-0 YD).

De nouvelles règles de comptabilisation et d'évaluation des opérations relatives aux plans d'options d'achat d'actions et aux plans d'attribution d'actions gratuites existantes ont été définies par le Comité de la réglementation comptable dans le cadre de son règlement n° 2008-15 du 4 décembre 2008.

chapitre 6

bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE)

(CGI, art. 163 *bis* G ; Ann. II, art. 91 *ter* A ; Ann. III, art. 38-0 *septdecies*, art. 41 V *bis* ; Décret n° 2012-131 du 30 janvier 2012 ; BOI-RSA-ES ; RES N° 2006/16 et N° 2006/25)

I. SOCIÉTÉS ÉMETTRICES

(BOI-RSA-ES-20-40)

1770

L'article 163 *bis* G du CGI prévoit un dispositif incitatif de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE) distinct de celui des options de souscription ou d'achat d'actions, destiné aux salariés et dirigeants fiscalement assimilés qui participent au développement de petites et moyennes entreprises, sous certaines conditions.

Peuvent émettre des BSPCE les sociétés qui remplissent les conditions cumulatives suivantes :

1. **Les sociétés par actions**, c'est-à-dire les sociétés anonymes (SA), les sociétés par actions simplifiées (SAS), les sociétés en commandite par actions (SCA), les sociétés européennes régies par les articles L 229-1 à L 229-15 du code de commerce. Sont donc notamment exclues du dispositif les sociétés à responsabilité limitée (SARL), les sociétés en commandite simple (SCS) et les sociétés en nom collectif (SNC) ;

2. **Les sociétés non cotées ou de petite capitalisation boursière.**

Il s'agit de sociétés dont les titres ne sont pas admis à la négociation sur un marché d'instruments financiers, qu'il s'agisse d'un marché réglementé ou organisé, français ou étranger. Peuvent également émettre des bons les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou organisé d'un Etat partie à l'accord sur l'EEE et dont la capitalisation boursière est inférieure à 150 millions d'euros. Les sociétés qui dépassent ce seuil de capitalisation boursière peuvent, sous réserve de remplir l'ensemble des autres conditions prévues l'article 163 *bis* G du CGI, continuer à attribuer des BSPCE pendant les trois années suivant ce dépassement.

3. Les Sociétés de moins de quinze ans.

Peuvent attribuer des BSPCE, les sociétés immatriculées au registre du commerce et des sociétés depuis moins de quinze ans à la date d'attribution des bons.

4. **Les Sociétés passibles en France de l'impôt sur les sociétés.** Sont donc exclues les sociétés qui n'exercent aucune activité imposable en France en application des règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés telles qu'elles résultent des dispositions du I de l'article 209 du code déjà cité ;

5. **Les Sociétés dont 25 % au moins du capital est détenu directement et de manière continue, c'est-à-dire depuis la date de création de la société émettrice, par des personnes physiques ou par des personnes morales elles-mêmes directement détenues pour 75 % au moins de leur capital par des personnes physiques.**

Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des sociétés de développement régional et des sociétés financières d'innovation ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 entre la société bénéficiaire de l'apport et ces dernières sociétés. De même, ce pourcentage ne tient pas compte des participations des fonds communs de placement à risques, des fonds d'investissement de proximité ou des fonds communs de placement dans l'innovation. Il en est de même, dans les mêmes conditions, des participations détenues par des structures équivalentes aux sociétés ou fonds mentionnés ci-dessus, établies dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ou dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

6. **Les Sociétés non créées dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension ou d'une reprise d'activités préexistantes** (RES N° 2006/25). Toutefois, sont expressément autorisées à émettre des BCE, les sociétés qui répondent aux conditions prévues au I de l'article 39 *quinquies* H du CGI relatif à la provision pour prêts d'installation consentis par les entreprises à leurs salariés.

II. BENEFICIAIRES DES BONS

1770-1 Conformément au premier alinéa du II de l'article 163 *bis* G du CGI, les BSPCE peuvent être attribués par une société éligible aux membres de son personnel salarié ainsi qu'à ses dirigeants soumis au régime fiscal des salariés.

III. CARACTERISTIQUES ET MODALITES D'EMISSION DES BSPCE

1770-2 Les caractéristiques et modalités d'émission des BSPCE sont précisées au premier alinéa du II et au III de l'article 163 *bis* G du CGI.

IV. REGIME D'IMPOSITION DES GAINS DE CESSIION DES TITRES SOUSCRITS EN EXERCICE DES BSPCE

1770-3 En application du I de l'article 163 *bis* G du CGI, les gains nets réalisés lors de la cession des titres souscrits en exercice de BSPCE attribués et exercés dans les conditions prévues aux II à III du même article sont :

- imposables à l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI et au taux de 19 %. Toutefois, lorsque au moment de la cession des titres acquis en exercice des bons le bénéficiaire exerce son activité dans la société émettrice depuis moins de trois ans, le gain correspondant est taxable au taux de 30 %.

- soumis aux prélèvements sociaux dus au titre des revenus du patrimoine.

Sous les mêmes conditions, ces gains ne sont pas compris dans l'assiette des cotisations de sécurité sociale et, par suite, dans celle des taxes et participations assises sur les salaires.

Lorsque les conditions prévues au II à III de l'article 163 *bis* G du CGI ne sont pas remplies, les gains nets réalisés lors de la cession des titres souscrits en exercice des BSPCE constituent un complément de salaire soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun des traitements et salaires, compris dans l'assiette des cotisations de sécurité sociale et dans celle des taxes et participations assises sur les salaires dont l'assiette est alignée sur celle des cotisations de sécurité sociale.

chapitre 7

l'actionnariat dans le secteur privé

1771

La loi n° 73-1196 du 27 décembre 1973 permettait d'offrir aux salariés des sociétés par actions la possibilité de devenir leurs actionnaires, soit par la souscription à des augmentations de capital, soit par l'achat d'actions en Bourse.

La loi du 19 février 2001 a supprimé les plans d'actionnariat salarié qui étaient prévus aux articles L. 225-187 à L. 225-197 du code de commerce. En conséquence, à compter de la publication de la loi du 19 février 2001, il ne peut plus y avoir de nouvelle augmentation de capital dans le cadre de ces dispositions, sauf si elle a été décidée par l'assemblée générale des actionnaires avant l'entrée en vigueur de la loi. Les actions souscrites antérieurement demeurent indisponibles pendant cinq ans à compter de leur souscription. Les articles L. 225-192 à L. 225-194 et l'article L. 225-197 demeurent applicables dans leur rédaction antérieure à la publication de la loi n° 2001-152 du 19 février 2001 sur l'épargne salariale jusqu'à l'expiration d'un délai de cinq ans à compter de cette publication.

Les articles L. 3332-18 et suivants du code du travail sont désormais le cadre unique des augmentations de capital réservées aux adhérents d'un PEE (cf. circulaire du 14 septembre 2005 relative à l'épargne salariale [JO du 1^{er} novembre 2005]). Toutefois, il demeure possible d'effectuer des augmentations de capital réservées à un ou plusieurs investisseurs (notamment les salariés) dans les conditions de droit commun prévues à l'article L. 225-138 du code de commerce.

Conformément aux dispositions de l'article L. 3332-24 du code du travail, une société peut procéder à une cession de ses titres, dans la limite de 10 % du total des titres qu'elle a émis, aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise. Ce dispositif s'applique dans les mêmes conditions, notamment de prix, que les augmentations de capital réservées aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise prévues à l'article L. 3332-18 du code du travail.

Le montant des prélèvements opérés sur les salaires à l'occasion de l'émission et de l'achat en bourse d'actions réservées aux salariés, en application des anciens articles L. 225-192 et L. 225-196 du code de commerce est affranchi de l'impôt sur le revenu dans la limite prévue à l'article 81 *ter* du CGI. Le versement complémentaire ou « abondement » de l'entreprise est déductible de son bénéfice pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 217 *sexies*).

1772

1774

CINQUIÈME PARTIE

dispositions diverses applicables aux entreprises

1775

On examinera dans la présente partie les dispositions diverses applicables aux entreprises en distinguant selon qu'elles revêtent un caractère permanent ou conjoncturel.

• **Dispositions de caractère permanent :**

- imposition forfaitaire annuelle à la charge des sociétés ;
- prélèvements spéciaux sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence et sur les représentations théâtrales à caractère pornographique ;
- taxe sur les services d'informations ou interactifs à caractère pornographique ;
- taxe sur les excédents de provisions des entreprises d'assurances de dommages ;
- prélèvement spécial relatif aux écarts de conversion sur les prêts en monnaie étrangère ;
- taxe sur les transactions financières ;
- mesures en faveur des jeunes entreprises ;
- crédit d'impôt pour adhésion à un groupement de prévention agréé ;
- exonération partielle des rémunérations versées à l'ancien chef d'entreprise individuelle par le repreneur (CGI, art. 93-7).
- crédit d'impôt en faveur des sociétés constituées pour le rachat du capital d'une société (CGI, art. 220 nonies) ;
- contribution sociale due par les redevables de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 235 *ter* ZC) ;
- contribution additionnelle à l'IS au titre des montants distribués ;
- crédit d'impôt cinéma et crédit d'impôt audiovisuel (CGI, art. 220 *sexies*) ;
- crédit d'impôt famille en faveur des entreprises (CGI, art. 244 *quater* E).
- crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale (CGI, art. 244 *quater* H).
- crédit d'impôt apprentissage (CGI, art. 244 *quater* G).
- crédit d'impôt pour dépenses de formation des dirigeants (CGI, art. 244 *quater* M).
- crédit d'impôt pour dépenses de création de jeux vidéos (CGI, art. 220 *terdecies*).
- taxe minière applicable à la production d'or en Guyane (CGI, art. 1599 *quinquies* B).

Remarque : en ce qui concerne :

- les taxes et participations assises sur les salaires : cf. FP n^{os} 800 et suiv. ;
- la taxe sur les véhicules des sociétés : cf. Enr. n^{os} 4800 et suiv. ;
- la contribution annuelle sur les revenus locatifs, cf. FP n^{os} 865 et suiv.

• **Dispositions conjoncturelles :**

- exonération des bénéfices réalisés par les sociétés créées dans les zones d'entreprises ;
- investissements dans les DOM et autres collectivités françaises d'outre-mer ;
- crédit d'impôt pour dépenses de recherche ;
- mesures en faveur des sociétés implantées en Corse ;
- réduction d'impôt pour souscription au capital des entreprises de presse (CGI, art. 220 *undecies*) ;

- crédit d'impôt au profit des entreprises exploitant un fonds de restauration (CGI, art. 244 *quater* Q) ;
- crédit d'impôt au profit des débiteurs de tabac (CGI, art. 244 *quater* R) ;
- crédit d'impôt en faveur des entreprises qui concluent un accord d'intéressement (CGI, art. 244 *quater* T) ;
- crédit d'impôt en faveur des entreprises créées dans des zones d'investissement privilégié des départements du Nord et du Pas-de-Calais ;
- dispositifs d'encouragement fiscal en faveur de la pêche maritime et des cultures marines ;
- exonération des bénéfices provenant d'activités implantées dans les zones de restructuration de la défense (CGI, art. 44 *quaterdecies*) ;
- exonération d'impôt sur les bénéfices pour les entreprises participant à un projet de recherche et de développement dans les pôles de compétitivité ;
- exonération d'impôt sur les bénéfices provenant d'activités implantées dans les bassins d'emplois à redynamiser ;
- crédit d'impôt prêt à taux zéro destiné à améliorer la performance énergétique des logements anciens (CGI, art. 244 *quater* U) ;
- crédit d'impôt en faveur de la première accession à la propriété (prêt à taux zéro) ;
- exonération d'IS en faveur des sociétés créées pour reprendre une entreprise en difficulté ;
- crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique ;
- crédit d'impôt en faveur des métiers d'art ;
- crédit d'impôt en faveur des entreprises de production phonographique ;
- contribution exceptionnelle sur l'IS ;
- taxe sur les loyers élevés des logements de petite surface ;
- crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi.

1776

1790

titre 1

dispositions permanentes

chapitre premier

imposition forfaitaire annuelle des sociétés

(CGI, art. 223 *septies* à 223 *undecies* ; BOI-IS-DECLA)

A. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-IS-DECLA-20-40-10)

1791

L'article 14 de la loi de finances pour 2009 prévoit la suppression progressive de l'IFA. Cette suppression progressive se traduit par une modification des tranches du barème d'imposition (cf. n° 1793).

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont assujetties à une imposition forfaitaire annuelle (IFA) **à l'exception toutefois** :

- des organismes sans but lucratif qui sont hors du champ de l'impôt sur les sociétés ou exonérés de cet impôt, ou qui relèvent exclusivement du régime fiscal prévu à l'article 206-5 du CGI (cf. n°s 1510 et suiv.) ;
- des personnes morales exonérées de l'impôt sur les sociétés, à raison de tout ou partie de leurs opérations, en vertu des articles 207, 208 et 208 D du CGI (cf. n°s 1413 et suiv.) ;
- des personnes morales qui ont pour objet de transférer gratuitement à leurs membres la jouissance de biens meubles ou immeubles, dans la mesure où ces mêmes personnes morales ne réalisent aucune opération productive de recettes avec des tiers non associés (cf. n° 1434) ;
- des sociétés dont le capital est constitué pour la moitié au moins d'apports en numéraire, pour leurs trois premières années d'activité ;
- des jeunes entreprises innovantes (JEI) qui sont exonérées d'impôt sur les bénéfices dans les conditions fixées à l'article 44 *sexies-0 A* du CGI (cf. n° 1834-1 et suiv.) ;
- des entreprises qui participent **au 16 novembre 2009** à un projet de recherche et de développement mentionné au I de l'article 24 de la loi de finances pour 2005 et dont le siège social, ainsi que l'ensemble de l'activité et des moyens d'exploitation afférents à ce projet, sont implantés dans une zone de recherche et de développement telle que mentionnée au I de l'article 24 précité et qui bénéficient du régime prévu à l'article 44 *undecies* modifié du CGI (cf. n° 1977 et suiv.) ;
- des sociétés exonérées d'impôt sur les sociétés en application des articles 44 *sexies*, 44 *septies* et 44 *decies* du CGI (cf. n°s 1831 et suiv., 1987 et suiv., 1920 et suiv.), et qui sont exonérées de l'imposition forfaitaire annuelle au titre de la même période et dans les mêmes proportions que celles figurant aux articles 44 *sexies*, 44 *septies* et 44 *decies* (CGI, art. 223 *nonies*, al. 1) ;

- des sociétés dont les résultats sont exonérés ou bénéficient d'un allègement d'impôt sur les sociétés par application des articles 44 *octies* et 44 *octies* A du CGI (cf. n^{os} 1841 et suiv., 1843 et suiv.), lorsqu'elles exercent l'ensemble de leur activité dans des zones franches urbaines. Cette exonération s'applique au titre des mêmes périodes et dans les mêmes proportions que celles mentionnées au 1^{er} alinéa de ces articles (CGI, art. 223 *nonies*, 3^e alinéa).
- des sociétés dont les résultats sont exonérés d'impôt sur les sociétés par application de l'article 44 *duodecies* du CGI, lorsqu'elles exercent l'ensemble de leur activité dans des bassins d'emplois à redynamiser. L'exonération d'IFA s'applique au titre de la même durée que l'exonération d'impôt sur les sociétés corrélée (cf. n^{os} 1978 et suiv.).
- des personnes morales soumises à l'IS créées dans les **zones d'entreprises** et répondant aux conditions prévues par l'article 208 *quinquies* du CGI, pendant la période (dix ans) pour laquelle elles sont également exonérées de l'IS, cf. n^o1860 ;
- des centres de gestion et associations agréés (CGI, art. 223 *octies*) ;
- des groupements d'employeurs fonctionnant dans les conditions prévues aux articles L.1253-1 à L. 1253-18 du code du travail (CGI, art. 223 *octies* al. 2) ;
- des associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 dont l'activité consiste à animer la vie sociale locale au bénéfice de la population d'une ou plusieurs communes voisines (CGI, art. 223 *octies* al. 1) ;

Par ailleurs, les sociétés exonérées de l'IS en application des dispositions de l'article 208 *quater* du CGI (notamment les sociétés nouvelles créées dans les DOM) peuvent, sous certaines conditions, être également dispensées du versement de l'IFA (cf. n^o 1456-1).

1791-1 Application de la réglementation communautaire en matière d'exonération d'IFA, pour les avantages octroyés à compter du 1^{er} janvier 2007 (CGI, art. 223 *undecies*) :

Pour les avantages octroyés jusqu'au 31 décembre 2008, cf. Précis de fiscalité - édition 2008 - § 1791-1.

Pour les avantages octroyés à compter du 1^{er} janvier 2009, lorsque le bénéfice de l'exonération d'impôt sur les sociétés figurant aux articles 44 *sexies*, 44 *sexies* A, 44 *octies*, 44 *octies* A, 44 *decies* ou 44 *undecies* du CGI est subordonné au respect du règlement (CE) n^o 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis, le bénéfice des exonérations mentionnées aux articles 223 *nonies* et 223 *nonies* A du CGI est subordonné au respect du même règlement.

Pour les avantages octroyés à compter du **1^{er} janvier 2009**, le bénéfice de l'exonération mentionnée à l'article 223 *nonies* du CGI est subordonné au respect du même règlement communautaire que celui appliqué pour l'exonération dont l'entreprise bénéficie sur le fondement de l'article 44 *septies* du même code (cf. n^o 1987-6).

Pour les avantages octroyés à compter du **1^{er} janvier 2009**, le bénéfice de l'exonération mentionnée à l'article 223 *nonies* du CGI est subordonné au respect du même règlement communautaire que celui appliqué pour l'exonération dont l'entreprise bénéficie sur le fondement de l'article 44 *duodecies* du même code (cf. n^o 1978-8).

1792 L'IFA est due par les sociétés immatriculées au registre du commerce et des sociétés au 1^{er} janvier de l'année d'exigibilité de l'imposition.

Les sociétés dont la demande de radiation du registre du commerce et des sociétés est acceptée par le centre de formalités des entreprises avant le 31 décembre ne sont pas redevables de l'imposition forfaitaire annuelle au titre de l'année suivante.

Les sociétés qui ont fait l'objet d'une **liquidation judiciaire** sont exonérées de l'imposition forfaitaire pour la période postérieure au jugement déclaratif de liquidation (CGI, art. 223 *septies*). Y demeurent soumises, les sociétés en redressement judiciaire ou qui se liquident volontairement.

B. MONTANT

(BOI-IS-DECLA-20-40-20)

1793 Le barème de l'IFA due à compter du **1^{er} janvier 2011** est le suivant (CGI, art. 223 *septies*) :

Tranches de chiffre d'affaires majoré des produits financiers	Montant de l'imposition forfaitaire annuelle
Chiffre d'affaires majoré des produits financiers compris entre 15 000 000 € et 75 000 000 €	20 500 €

Tranches de chiffre d'affaires majoré des produits financiers	Montant de l'imposition forfaitaire annuelle
Chiffre d'affaires majoré des produits financiers compris entre 75 000 000 € et 500 000 000 €	32 750 €
Chiffre d'affaires majoré des produits financiers égal ou supérieur à 500 000 000 €	110 000 €

Remarques :

1. Pour l'IFA due à compter de l'année 2006, le chiffre d'affaires à retenir s'entend du chiffre d'affaires hors taxes du dernier exercice clos avant le 1^{er} janvier de l'année d'exigibilité de l'imposition. Il n'est pas tenu compte des produits de cession d'éléments de l'actif immobilisé, en revanche il convient de majorer le chiffre d'affaires des produits financiers. Les produits financiers à retenir sont les produits financiers acquis définis par le PCG 99 sous le compte 76 diminués, le cas échéant, des crédits d'impôt attachés à ces produits. Sont compris également les produits de participation ouvrant droit au régime des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du CGI.

2. Régime fiscal des groupes de sociétés. L'IFA due par les sociétés du groupe est acquittée par la société-mère, cf. n° 1443-7.

3. En ce qui concerne :

- le recouvrement de l'imposition forfaitaire, cf. Rec. n° 9281 ;

- pour l'IFA due à compter du 1^{er} janvier 2006, la prise en compte de l'IFA en charge déductible du résultat imposable à l'IS, cf. n° 1503.

- l'incidence du report en arrière des déficits, cf. n° 1437-2 ;

4. **Suppression progressive de l'IFA** : cette suppression progressive se traduit par une modification des tranches du barème d'imposition. Aussi, les premières entreprises bénéficiaires de cette suppression sont celles dont le chiffre d'affaires est inférieur à **1 500 000 €** qui ne sont plus assujetties à cette imposition dès le **1^{er} janvier 2009**. Puis, à compter du **1^{er} janvier 2010**, cette suppression concerne les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à **15 000 000 €**. Enfin, à compter du **1^{er} janvier 2014**, l'IFA sera supprimée pour l'ensemble des entreprises (Loi de finances pour 2011, art. 20).

C. SITUATION DES SOCIÉTÉS PASSIBLES DE L'IS MEMBRES DE SOCIÉTÉS DE PERSONNES OU DE GROUPEMENTS ASSIMILÉS

1794

Par deux arrêts du 7 mars 1990, req. nos 91-573 et 96-231, le Conseil d'État a jugé que les dispositions de l'article 223 *septies* « doivent être interprétées en ce sens que sont assujetties à l'imposition forfaitaire annuelle qu'elles instituent les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés à raison de l'exploitation ou des opérations auxquelles elles se livrent personnellement et non celles qui ne sont passibles de l'impôt sur les sociétés que pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans une personne morale elle-même non passible de l'impôt sur les sociétés ».

L'administration s'est rangée à cette jurisprudence. Il n'y a donc plus lieu désormais, pour la détermination du tarif applicable de l'IFA, de prendre en compte les quotes-parts de résultats dans les sociétés de personnes et groupements assimilés.

Le tarif de l'IFA due par les sociétés membres d'une personne morale non passible de l'impôt sur les sociétés doit donc être déterminé en fonction du seul chiffre d'affaires qu'elles réalisent à titre personnel.

Il en résulte que les sociétés qui ont leur siège de direction hors de France ne sont pas passibles de l'IFA du seul fait qu'elles sont assujetties à l'impôt sur les sociétés en France sur la quote-part des bénéfices des sociétés de personnes ou des GIE correspondant à leurs droits sociaux.

En revanche, les sociétés qui ont leur siège de direction en France demeurent redevables de l'IFA dès lors qu'elles sont passibles de l'impôt sur les sociétés en raison des dispositions de l'article 206-1 du CGI.

chapitre 2

prélèvements sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence et sur les représentations théâtrales à caractère pornographique

(CGI, art. 235 *ter* M et 235 *ter* MB, 1605 *sexies* à 1605 *octies*, ann. II, art. 321 *quinquies* à 321 *octies* ; BOI-TCA-FTPV)

1795

Deux prélèvements spéciaux sont perçus sur la fraction des bénéfices industriels et commerciaux imposables à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu qui résulte :

1. De la production, de la distribution ou de la représentation de films pornographiques ou d'incitation à la violence ;
2. De représentations théâtrales à caractère pornographique.

Ces prélèvements s'appliquent également :

- à la fraction des bénéfices qui résulte de la production, de la distribution ou de la représentation publique d'œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence diffusées sur support vidéographique (CGI, art. 1605 *septies*) ;
- aux bénéfices réalisés par les établissements dont l'accès est interdit aux mineurs en raison de leur caractère licencieux ou pornographique (CGI, art. 235 *ter* MB) ;
- à la fraction des bénéfices retirés des opérations de vente et de location portant sur des publications faisant l'objet d'au moins deux interdictions prévues par la loi du 16 juillet 1949 ou des œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence diffusées sur support vidéographique (CGI, art. 1605 *octies*).

La fraction imposable est déterminée en multipliant le bénéfice fiscal, hors report déficitaire, par le rapport existant pour la période d'imposition entre le chiffre d'affaires non soumis au taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée (cf. TCA n^{os} 2331 et suiv.) et le chiffre d'affaires total.

La période d'imposition est, pour chaque redevable, celle qui est retenue pour l'établissement soit de l'impôt sur le revenu dû à raison de ses bénéfices industriels et commerciaux, soit de l'impôt sur les sociétés.

Le taux des prélèvements est fixé à 33 %. Il s'applique aux bénéfices des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1993.

Ces prélèvements doivent être acquittés spontanément au service des Impôts, dans le délai de souscription de la déclaration annuelle de résultats.

En outre, tout redevable des prélèvements est tenu de remettre au service des Impôts, dans le délai prévu pour le versement des prélèvements, une déclaration établie, en double exemplaire, sur un imprimé n^o 3701.

Sous réserve des dispositions qui leur sont propres, les prélèvements sont établis et recouverts selon les modalités, ainsi que sous les sûretés, garanties et sanctions applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée. De même, les réclamations sont présentées, instruites et jugées comme celles concernant cet impôt.

Remarque : les représentations théâtrales auxquelles s'applique le prélèvement sont désignées par le ministre chargé de la Culture et de la Communication après avis d'une commission. Les réclamations et recours contentieux relatifs à ces décisions sont instruits par le même ministre.

1796

chapitre 3

taxe sur les services d'informations ou interactifs à caractère pornographique

(CGI, art. 235, ann. II, art. 159 A à 159 C, art. 396 *bis* ; BOI-TCA-SIPV)

I. CHAMP D'APPLICATION

1797

La taxe prévue à l'article 235 du CGI est due à raison des services d'informations ou interactifs à caractère pornographique fournis au public par l'intermédiaire du réseau téléphonique qui

font l'objet d'une publicité sous quelque forme que ce soit (services de messageries, services kiosques téléphoniques). Les services d'informations ou interactifs classés à raison de leur caractère pornographique font l'objet d'un arrêté du ministre chargé du budget.

II. PERSONNES IMPOSABLES

- 1798** Le redevable de la taxe est dans tous les cas la personne physique ou morale fournisseur de services, c'est-à-dire la personne qui a la maîtrise du contenu du service fourni aux usagers ; elle est également titulaire de la convention conclue avec l'établissement public France Télécom. Cet établissement est autorisé à procéder au recouvrement de la rémunération due par les usagers aux fournisseurs de services (code des PTT, art. R* 54-1).

III. ASSIETTE. TAUX. EXIGIBILITÉ

- 1799** La taxe est assise sur le montant total hors TVA des sommes dues par France Télécom au fournisseur de services quelle que soit la date d'encaissement. **Son taux est de 50 %**. Elle est due pour les services fournis à compter du jour suivant celui de la réception par le fournisseur de services de la notification individuelle de classement du service.

IV. OBLIGATIONS DES REDEVABLES

- 1800** La taxe est constatée et recouvrée comme en matière d'impôt direct. Les fournisseurs de services sont **tenus de payer spontanément**, avant le 5 de chaque mois, quel que soit le montant dû, la taxe dont ils sont redevables au titre des services fournis au cours du mois précédent, au **comptable** du lieu du domicile ou du siège de l'entreprise.

Chaque versement est accompagné d'une déclaration établie en double exemplaire sur papier libre, conforme au modèle fixé par l'administration.

En cas de cession ou cessation d'activité du fournisseur de services, la taxe est immédiatement exigible.

V. RECOUVREMENT. CONTRÔLE. CONTENTIEUX

- 1801** Cf. BOI-TCA-SIPV.
1802
1824

chapitre 4

taxe sur les excédents de provisions des entreprises d'assurances de dommages

(CGI, art. 235 *ter* X ; BOI-IS-GEO)

I. ENTREPRISES ASSUJETTIES

(BOI-IS-GEO-20-20)

- 1825** Il s'agit des entreprises d'assurances de *dommages de toute nature* et de celles effectuant les *opérations d'assistance*.

Sont exclues les entreprises d'assurances qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun et les entreprises de réassurances.

II. PROVISIONS CONCERNÉES

La taxe s'applique aux provisions afférentes aux opérations d'assurances classées dans les branches 1 à 17 de l'article R. 321-1 du code des assurances ou aux opérations d'assistance visées à l'article L. 310-1-3° du même code.

Sont exclues, les opérations d'assurance-vie, nuptialité et natalité et de capitalisation.

III. ASSIETTE

La taxe est assise sur le montant de l'impôt sur les sociétés qui aurait dû être acquitté l'année de la constitution des provisions en l'absence d'excédent. Pour le calcul de l'impôt, les excédents de provisions réintégrés sont diminués :

- d'une franchise égale, pour chaque excédent, à 3 % du montant de celui-ci et des règlements de sinistres effectués au cours de l'exercice par prélèvement sur la provision correspondante ;
- des dotations complémentaires constituées à la clôture du même exercice en vue de faire face à l'aggravation du coût estimé des sinistres advenus au cours d'autres exercices antérieurs.

IV. TAUX ET LIQUIDATION

A compter du 1^{er} janvier 2006, la taxe est calculée au taux de **0,4 %** par mois écoulé depuis la constitution de la provision en faisant abstraction du nombre d'années correspondant au nombre d'exercices au titre desquels il n'était pas dû d'impôt sur les sociétés.

Il est précisé que l'impôt dû s'entend de l'impôt avant imputation des crédits d'impôts.

Pour effectuer le calcul, chaque excédent de provision, après application de la franchise, et chaque dotation complémentaire sont rattachés à l'exercice au titre duquel la provision initiale a été constituée.

Toutefois, dans le cas où le montant des provisions constituées pour faire face aux sinistres d'un exercice déterminé a été augmenté à la clôture d'un exercice ultérieur, les sommes réintégrées sont réputées provenir par priorité de la dotation la plus récemment pratiquée.

La taxe est acquittée dans les cinq mois de la clôture de l'exercice au service des impôts dont dépend le lieu de souscription de la déclaration de résultat. Elle est liquidée, déclarée et recouvrée comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires et sous les mêmes garanties et sanctions.

Chapitre 5

prélèvement spécial relatif aux écarts de conversion sur les prêts en monnaie étrangère

(CGI, art. 235 *ter* XA)

1826

Lorsque l'une des conditions mentionnées au quatrième alinéa du 4 de l'article 38 du CGI (cf. n° 1011-2) n'est pas respectée sur un prêt encore en cours pendant le délai de reprise mentionné à l'article L. 169 du LPF et sans préjudice de l'intérêt de retard applicable, en vertu de l'article 1727 du CGI, aux droits résultant des rehaussements effectués sur la période non prescrite, l'entreprise est redevable d'un prélèvement correspondant à l'avantage de trésorerie obtenu. Toutefois, l'entreprise n'est pas redevable de ce prélèvement lorsque le prêt est incorporé au capital de la société emprunteuse.

Ce prélèvement est calculé sur la base de droits correspondant aux écarts de conversion non imposés pendant la durée du prêt écoulée en période prescrite, au taux de **0,75 %** par mois compris entre le premier jour du mois suivant celui au cours duquel ces droits auraient dû être acquittés et le dernier jour du mois du paiement du prélèvement ou, le cas échéant, de la notification du rehaussement. Pour le calcul de ce prélèvement, il est également tenu compte, le cas échéant, des droits acquittés correspondant aux écarts de conversion non déduits pendant la durée du prêt écoulée en période prescrite.

Ce prélèvement est acquitté dans les quatre mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel l'entreprise en est devenue redevable. Il est liquidé, déclaré et recouvré comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires et sous les mêmes garanties et sanctions. Il n'est pas déductible du résultat imposable.

1827

1829

Chapitre 6

taxe sur les transactions financières

(CGI, art. 235 *ter* ZD, 235 *ter* ZD *bis* et 235 *ter* ZD *ter* modifiés par l'article 5 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 et par l'article 7 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 ; BOI-TCA-FIN)

1830

L'article 5 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 instaure une taxe sur les transactions financières.

La taxe sur les transactions financières comporte trois parties :

- une taxe sur les acquisitions de titres de capital ou titres assimilés prévue par les dispositions de l'article 235 *ter* ZD du CGI ;
- une taxe sur les ordres annulés dans le cadre d'opérations à haute fréquence prévue par les dispositions de l'article 235 *ter* ZD *bis* du CGI ;
- une taxe sur les acquisitions de contrats d'échange sur défaut d'un État prévue par les dispositions de l'article 235 *ter* ZD *ter* du CGI.

L'article 7 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 prévoit un doublement du taux de la taxe sur les acquisitions de titres de capital à compter du 1^{er} août 2012. Il prévoit également, pour les sociétés dont les titres font l'objet de transactions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2013, que la date d'appréciation de la capitalisation boursière de la société émettrice des titres est fixée au 1^{er} décembre de l'année précédant l'année d'imposition (au lieu du 1^{er} janvier de l'année d'imposition).

A. TAXE SUR LES ACQUISITIONS DE TITRES DE CAPITAL OU TITRES ASSIMILÉS

(BOI-TCA-FIN-10)

I. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-TCA-FIN-10-10)

1830-1

Conformément à l'article 235 *ter* ZD du CGI, la taxe sur les acquisitions de titres de capital ou assimilés s'applique à toute acquisition à titre onéreux d'un titre de capital ou assimilé dès lors que ce titre est admis aux négociations sur un marché réglementé français, européen ou étranger, au sens des articles L. 421-4, L. 422-1 ou L. 423-1 du code monétaire et financier (COMOFI), que son acquisition donne lieu à un transfert de propriété, et qu'il soit émis par une entreprise dont le siège social est situé en France et dont la capitalisation boursière excède un milliard d'euros au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

II. EXONERATIONS

(BOI-TCA-FIN-10-20)

1830-2

La taxe n'est pas applicable :

1° Aux opérations d'achat réalisées dans le cadre d'une émission de titres de capital, y compris lorsque cette émission donne lieu à un service de prise ferme et de placement garanti, au sens de l'article L. 321-1 du code monétaire et financier ;

2° Aux opérations réalisées par une chambre de compensation, au sens de l'article L. 440-1 du même code, dans le cadre des activités définies à ce même article L. 440-1, ou par un dépositaire central, au sens du 3° du II de l'article L. 621-9 dudit code, dans le cadre des activités définies à ce même article L. 621-9 ;

3° Aux acquisitions réalisées dans le cadre d'activités de tenue de marché, sous certaines conditions.

4° Aux opérations réalisées pour le compte d'émetteurs en vue de favoriser la liquidité de leurs actions dans le cadre de pratiques de marché admises acceptées par l'Autorité des marchés financiers en application de la directive 2003/6/CE du Parlement européen et du Conseil, du 28 janvier 2003, sur les opérations d'initiés et les manipulations de marché (abus de marché) et de la directive 2004/72/CE de la Commission, du 29 avril 2004, portant modalités d'application de la directive 2003/6/CE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les pratiques de marché admises, la définition de l'information privilégiée pour les instruments dérivés sur

produits de base, l'établissement de listes d'initiés, la déclaration des opérations effectuées par les personnes exerçant des responsabilités dirigeantes et la notification des opérations suspectes ;

5° Aux acquisitions de titres entre sociétés membres du même groupe, au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, au moment de l'acquisition de titres concernée, aux acquisitions de titres entre sociétés du même groupe, au sens de l'article 223 A du CGI, et aux acquisitions intervenant dans les conditions prévues aux articles 210 A, 210 B, 220 *quater*, 220 *quater A* et 220 *quater B* du même code ;

6° Aux cessions temporaires de titres mentionnées au 10° de l'article 2 du règlement (CE) n° 1287/2006 de la Commission européenne, du 10 août 2006, portant mesures d'exécution de la directive 2004/39/CE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les obligations des entreprises d'investissement en matière d'enregistrement, le compte rendu des transactions, la transparence du marché, l'admission des instruments financiers à la négociation et la définition de termes aux fins de ladite directive ;

7° Aux acquisitions, dans le cadre du livre III de la troisième partie du code du travail, de titres de capital par les fonds communs de placement d'entreprise régis par les articles L. 214-39 et L. 214-40 du code monétaire et financier et par les sociétés d'investissement à capital variable d'actionnariat salarié régies par l'article L. 214-41 du même code ainsi qu'aux acquisitions de titres de capital de l'entreprise ou d'une entreprise du même groupe, au sens des articles L. 3344-1 et L. 3344-2 du code du travail, directement faites par les salariés en application du septième alinéa de l'article L. 3332-15 du même code ;

8° Aux rachats de leurs titres de capital par les sociétés lorsque ces titres sont destinés à être cédés aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise dans le cadre du titre III du livre III de la troisième partie du code du travail ;

9° Aux acquisitions d'obligations échangeables ou convertibles en actions

III. MODALITES DE TAXATION

(BOI-TCA-FIN-10-30)

1830-3

Le redevable de la taxe est le prestataire de services d'investissement (PSI) qui rend des services définis à l'article L 321-1 du COMOFI, quel que soit le lieu d'établissement du prestataire, lorsqu'il exécute des ordres à l'achat pour le compte de tiers ou lorsqu'il négocie, à l'achat, pour son compte propre.

Le fait générateur de la taxe est constitué par l'acquisition du titre qui s'entend de la date du transfert de propriété du titre, soit la date de l'inscription du titre acquis au compte-titres de l'acquéreur.

En application des dispositions du III de l'article 235 *ter* ZD du CGI, la taxe est assise :

- en cas d'achat au comptant, sur le prix payé pour l'acquisition du titre ;
- en cas d'exercice d'un produit dérivé, sur le prix d'exercice fixé dans le contrat ;
- en cas de conversion, de remboursement ou d'échange d'une obligation, sur le prix fixé dans le contrat d'émission ;
- dans les autres cas, notamment pour les échanges, sur la valeur exprimée dans le contrat ou, à défaut, sur la cotation du titre sur le marché le plus pertinent en termes de liquidité à la clôture de la journée de bourse qui précède celle où l'échange se produit.

Le taux de la taxe est fixé à **0,2 %**.

1830-4

IV. MODALITES DECLARATIVES ET DE PAIEMENT

(BOI-TCA-FIN-10-40)

Les obligations des redevables en matière déclarative et de paiement dépendent du lieu d'établissement du dépositaire central teneur du compte d'émission du titre concerné (cf. BOI-TCA-FIN-10-40).

V. MODALITES DE CONTRÔLE ET SANCTIONS

(BOI-TCA-FIN-10-50)

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les règles et modalités applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

Du fait du système particulier de collecte de la taxe, l'accès à l'information pour favoriser les opérations de contrôle a été développé et des sanctions spécifiques, codifiées aux articles 1788 C et 1736 du CGI, ont été prévues (cf. BOI-TCA-FIN-10-50).

B. TAXE SUR LES ORDRES ANNULES DANS LE CADRE D'OPERATIONS A HAUTE FREQUENCE

(CGI, art. 235 *ter* ZD *bis* ; BOI-TCA-FIN-20)

I. CHAMP D'APPLICATION

1830-5

Les entreprises exploitées en France, au sens du I de l'article 209 du CGI, sont assujetties à une taxe sur les opérations à haute fréquence portant sur des titres de capital, au sens de l'article L. 212-1 A du code monétaire et financier, réalisées pour compte propre par l'intermédiaire de dispositifs de traitement automatisé.

Constitue une opération à haute fréquence sur titre de capital, le fait d'adresser à titre habituel des ordres en ayant recours à un dispositif de traitement automatisé de ces ordres caractérisé par l'envoi, la modification ou l'annulation d'ordres successifs sur un titre donné séparés d'un délai inférieur à un seuil fixé par décret. Ce seuil ne peut pas être supérieur à une seconde. Constitue un dispositif de traitement automatisé, au sens du présent article, tout système permettant des opérations sur instruments financiers dans lequel un algorithme informatique détermine automatiquement les différents paramètres des ordres, comme la décision de passer l'ordre, la date et l'heure de passage de l'ordre ainsi que le prix et la quantité des instruments financiers concernés.

II. EXONERATION

1830-6

L'activité de tenue de marché telle que définie par les dispositions du 3° du II de l'article 235 *ter* ZD (cf. BOI-TCA-FIN-10-20) est exonérée de la taxe.

III. MODALITES DE TAXATION

La taxe est due par toutes les entreprises exploitées en France, ce qui inclut notamment les établissements autonomes (y compris les succursales) de sociétés étrangères exerçant leur activité en France.

En revanche, les succursales établies à l'étranger de sociétés françaises qui réalisent une activité de courtage à haute fréquence ne sont pas redevables de la taxe.

La taxe est due dès lors que le taux d'annulation ou de modification des ordres sur une journée dépasse le seuil fixé au II de l'article 58 S de l'annexe III au CGI.

Le taux de la taxe est fixé à **0,01 %** du montant des ordres annulés ou modifiés excédant le seuil susmentionné qui ne peut être inférieur aux deux tiers des ordres transmis sur une journée de bourse.

La base d'imposition est égale au nombre de titres ayant fait l'objet d'annulation et/ou de modifications en excès du seuil fixé au II de l'article 58 S de l'annexe II au CGI multiplié par la valeur unitaire moyenne du titre sur une journée de bourse (arrondie au centime d'euro par excès).

IV. MODALITES DECLARATIVES, DE PAIEMENT ET SANCTIONS

La taxe est déclarée, liquidée et acquittée avant le dix du mois suivant la transmission des ordres par les entreprises exploitées en France sur la déclaration n° 3375-SD.

Les sanctions applicables en cas de défaillances déclaratives ou de paiement sont les mêmes que celles applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

C. TAXE SUR LES CONTRATS D'ECHANGE SUR DEFAUT D'UN ETAT

(CGI, art. 235 *ter* ZD *ter*, BOI-TCA-FIN-30)

1830-7

La taxe sur les contrats d'échange sur défaut d'un Etat de l'Union européenne s'applique à tout achat, par une personne physique domiciliée en France au sens de l'article 4 B du CGI, une entreprise exploitée en France au sens du I de l'article 209 ou une entité juridique établie ou constituée en France, d'un instrument dérivé servant au transfert du risque de crédit, au sens du 8 de la section C à l'annexe I à la directive 2004/39/CE du Parlement européen et du Conseil, du 21 avril 2004, concernant les marchés d'instruments financiers, modifiant les directives 85/611/CEE et 93/6/CEE du Conseil et la directive 2000/12/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 93/22/CEE du Conseil.

La taxe n'est pas due lorsque le bénéficiaire du contrat soit détient une position longue correspondante sur la dette de cet Etat, soit détient des actifs ou contracte des engagements dont la valeur est corrélée à la valeur de la dette de cet Etat.

L'activité de tenue de marché telle que définie par les dispositions du 3° du II de l'article 235 *ter* ZD (cf. BOI-TCA-FIN 10-20) est exonérée de la taxe.

La taxe est due lors de la conclusion du contrat d'échange sur défaut.

Elle est égale à **0,01 %** du montant notionnel du contrat, qui s'entend du montant nominal ou facial utilisé pour calculer les paiements liés au contrat.

Elle est déclarée et acquittée par les redevables auprès de leur service gestionnaire sur leur déclaration de taxes sur le chiffre d'affaires (imprimé n° 3310 A ; annexe à la déclaration de TVA CA3).

Elle est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces mêmes taxes.

chapitre 7

mesures en faveur des jeunes entreprises

(BOI-BIC-CHAMP)

A. EXONÉRATION DES BÉNÉFICES RÉALISÉS PAR LES ENTREPRISES NOUVELLES

(CGI, art. 44 *sexies* ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-10, RES N° 2009/56)

1831

En vue d'encourager la création d'entreprises, l'article 44 *sexies* du CGI prévoit un régime d'allègement des bénéfices réalisés pendant leurs cinq premières années d'activité.

Le bénéfice de ce régime est réservé aux entreprises qui se créent dans les zones et durant les périodes suivantes à la condition que le siège social ainsi que l'ensemble de l'activité et des moyens d'exploitation soient implantés dans l'une de ces zones :

1° À compter du **1^{er} janvier 1995** et jusqu'au **31 décembre 2010**, dans les zones de revitalisation rurale¹ mentionnées à l'article 1465 A du CGI ou dans les zones de redynamisation urbaine définies au I *ter* de l'article 1466 A du même code ;

2° À compter du **1^{er} janvier 2007** et jusqu'au **31 décembre 2013**, dans les zones d'aide à finalité régionale².

Par ailleurs, un nouveau dispositif d'exonération est instauré pour les entreprises créées ou reprises dans les zones de revitalisation rurales entre le **1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2013** (cf. n° 1872).

En outre, ce dispositif a été étendu, sous certaines conditions, aux sociétés soumises à l'IS qui exercent une activité non commerciale au sens de l'article 92-1 du CGI, ainsi qu'aux entreprises créées à compter du 1^{er} janvier 2004 qui exercent dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A du CGI une activité professionnelle relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Pour les entreprises créées à compter du 1^{er} janvier 2000 et pour les exercices clos jusqu'au 31 décembre 2006, le bénéfice exonéré ne peut en aucun cas excéder 225 000 euros par période de trente-six mois. Pour les exercices clos à compter du **1^{er} janvier 2007**, quelle que soit la date de création de l'entreprise, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

1. Le décret n° 2005-1435 du 21 novembre 2005 [JO du 22 novembre 2005] précise les critères et seuils visant à déterminer le périmètre des zones de revitalisation rurale ; l'arrêté du 9 avril 2009 (JO du 11 avril) complété par l'arrêté du 30 décembre 2010 et par l'arrêté du 4 décembre 2012 fixe le classement des communes en zone de revitalisation rurale.

2. Les zones d'aide à finalité régionale sont définies par le décret n° 2007-732 du 7 mai 2007 modifié par le décret n° 2008-1415 du 19 décembre 2008, par le décret n° 2009-925 du 27 juillet 2009, par le décret n° 2010-1628 du 23 décembre 2010 et par le décret n° 2011-391 du 13 avril 2011.

I. CHAMP D'APPLICATION

1831-1 1. Entreprises concernées. Il s'agit des entreprises créées, quelle que soit leur forme, soumises de plein droit ou sur option à un régime réel d'imposition de leurs résultats (régime réel normal ou régime simplifié). Sont toutefois exclues du bénéfice du régime prévu à l'article 44 *sexies*, les entreprises exerçant une activité de pêche maritime créées à compter du 1^{er} janvier 1997.

2. Nature de l'activité exercée. Sauf exceptions (cf. n^{os} 1831-2 et 1831-3), ces entreprises doivent exercer une activité commerciale, industrielle ou artisanale, définie à l'article 34 du CGI¹ (cf. n^o 1001).

Sont exclues du bénéfice de l'allégement prévu à l'article 44 *sexies* du CGI :

- les activités qui ne sont pas de nature industrielle, commerciale ou artisanale : il en est ainsi des activités de nature civile (gestion de patrimoine immobilier, gestion de portefeuille de valeurs mobilières) ou agricole ;
- les activités bancaires, financières, d'assurances ainsi que les entreprises, créées à compter du 1^{er} janvier 1997, qui exercent une activité de pêche maritime.
- les activités de gestion ou de location d'immeubles, à l'exception des activités visées au 5^o du I de l'article 35 du CGI de location d'immeubles à usage industriel ou commercial munis de leur équipement lorsque ces immeubles sont situés dans les zones de revitalisation rurale (CGI, art. 1465 A) ;

Il est toutefois précisé que, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, les activités de marchand de biens, de lotisseur ou d'intermédiaires immobiliers exercées à titre professionnel sont considérées comme des activités commerciales par nature au sens de l'article 34 du CGI. Elles sont par conséquent, éligibles au régime d'allégement de l'article 44 *sexies* du CGI. En revanche, les activités de construction-vente d'immeubles visées au 1^o *bis* du I de l'article 35 du CGI restent exclues dans tous les cas du bénéfice du dispositif de faveur.

Par ailleurs, le règlement afférent aux aides de minimis auquel est soumise l'exonération prévue par l'article 44 *sexies* du CGI pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2007, prévoit des exclusions sectorielles spécifiques.

3. Exercice à titre exclusif d'une activité éligible

L'entreprise nouvelle ne doit exercer, en principe, aucune des activités qui sont hors du champ d'application du dispositif, même si ces activités sont exercées à titre accessoire ou si elles sont imposées dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en application de l'article 155 du CGI. Toutefois, la condition d'exclusivité est respectée lorsqu'une activité, a priori inéligible, est exercée à titre accessoire et constitue le complément indissociable d'une activité exonérée.

4. Caractère réellement nouveau de l'activité exercée. L'entreprise doit être réellement nouvelle. Sont exclues du dispositif les entreprises créées dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activités préexistantes ou qui reprennent une activité préexistante.

5. Détention du capital des sociétés. Lorsque l'entreprise est constituée sous forme de société, son capital ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, pour plus de 50 % par d'autres sociétés (droits de vote et droits à dividende).

Pour l'application de cette disposition, le capital d'une société nouvellement créée est détenu indirectement par d'autres sociétés lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie (CGI, art. 44 *sexies*-II) :

- un associé exerce en droit ou en fait une fonction de direction ou d'encadrement dans une autre entreprise, lorsque l'activité de celle-ci est similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée ou lui est complémentaire ;
- un associé détient avec les membres de son foyer fiscal 25 % au moins des droits sociaux dans une autre entreprise dont l'activité est similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée ou lui est complémentaire.

6. Implantation exclusive dans une zone d'aménagement du territoire. Le bénéfice du régime d'allégement d'impôt sur les bénéfices est, en principe, réservé aux entreprises dont le siège social, l'ensemble de l'activité et des moyens d'exploitation sont implantés dans les zones mentionnées au n^o 1831. Cette condition d'implantation exclusive doit être appliquée avec discernement afin de tenir compte de la réalité économique, sans toutefois s'écarter des

1. À cet égard, il convient de considérer les activités de la création culturelle et artistique comme des activités de nature non commerciale.

objectifs qui ont été fixés par le législateur (Cf. RM à M. Lefranc, député, JO AN, Débats, séance du 15 octobre 2002). En pratique, la condition d'implantation exclusive de l'activité en zone éligible est réputée satisfaite lorsqu'un contribuable a réalisé au plus **15 %** de son chiffre d'affaires en dehors des zones éligibles (RES N° 2005/40). Au delà de 15 %, les bénéficiaires réalisés sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun en proportion du chiffre d'affaires réalisé en dehors des zones éligibles. Cette condition de chiffre d'affaires s'apprécie exercice par exercice.

La notion de moyen d'exploitation recouvre les moyens matériels et les moyens en personnel. Ceci implique que la **direction effective** de l'entreprise soit implantée dans une de ces zones.

7. Procédure d'accord préalable. Afin d'éviter que de nouveaux entrepreneurs ne se prévalent de bonne foi, mais à tort du régime d'allègement prévu par l'article 44 *sexies*, un correspondant a été désigné dans chaque direction des services fiscaux pour assurer un rôle d'information et répondre aux questions relatives à l'éligibilité au régime de faveur des entreprises nouvellement créées. La réponse de ce correspondant aux entreprises ayant sollicité une prise de position écrite engage l'administration dans les conditions prévues à l'article L. 80 B du LPF. Le modèle de demande préalable portant sur le régime d'allègement prévu par l'article 44 *sexies* du CGI figure en annexe à l'arrêté du 24 juin 2004 (JO du 24 juillet 2004).

II. EXTENSION DU CHAMP D'APPLICATION AUX ACTIVITÉS NON COMMERCIALES

1831-2 1. Extension du champ d'application du dispositif aux sociétés soumises à l'IS qui exercent une activité non commerciale au sens de l'article 92-1 du CGI

a. *Forme et régime fiscal de l'entreprise.*

Les entreprises qui exercent une activité professionnelle au sens de l'article 92-1 du CGI et qui répondent aux conditions d'application du dispositif doivent, pour bénéficier du régime d'allègement d'impôt, être constituées sous la forme d'une société soumise de plein droit ou sur option à l'IS.

b. *Activités concernées.*

Les activités mentionnées à l'article 92-1 du CGI comprennent les professions libérales, les revenus des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant, les profits provenant de toutes occupations, exploitations lucratives et sources ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

Parmi ces activités, le bénéfice du dispositif est réservé aux activités professionnelles.

Sont exclues, les activités mentionnées à l'article 35 du CGI, les activités agricoles et civiles, les activités bancaires, financières, d'assurances, de gestion ou de location d'immeubles. Toutefois, les activités visées aux 1°, 2°, 3° et 4° du I de l'article 35 du CGI constituent désormais, lorsqu'elles sont exercées à titre professionnel, des activités commerciales éligibles au dispositif (cf. n° 1831-1).

c. *Condition relative à l'effectif salarié.*

L'effectif doit être égal ou supérieur à trois à la clôture du premier exercice et au cours de chaque exercice de la période d'application du dispositif. Pour l'appréciation du respect de ce seuil, sont pris en compte les seuls salariés bénéficiant d'un contrat de travail à durée indéterminée ou à durée déterminée de six mois au moins.

Si cet effectif varie en cours d'exercice, il est calculé compte tenu de la durée de présence des salariés concernés pendant l'exercice.

Le non-respect de la condition d'effectif entraîne la perte définitive du bénéfice du dispositif de faveur mais seulement à compter de l'exercice au cours duquel cette condition n'est plus remplie.

1831-3 2. Extension du champ d'application du dispositif aux entreprises qui exercent dans les zones de revitalisation rurale une activité non commerciale au sens de l'article 92-1 du CGI

Dans les zones de revitalisation rurale, le bénéfice des dispositions de l'article 44 *sexies* du CGI est également accordé aux entreprises créées à compter du **1^{er} janvier 2004** qui exercent une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 du même code, que ces activités soient soumises à l'impôt sur le revenu ou exercées dans des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, sans qu'aucune condition d'effectif minimum ne soit exigée.

a. *Forme et régime fiscal de l'entreprise*

Toutes les entreprises, quelle que soit leur forme, peuvent bénéficier de cette mesure d'allègement.

b. Activités concernées

Les activités concernées sont les activités non commerciales visées par le 1 de l'article 92 du CGI. Les entreprises qui exercent une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 dans les ZRR doivent être nouvelles au sens juridique, mais également au sens économique.

En conséquence, les entreprises créées dans le cadre de la concentration, de la restructuration ou de l'extension d'activités préexistantes ou qui reprennent de telles activités sont exclues du dispositif.

c. Zones concernées

Seules sont concernées par l'extension du champ d'application du régime de l'article 44 *sexies*, les entreprises qui exercent une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 qui se créent en ZRR. Les ZRR sont mentionnées à l'article 1465 A du CGI.

Dans les autres zones éligibles au régime de l'article 44 *sexies*, les entreprises qui exercent une activité non commerciale peuvent bénéficier du régime de faveur accordé aux entreprises nouvelles si celles-ci sont constituées sous la forme d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qu'elles emploient un effectif minimum de trois salariés (cf. n° 1831-2).

III. ALLÈGEMENTS FISCAUX ACCORDÉS

1832 Les entreprises nouvelles bénéficient d'une exonération totale, puis dégressive d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices¹ réalisés, à l'exclusion des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actif (CGI, art. 44 *sexies*-I).

1832-1 Pour les entreprises autres que celles visées au n° 1832-2, les bénéfices réalisés à compter de la date de création de l'entreprise jusqu'au terme du vingt-troisième mois suivant celui au cours duquel cette création est intervenue sont totalement exonérés. Un abattement de 75 %, de 50 % et de 25 % est appliqué sur les bénéfices réalisés respectivement au cours de chacune des trois périodes de douze mois suivantes.

1832-2 Pour les entreprises qui se sont créées **à compter du 1^{er} janvier 2004 jusqu'au 31 décembre 2010 dans les zones de revitalisation rurale** mentionnées à l'article 1465 A du CGI, et à la condition que le siège social ainsi que l'ensemble de l'activité et des moyens d'exploitation soient implantés dans ces zones, sont exonérés les bénéfices réalisés, jusqu'au terme du **cinquante-neuvième mois** suivant celui de leur création. Ces bénéfices sont ensuite soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à hauteur de **40 %, 60 % ou 80 %** de leur montant selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours des cinq premières, des sixième et septième ou des huitième et neuvième périodes de douze mois suivant la période d'exonération complète.

Par ailleurs, l'exonération reste applicable pour sa durée restant à courir lorsque la commune d'implantation de l'entreprise sort de la liste des communes classées en zone de revitalisation rurale, d'aide à finalité régionale ou de redynamisation urbaine après la date de sa création.

1832-3 Si la clôture des exercices comptables ne coïncide pas avec le terme de la période d'exonération et de chacune des périodes de douze mois suivantes, une répartition *pro rata temporis* des résultats est effectuée pour la détermination des allègements fiscaux accordés.

Les allègements fiscaux s'appliquent aux bénéfices réalisés après imputation des déficits antérieurs. Sont exclues les plus-values constatées à l'occasion d'une réévaluation libre. Les plus-values réalisées sur éléments d'actif immobilisés peuvent au contraire bénéficier des dispositions de l'article 44 *sexies*.

Ces bénéfices doivent faire l'objet d'une déclaration régulière dans les délais prévus aux articles 175 (impôt sur le revenu) ou 223 (impôt sur les sociétés) du CGI. En conséquence, la fraction du bénéfice réalisé à la clôture d'un exercice et qui n'a pas fait l'objet d'une déclaration régulière dans les délais prévus est exclue de l'exonération ou de l'abattement.

• Sur l'exonération d'imposition forfaitaire annuelle, cf. n°s 1791 et suivants.

1832-4 **Plafonnement du bénéfice exonéré** (CGI, art. 44 *sexies*-IV) : pour les entreprises créées à compter du 1^{er} janvier 2000 et pour les **exercices clos jusqu'au 31 décembre 2006**, le bénéfice exonéré ne peut en aucun cas excéder **225 000 euros** par période de 36 mois. Cette période de trente-six mois s'apprécie de manière glissante. Ainsi, au titre de chaque exercice, il convient de s'assurer que le montant total du bénéfice exonéré ne peut excéder **225 000 euros** au titre de cet exercice et des deux exercices précédents.

1. S'agissant des bénéfices réalisés dans le cadre d'activités de location d'établissement commercial ou industriel, cf. n° 1831-1.

Pour les exercices clos à compter du **1^{er} janvier 2007**, quelle que soit la date de création de l'entreprise, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

IV. MODALITÉS D'APPLICATION

1833 L'exonération et les abattements s'appliquent sans qu'il soit besoin de produire une demande. Toutefois, pour justifier qu'elles sont en mesure de bénéficier de l'avantage fiscal les entreprises doivent joindre à leur déclaration de résultats un état de leur situation et s'il s'agit de sociétés, de celles de leurs associés, au regard des dispositions de l'article 44 *sexies*.

V. PERTE DE L'AVANTAGE

1834 Les conditions mises à l'application du régime d'exonération et d'abattement doivent être satisfaites à tout moment de l'existence de l'entreprise et notamment dès sa constitution : une entreprise qui ne remplit pas les conditions dès sa création ne peut pas bénéficier des avantages même si elle satisfait à celles-ci par la suite.

Lorsqu'une des conditions cesse d'être satisfaite par la suite, l'entreprise perd le droit aux allègements prévus par le texte.

Remarque : toute entreprise (ou organisme) qui cesse volontairement son activité en ZRR en la délocalisant dans un autre lieu, après avoir bénéficié d'une aide au titre des dispositions spécifiques intéressant ces territoires, moins de cinq ans après la perception de ces aides, est tenue de verser les sommes qu'elle n'a pas acquittées en vertu des exonérations qui lui ont été consenties et, le cas échéant, de rembourser les concours qui lui ont été attribués. Pour l'application de ces dispositions, la cessation volontaire d'activité en zone de revitalisation rurale (ZRR) s'entend de l'abandon de l'ensemble de l'activité industrielle, commerciale, agricole ou artisanale, implantée en ZRR, qui ne serait pas dû à un événement de force majeure. La délocalisation d'une entreprise (ou d'un organisme) dans un lieu autre qu'une ZRR s'entend du transfert physique de son lieu d'exploitation dans une commune qui n'est pas situé en ZRR. En matière d'impôt sur les bénéfices, le délai de cinq ans est décompté à partir de la date d'ouverture du premier exercice couvert par le régime prévu à l'article 44 *sexies* du CGI. Les sommes non acquittées comprennent l'IS, l'IR et l'IFA (loi n° 2005-157 du 23 février 2005, art. 6 ; décret n° 2007-94 du 24 janvier 2007).

B. EXONÉRATION DES BÉNÉFICES RÉALISÉS PAR LES JEUNES ENTREPRISES INNOVANTES RÉALISANT DES PROJETS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

(CGI, art 44 *sexies*-0 A et 44 *sexies* A ; CGI, Ann. II, art. 32 C *bis* ; BOI-BIC-CHAMP-80-20-20 ; -RES N° 2009/18)

I. DÉFINITION DES JEUNES ENTREPRISES INNOVANTES

1834-1 Une entreprise est qualifiée de « jeune entreprise innovante réalisant des projets de recherche et de développement » (JEI) lorsque, à la clôture de l'exercice, elle remplit simultanément les conditions suivantes :

1°. Elle est une petite ou moyenne entreprise, c'est-à-dire employant moins de 250 personnes, et qui, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2007, a soit réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros au cours de l'exercice, ramené ou porté le cas échéant à douze mois, soit un total du bilan inférieur à 43 millions d'euros. L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de cet exercice ;

2°. Elle est créée depuis moins de huit ans 3°.

a) Elle a réalisé des dépenses de recherche, définies aux a à g du II de l'article 244 *quater* B du CGI, représentant, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2007, au moins 15 % des charges **fiscalement déductibles** au titre de cet exercice, à l'exclusion des charges engagées auprès d'autres jeunes entreprises innovantes réalisant des projets de recherche et de développement (cf. RES N° 2009/18) ;

b) Ou, pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2008**, elle répond à la définition de « jeune entreprise universitaire » (JEU) qui constitue une catégorie de JEI, à savoir elle remplit les conditions cumulatives suivantes : elle est dirigée ou détenue directement à hauteur de 10 % au moins, seuls ou conjointement, par des étudiants, des personnes titulaires depuis moins de cinq ans d'un diplôme conférant le grade de master ou d'un doctorat, ou des personnes

affectées à des activités d'enseignement ou de recherche, et elle a pour activité principale la valorisation de travaux de recherche auxquels ces dirigeants ou ces associés ont participé, au cours de leur scolarité ou dans l'exercice de leurs fonctions, au sein d'un établissement d'enseignement supérieur habilité à délivrer un diplôme conférant au moins le grade de master. Les conditions dans lesquelles est organisée cette valorisation sont fixées dans une convention conclue entre l'entreprise et l'établissement d'enseignement supérieur, dont le contenu et les modalités sont précisés par l'article 32 C *bis* de l'annexe II au CGI. Cet article définit notamment la nature des travaux de recherche qui font l'objet de la convention, les prestations dont peut bénéficier l'entreprise et les modalités de la rémunération de l'établissement d'enseignement supérieur (CGI, art. 44 *sexies*-0 A, 3° b) ;

4°. Son capital est détenu de manière continue à 50 % au moins :

- par des personnes physiques ;
- ou par une société répondant aux mêmes conditions dont le capital est détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques ;
- ou par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation ou des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 du CGI entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds ;
- ou par des fondations ou associations reconnues d'utilité publique à caractère scientifique ou par une société qualifiée elle-même de jeune entreprise innovante réalisant des projets de recherche et développement ;
- ou par des établissements publics de recherche et d'enseignement ou leurs filiales ;

5°. Elle n'est pas créée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activités préexistantes ou d'une reprise de telles activités au sens du III de l'article 44 *sexies* du CGI.

La qualification de JEI est applicable à toutes les formes d'entreprises. Sont ainsi concernés, s'ils satisfont aux autres conditions prévues par le texte :

- les entrepreneurs individuels relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux ;
- les sociétés ou groupements mentionnés aux articles 8, 8 *ter*, 239 *quater*, et 239 *quater* C du CGI ;
- les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option, ainsi que l'ensemble des redevables de cet impôt au taux normal sur tout ou partie de leurs résultats (associations, fondations, régies, établissements publics, sociétés étrangères disposant d'un établissement stable, etc).

De même, aucune condition relative au régime d'imposition des contribuables concernés n'est exigée. Dès lors, le dispositif est applicable indifféremment aux contribuables relevant du régime des micro-entreprises, du régime réel normal ou réel simplifié, du régime de l'évaluation administrative ou de la déclaration contrôlée.

Les cinq conditions requises pour bénéficier de la qualification de JEI doivent être appréciées au titre de chaque exercice au titre duquel l'entreprise souhaite être qualifiée de JEI, et bénéficier des avantages fiscaux et sociaux qui y sont attachés.

En aucun cas cette qualification n'est définitivement acquise à l'entreprise, même si elle en a rempli les conditions requises au titre d'un exercice donné.

II. EXONÉRATION D'IMPOT SUR LES BENEFICES

1834-2 1. Nature des avantages

L'entreprise qualifiée de JEI au titre d'un exercice peut prétendre à l'application des allègements suivants :

a. Impôt sur les bénéfices.

Pour les exercices ou périodes d'imposition commencées avant le 31 décembre 2011, l'avantage fiscal consiste en une exonération totale des bénéfices réalisés au titre des trois premiers exercices bénéficiaires à compter de la qualification de JEI, suivie d'une exonération à 50 % des bénéfices réalisés au titre des deux exercices bénéficiaires suivants.

Les exercices bénéficiaires bénéficiant de l'allègement peuvent ne pas être consécutifs. Ils sont toutefois évidemment compris dans la période au titre de laquelle l'entreprise concernée remplit les conditions requises pour être qualifiée de JEI, et notamment celle relative à son âge. Il est ainsi fait abstraction des années dont le résultat serait déficitaire pour le décompte de la période d'application des allègements.

Pour les exercices ou périodes d'imposition commencées après **le 31 décembre 2011**, l'avantage fiscal consiste en une exonération totale des bénéfices réalisés au titre du premier exercice ou de la première période d'imposition bénéficiaire, cette période d'exonération totale des bénéfices réalisés ne pouvant excéder douze mois, suivie d'une exonération à 50 % des bénéfices réalisés au titre de l'exercice ou période bénéficiaire suivant, la durée totale d'application de l'abattement de 50 % ne pouvant excéder douze mois.

b. Imposition forfaitaire annuelle.

En application du 1 du I de l'article 223 *nonies* A du CGI, les entreprises répondant aux conditions requises pour être qualifiées de JEI sont exonérées de l'imposition forfaitaire annuelle tout au long de la période durant laquelle elles bénéficient de cette qualification (cf. n° 1791).

c. Articulation avec le bénéfice du crédit d'impôt pour dépenses de recherche (CIR) prévu par l'article 244 quater B du CGI.

Le I de l'article 244 *quater* B prévoit expressément que les entreprises exonérées d'impôt sur les bénéfices en application de l'article 44 *sexies* A peuvent également solliciter le bénéfice du CIR.

1834-3 2. Bénéfices susceptibles d'être exonérés

L'exonération porte sur les bénéfices réalisés et déclarés par les entreprises répondant à la clôture de l'exercice à toutes les conditions requises pour être qualifiées de JEI.

a. Bénéfice déclaré par l'entreprise.

Les contribuables qui entendent se prévaloir du régime de faveur accordé aux JEI doivent déposer une déclaration régulière dans les délais légaux :

- pour les contribuables relevant des bénéfices industriels et commerciaux ou de l'impôt sur les sociétés : il s'agit des déclarations prévues aux articles 175 ou 223 du CGI si le contribuable relève du régime réel d'imposition ou à l'article 170 du même code s'il relève du régime des micro-entreprises ;

- pour les contribuables relevant des bénéfices non commerciaux : il s'agit des déclarations prévues aux articles 97, 172 et 175 du CGI si le contribuable est placé sous le régime de la déclaration contrôlée ou à l'article 170 du même code s'il est placé sous le régime déclaratif spécial.

b. Reports déficitaires.

Les bénéfices exonérés s'entendent des bénéfices et plus-values qui auraient été imposés si les dispositions de l'article 44 *sexies* A du CGI n'avaient pas été applicables, c'est-à-dire après déduction des déficits reportables.

c. Produits exclus de l'exonération.

Le régime d'exonération ne s'applique pas aux :

- produits des actions ou parts de société et aux résultats de sociétés ou organismes soumis au régime fiscal des sociétés de personnes ;

- produits correspondant aux subventions, libéralités et abandons de créances ;

- produits de créances et d'opérations financières pour le montant qui excède celui des frais financiers engagés au cours du même exercice ou de la période d'imposition.

1834-4 3. Combinaison du dispositif avec d'autres régimes d'exonération (RES N° 2008/24).

Lorsqu'elle répond aux conditions requises pour bénéficier des dispositions de l'un des régimes prévus aux articles 44 *sexies*, 44 *octies*, 44 *decies*, 44 *quindecies*, 244 *quater* E ou du dispositif exposé ci-dessus, la JEI peut opter pour ce nouveau dispositif :

- jusqu'au 31 décembre 2004 si elle est déjà créée au 1^{er} janvier 2004 ;

- dans les neuf mois suivant celui de son début d'activité si elle se crée après cette dernière date et souhaite se placer dès sa création sous ce régime de faveur ;

- dans les neuf premiers mois de l'exercice ou de la période au titre duquel ou de laquelle elle souhaite bénéficier du régime de faveur.

L'option est irrévocable uniquement lorsque l'entreprise remplit effectivement les conditions requises pour bénéficier de la qualification de JEI.

1834-5 4. Combinaison des conditions relatives aux JEI de droit commun et aux JEU.

Le régime de faveur prévu par les articles 44 *sexies* A et 223 *nonies* A du CGI ne s'applique qu'une seule fois pour une même entreprise.

1834-6 5. Plafonnement des avantages (CGI, art. 44 *sexies* A-IV).

Pour les avantages octroyés jusqu'au 31 décembre 2006, les avantages fiscaux que procure à l'entreprise considérée la qualification de JEI ne doivent pas dépasser les limites prévues par

le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'importance mineure dite « de minimis ».

Pour les avantages octroyés à compter du **1^{er} janvier 2007**, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

1834-7 6. Perte des avantages

Les conditions d'application du régime de faveur doivent être remplies à la clôture de l'exercice au titre duquel l'entreprise prétend aux exonérations concernées. Lorsqu'à la clôture de l'exercice, ces conditions ne sont plus réunies, l'entreprise perd définitivement le bénéfice du régime de faveur.

III. ENTRÉE EN VIGUEUR

1834-8 Ces dispositions s'appliquent aux résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004 par les JEI créées à cette date ou qui se créent entre cette date et le 31 décembre 2013.

C. EXONÉRATION DES BÉNÉFICES RÉALISÉS PAR LES SOCIÉTÉS CRÉÉES POUR REPRENDRE UNE ENTREPRISE INDUSTRIELLE EN DIFFICULTÉ

(CGI, art. 44 *septies*, ann. III, art. 46 *quater*-0-ZU)

1835 L'article 44 *septies*, dans sa rédaction en vigueur avant la loi de finances rectificative pour 2004, prévoyait une exonération temporaire d'impôt sur les sociétés en faveur des sociétés créées à compter du 1^{er} octobre 1988 pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté.

Par une décision du 16 décembre 2003, la Commission européenne a considéré que cette exonération d'impôt constituait une aide d'État incompatible avec le marché commun. En conséquence, les dispositions de l'article 44 *septies* dans leur rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2004 ne sont plus applicables. Cette mesure s'applique pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2003, y compris lorsque le contribuable bénéficiaire du régime en vertu d'un agrément administratif et/ou lorsque l'entreprise a déjà bénéficié du régime d'exonération au titre d'un exercice précédent.

L'article 41 de la loi de finances rectificative pour 2004 a introduit un nouveau dispositif d'exonération, compatible avec les règles communautaires. Ce régime d'exonération est exposé au n°s 1987 et suiv.

1836

1840

D. EXONÉRATION DES BÉNÉFICES RÉALISÉS PAR LES ENTREPRISES IMPLANTÉES DANS LES ZONES FRANCHES URBAINES DE PREMIERE ET DE DEUXIEME GENERATION (ZFU) : DISPOSITIF PREVU PAR L'ARTICLE 44 OCTIES DU CGI

(CGI, art. 44 *octies* ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-20)

1841 La loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville a créé 44 zones franches urbaines (ZFU) en métropole et dans les départements d'outre-mer. Ces zones de « première génération » sont ouvertes depuis le 1^{er} janvier 1997.

La loi n° 2003-710 du 1^{er} août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine a créé 41 autres ZFU. Ces zones de « deuxième génération » sont ouvertes depuis le 1^{er} janvier 2004.

L'article 44 *octies* du CGI prévoit, sous certaines conditions, l'exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés des bénéfices réalisés par les entreprises implantées dans les ZFU.

La loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances a créé, d'une part, de nouvelles ZFU et institué, d'autre part, un nouveau régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices. Ce nouveau régime d'exonération, codifié à l'article 44 *octies* A du CGI (cf. n°s 1843 et suiv.), est applicable aux activités créées entre le **1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2014** dans l'ensemble des ZFU. Ce dispositif est également applicable aux activités déjà exercées **avant le 1^{er} janvier 2006** dans les nouvelles ZFU instituées par la loi pour l'égalité des chances. L'article 62 de la loi n° 2007-290 du 5 mars 2007 instituant le droit au logement opposable et

portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale étend le bénéfice des dispositions de l'article 44 *octies* A du CGI, dans les mêmes conditions, aux entreprises et établissements existant au 1^{er} janvier 2007 ainsi qu'aux immeubles rattachés à cette même date à ces établissements, dans les parties des communes incluses dans les extensions des zones franches urbaines mentionnées au B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 et dont la liste figure aux I et I *bis* de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 résultant des modifications des limites de ces zones intervenues en 2007.

Le dispositif prévu à l'article 44 *octies* du CGI n'est plus applicable aux créations d'activités intervenues à compter du lendemain de la date de publication de la loi pour l'égalité des chances, soit le 3 avril 2006. En revanche, les activités déjà implantées dans les ZFU de première et deuxième génération avant le 1^{er} janvier 2006 demeurent placées sous ce régime d'exonération.

S'agissant des activités créées dans les ZFU de première et deuxième génération entre le 1^{er} janvier et le 2 avril 2006, elles peuvent se placer sous l'article 44 *octies* du CGI ou sous l'article 44 *octies* A du même code (cf. n^{os} 1843 et suiv.).

I. CHAMP D'APPLICATION

1842 1. Définition des zones franches urbaines.

a. Zones franches urbaines visées au I de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 (zones de « première génération »).

Il s'agit de zones créées dans des quartiers de plus de 10 000 habitants particulièrement défavorisés au regard des critères pris en compte pour la détermination des zones de redynamisation urbaine (situation de la zone dans l'agglomération, taux de chômage, potentiel fiscal des communes intéressées notamment).

Leur délimitation est opérée par décret (cf. décret n° 96-1154 du 26 décembre 1996 modifié par les décrets n° 97-1323 du 31 décembre 1997 et n° 2001-706 du 31 juillet 2001 ; en ce qui concerne les zones franches urbaines des communes des départements d'outre-mer, cf. décret n° 96-1155 du 26 décembre 1996 modifié par le décret n° 97-1322 du 31 décembre 1997). La date de délimitation des zones franches urbaines est réputée correspondre, dans tous les cas, au 1^{er} janvier 1997.

b. Zones franches urbaines visées au I bis de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 (zones de « deuxième génération »).

Il s'agit des zones franches urbaines créées à compter du 1^{er} janvier 2004 dans les communes et quartiers figurant sur la liste arrêtée à l'annexe 2 de la loi n° 2003-710 du 1^{er} août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine et qui est insérée en I *bis* à l'annexe de la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996. Ces zones ont été délimitées par le décret n° 2004-219 du 12 mars 2004. Toutefois, le décret n° 2005-557 du 27 mai 2005 a modifié le tracé de certaines de ces zones. De même, le décret n° 2007-894 du 15 mai 2007 a également modifié les limites de ces zones dans certaines communes.

2. Entreprises et activités concernées.

1842-1 Peuvent bénéficier du dispositif les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés qui exercent ou créent :

- une activité industrielle, commerciale ou artisanale au sens des articles 34 et 35-I-5^o du CGI (cf. n^{os} 1001 et suiv.), à l'exception des activités de crédit-bail mobilier et de location d'immeubles à usage d'habitation. A ce sujet, il est précisé que les activités de marchand de bien, de lotisseur ou d'intermédiaire immobilier visées au 1^o, 2^o, 3^o et 4^o de l'article 35-I du CGI doivent être considérées comme des activités commerciales par nature, au sens de l'article 34 du CGI, lorsqu'elles sont exercées à titre professionnel. De telles activités sont donc éligibles au dispositif de faveur prévu à l'article 44 *octies* du CGI. De même, les activités de location portant sur des biens meubles peuvent bénéficier du dispositif d'exonération ;

- une activité professionnelle non commerciale au sens de l'article 92-1 du même code (cf. FP n° 508-1).

Toutefois, dans les zones franches urbaines visées au I *bis* de l'annexe à la loi de 1996 précitée (**zones de « deuxième génération »**), pour bénéficier de l'exonération, l'entreprise doit répondre cumulativement aux conditions suivantes :

- a. Elle emploie au plus cinquante salariés au 1^{er} janvier 2004 ou à la date de son implantation en ZFU si elle est postérieure, et, soit a réalisé un chiffre d'affaire inférieur à 7 millions d'euros au cours de l'exercice, soit a un total de bilan inférieur à 5 millions d'euros. Pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005, les seuils de chiffre d'affaires et de total du bilan sont portés à 10 millions d'euros.

b. Pour les exercices clos à compter du 20 janvier 2005, le capital ou les droits de vote de l'entreprise ne doivent pas être détenus directement ou indirectement de manière continue à hauteur de 25 % ou plus par une entreprise ou conjointement par plusieurs entreprises dont l'effectif salarié dépasse 250 salariés et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes excède 50 millions d'euros ou le total du bilan annuel excède 43 millions d'euros. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds ;

c. Son activité principale, définie selon la nomenclature d'activités françaises de l'Institut national de la statistique et des études économiques, ne relève pas des secteurs de la construction automobile, de la construction navale, de la fabrication de fibres textiles artificielles ou synthétiques, de la sidérurgie ou des transports routiers de marchandises.

Pour l'application du *a* et du *b* ci-dessus, le chiffre d'affaires doit être ramené ou porté le cas échéant à douze mois. L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de cet exercice. Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A, le chiffre d'affaires est apprécié en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membre de ce groupe (RES N° 2005/39).

En principe, l'entreprise qui est implantée en zone franche urbaine ne doit exercer aucune des activités qui sont exclues du champ d'application du dispositif d'exonération.

Toutefois, la condition d'exclusivité prévue par l'article 44 *octies* du CGI est considérée comme respectée lorsqu'une activité, a priori inéligible, est exercée à titre accessoire et constitue le complément indissociable d'une activité exonérée.

1842-2

L'exonération ne s'applique pas :

- aux créations d'activités dans les zones franches urbaines consécutives au transfert d'une activité précédemment exercée par un contribuable ayant bénéficié, au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert :

- des dispositions des articles 44 *sexies* ou 44 *quindecies* dans les zones de revitalisation rurale définies à l'article 1465 A du CGI ou dans les zones de redynamisation urbaine définies à l'article 1466 A-I *bis* et I *ter* modifié du même code (cf. ci-dessus n^{os} 1831 à 1834) ;
- ou de la prime d'aménagement du territoire.

Il en est ainsi même dans la situation où l'entreprise s'est placée sous le régime d'exonération de l'article 44 *sexies* avant le classement de ces zones en zones de redynamisation urbaine ou en zone de redynamisation rurale.

- aux contribuables qui créent une activité dans le cadre d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes exercées dans les zones franches urbaines visées au I de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville ou qui reprennent de telles activités, sauf pour la durée restant à courir, si l'activité reprise ou transférée bénéficie ou a bénéficié du régime d'exonération prévu à l'article 44 *octies* du CGI.

En revanche, dans les zones franches urbaines visées au I *bis* de l'annexe à la loi de 1996 précitée (zones de « deuxième génération »), l'exonération s'applique à l'exercice ou la création d'activités résultant d'une reprise, d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes. Cependant, lorsque celles-ci bénéficient ou ont bénéficié du régime d'exonération prévu à l'article 44 *octies* du CGI, l'exonération ne s'applique que pour sa durée restant à courir.

3. Précisions

a. Condition d'implantation en zone franche urbaine.

1842-3

Le contribuable doit disposer en zone d'une implantation matérielle (commerce, cabinet, atelier) et de moyens d'exploitation lui permettant d'y exercer une activité économique et d'y réaliser des recettes professionnelles. Il doit également y exercer une activité effective, concrétisée par une présence significative sur les lieux et par la réalisation d'actes en rapport avec cette activité : réalisation de prestations, réception de clientèle.

Pour satisfaire la condition d'implantation en ZFU, un professionnel non sédentaire doit disposer d'une implantation matérielle et de moyens d'exploitation et vérifier au moins un des deux critères légaux permettant de remplir la condition d'exercice d'une activité effective. Les deux critères sont l'emploi d'un salarié sédentaire et la réalisation d'au moins 25 % du chiffre d'affaires en ZFU.

Dans le cas où un professionnel exerce deux activités distinctes dont l'une seulement est non sédentaire, les conditions d'implantation des activités s'examinent indépendamment pour l'une et l'autre activité.

b. Transfert d'activité d'une ZFU à une autre ZFU (cf. également n° 1842-2).

1842-4 L'entreprise qui transfère son activité d'une ZFU à une autre ZFU continue à bénéficier du régime de faveur pour la durée d'application du dispositif restant à courir.

c. Reprise d'activité placée sous le régime de l'article 44 octies.

1842-5 (Cf. BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-10-§ 590 ; cf. également n° 1842-2).

d. Location d'un fonds de commerce ou d'une clientèle libérale.

1842-6 Pour l'examen de l'éligibilité au régime des ZFU, la mise en location d'un fonds de commerce ou d'une clientèle libérale s'analyse pour le bailleur comme la poursuite de son activité sous une autre forme. Pour le preneur, il s'agit d'une reprise d'activité.

e. Cas des professionnels en contrat de collaboration ou de remplacement.

1842-7 Les conditions d'admission au régime et les modalités d'exonération des professionnels en contrat de collaboration ou de remplacement suivent celles applicables au professionnel titulaire auquel ils sont liés.

1842-8 4. Combinaison du dispositif avec le régime d'exonération des entreprises nouvelles

Lorsqu'un contribuable répond aux conditions requises pour bénéficier des dispositions du régime prévu à l'article 44 *sexies* (régime d'exonération des entreprises nouvelles) et du présent dispositif, il peut **opter** pour ce dernier dans les six mois qui suivent celui de la délimitation de la zone s'il y exerce déjà son activité ou, dans le cas contraire, dans les six mois suivant celui de son début d'activité.

L'option est irrévocable (CGI, art. 44 *octies*-III).

II. PORTÉE DE L'EXONÉRATION

1. Allègement fiscal accordé.

1842-9 La période d'exonération totale est fixée à 60 mois. Pour les activités déjà implantées dans la zone lors de l'ouverture de la ZFU, le point de départ de la période est la date d'ouverture de la ZFU. Il s'agit donc du 1^{er} janvier 1997 pour les ZFU de première génération et du 1^{er} janvier 2004 pour celles de deuxième génération.

Pour les activités implantées dans la zone après l'ouverture de la ZFU, la période d'exonération démarre le premier jour du mois du début d'activité dans la zone.

De plus, le I de l'article 17 de la loi de finances pour 2002 (n° 01-1275 du 28 décembre 2001) a prorogé la période d'allègement de façon dégressive sur trois ans.

Cette prorogation se traduit par un abattement dégressif portant sur les bénéfices soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au titre des trois périodes de douze mois suivant la période d'exonération dont a bénéficié le contribuable au cours des soixante mois précédents. Ainsi, les bénéfices des entreprises concernées par le dispositif sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à hauteur de 40 %, 60 % ou 80 % selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours de la première, de la deuxième ou de la troisième période de douze mois suivant la période d'exonération prévue à l'article 44 *octies* du CGI.

Enfin, l'article 79 de la loi de finances rectificative pour 2002 du 30 décembre 2002 a aménagé cette prorogation dégressive pour les entreprises de moins de cinq salariés. Ainsi, pour ces dernières entreprises, les bénéfices postérieurs à la période d'exonération sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à hauteur de 40 %, 60 % ou 80 % de leur montant selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours des cinq premières, de la sixième et septième ou de la huitième et neuvième période de douze mois suivant la période d'exonération. L'effectif salarié s'apprécie au cours de la dernière période d'imposition au titre de laquelle l'exonération au taux de 100 % s'applique. Les salariés saisonniers ou à temps incomplet sont pris en compte au prorata de la durée du temps de travail prévue à leur contrat.

2. Bénéfice exonéré.

1842-10 Le bénéfice exonéré au titre d'un exercice ou d'une année d'imposition est celui déclaré selon les modalités prévues aux articles 50-0 (régime « micro »), 53 A (réel), diminué des produits énumérés ci-dessous n° 1843-2. **En aucun cas, il ne peut excéder par contribuable 61 000 € par période de douze mois** (RES N° 2005/38). Dans le cadre de la prorogation du dispositif, le

plafonnement porte sur le bénéfice déterminé après application des abattements dégressifs de 60 %, 40 % ou 20 %.

En outre, le bénéfice des exonérations accordées à compter du **1^{er} janvier 2007** dans les zones franches urbaines mentionnées au I de l'article 44 *octies* du CGI est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Par ailleurs, pour les entreprises déjà implantées dans les ZFU de deuxième génération au 1^{er} janvier 2004 et pour les avantages octroyés jusqu'au 31 décembre 2006, l'exonération s'applique dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis. Pour ces mêmes entreprises et pour les avantages octroyés à compter du **1^{er} janvier 2007**, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

1842-11 Restent imposables dans les conditions de droit commun (CGI, art. 44 *octies* -II) :

- les produits des actions ou parts de sociétés, résultats de sociétés ou organismes soumis au régime prévu à l'article 8, lorsqu'ils ne proviennent pas d'une activité exercée dans l'une des zones franches urbaines, et résultats de cession des titres de ces sociétés ;
- les produits correspondant aux subventions, libéralités et abandons de créances ;
- les produits de créances et d'opérations financières pour le montant qui excède le montant des frais financiers engagés au cours du même exercice ou de la même année d'imposition, si le contribuable n'est pas un établissement de crédit visé à l'article premier de la loi n° 84-46 du 24 janvier 1984 relative à l'activité et au contrôle des établissements de crédit ;
- les produits tirés des droits de la propriété industrielle et commerciale, lorsque ces droits n'ont pas leur origine dans l'activité exercée dans l'une des zones franches urbaines.

1842-12 Détermination du bénéfice provenant de l'activité implantée en zone Lorsque le contribuable n'exerce pas l'ensemble de son activité dans une zone franche urbaine, le bénéfice exonéré est déterminé en affectant le bénéfice déclaré, diminué des produits exclus, du rapport entre :

- d'une part, la somme des éléments d'imposition à la cotisation foncière des entreprises définis à l'article 1467 modifié du CGI, afférents à l'activité exercée dans les zones franches urbaines et relatifs à la période d'imposition des bénéfices ;
- et d'autre part, la somme des éléments d'imposition à la cotisation foncière des entreprises du contribuable définis au même article pour ladite période.

Pour la fixation de ce rapport, la valeur locative des immobilisations passibles d'une taxe foncière est celle déterminée conformément à l'article 1467, au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle est clos l'exercice ou au 1^{er} janvier de l'année d'imposition des bénéfices.

1842-13 Cas particulier des bailleurs d'immeubles. Par exception aux dispositions qui précèdent, le contribuable exerçant une activité de location d'immeubles n'est exonéré qu'à raison des bénéfices provenant des seuls immeubles situés dans une zone franche urbaine. Cette disposition s'applique quel que soit le lieu d'établissement du bailleur.

1842-14 Cas particulier des groupes de sociétés. Lorsque le contribuable est une société membre d'un groupe fiscal visé à l'article 223 A du CGI, le bénéfice exonéré est celui de cette société déterminé dans les conditions prévues ci-dessus n^{os} 1843-1 à 1843-4 et à l'article 223 I-4 du CGI.

Pour l'ensemble des sociétés d'un même groupe, le montant de l'exonération accordée ne peut excéder le montant mentionné au n° 1843-1 par période de 12 mois, dans la limite du résultat d'ensemble du groupe.

- S'agissant de l'exonération d'IFA cf. n° 1791.

1842-15 3. Remise en cause du bénéfice du régime.

Une entreprise qui ne remplit pas les conditions d'exonération à la date de son début d'activité ou à l'ouverture de la zone (activité préexistante) ne peut bénéficier du dispositif même si elle satisfait à celles-ci par la suite.

Inversement, lorsque l'une ou plusieurs de ces conditions cessent d'être satisfaites, l'entreprise perd le droit aux allégements prévus. Toutefois, cette situation n'entraîne pas la remise en cause des exonérations obtenues au titre des exercices antérieurs, sauf si l'administration établit que l'une des conditions n'était pas respectée dès l'origine.

- 1842-16 4. Suppression de l'avantage fiscal en cas de non respect des obligations déclaratives en matière de taxe sur la valeur ajoutée** (CGI, art. 302 *nonies*). L'allègement d'impôt prévu à l'article 44 *octies* du CGI ne s'applique pas lorsqu'une ou des déclarations de chiffre d'affaires se rapportant à l'exercice concerné n'ont pas été souscrites dans les délais et qu'il s'agit de la deuxième omission successive. Cette disposition s'applique aux résultats des exercices clos à compter du 1^{er} mai 1998 et aux déclarations de chiffre d'affaires dont la date limite de dépôt est postérieure à cette date.
- 1842-17 5. Procédure d'accord tacite** (cf. BOI-SJ-RES-10-20-20-10).

E. EXONÉRATION DES BÉNÉFICES RÉALISÉS PAR LES ENTREPRISES IMPLANTÉES DANS LES ZONES FRANCHES URBAINES DE TROISIÈME GÉNÉRATION : DISPOSITIF PRÉVU À L'ARTICLE 44 OCTIES A DU CGI

(BOI-BIC-CHAMP-80-10-30)

- 1843** L'article 26 de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances crée de nouvelles ZFU à compter du 1^{er} août 2006. La liste et la délimitation de ces zones de « troisième génération » sont arrêtées par le décret n° 2006-930 du 28 juillet 2006.
- De plus, le régime d'exonération prévu à l'article 44 *octies* cesse de s'appliquer à compter des créations d'activités intervenues le lendemain de la publication de la loi pour l'égalité des chances, soit le 3 avril 2006. En revanche, les activités déjà implantées dans les ZFU de première et deuxième génération avant le 1^{er} janvier 2006 demeurent placées sous ce régime d'exonération (cf. nos 1841 et suiv.).
- S'agissant des activités créées dans ces ZFU entre le 1^{er} janvier et le 2 avril 2006 inclus, elles peuvent ou bien se placer sous l'article 44 *octies* du CGI ou sous l'article 44 *octies* A du même code.
- Le régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices, codifié à l'article 44 *octies* A du CGI, s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006.

I. CHAMP D'APPLICATION

- 1843-1** D'une part, le dispositif codifié à l'article 44 *octies* A du CGI s'applique aux activités déjà implantées dans les ZFU de troisième génération au 1^{er} janvier 2006.
- D'autre part, il est applicable aux activités créées dans les ZFU de première, deuxième et troisième génération entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2014.
- L'article 62 de la loi n° 2007-290 du 5 mars 2007 instituant le droit au logement opposable et portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale étend le bénéfice des dispositions de l'article 44 *octies* A du CGI, dans les mêmes conditions, aux entreprises et établissements existant au 1^{er} janvier 2007 ainsi qu'aux immeubles rattachés à cette même date à ces établissements, dans les parties des communes incluses dans les extensions des zones franches urbaines mentionnées au B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 et dont la liste figure aux I et I *bis* de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 résultant des modifications des limites de ces zones intervenues en 2007.
- Les conditions d'admission au régime sont identiques à celles prévues par le précédent dispositif dans les ZFU de deuxième génération après les aménagements introduits par la loi du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale (cf. nos 1842-1 à 1842-8). Toutefois, pour les contribuables qui créent des activités dans une zone franche urbaine à compter du **1^{er} janvier 2012** et emploient au moins un salarié au cours de l'exercice ou de la période d'imposition au titre desquels l'exonération s'applique, le bénéfice de l'exonération est subordonné à la condition que l'entreprise ait bénéficié de l'exonération de cotisations sociales prévue à l'article 12 de la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville.

II. DETERMINATION DES ALLEGEMENTS

- 1843-2 1. période d'application des allègements**

La période d'exonération totale est fixée à 60 mois.

Pour les activités déjà implantées dans une ZFU de troisième génération au 1^{er} janvier 2006, le point de départ de la période est fixé au 1^{er} janvier 2006. La période d'exonération totale expire alors le 31 décembre 2010.

Pour les activités implantées dans l'une quelconque des ZFU après le 1^{er} janvier 2006, la période d'exonération démarre le premier jour du mois du début d'activité dans la zone.

De plus, un abattement dégressif portant sur les bénéfices réalisés après cette période d'exonération est applicable dans les mêmes conditions que l'entreprise emploie plus ou moins de cinq salariés.

Ainsi, les bénéfices sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à hauteur de 40 %, 60 % ou 80 % selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours des cinq premières, de la sixième et septième ou de la huitième et neuvième période de douze mois suivant la période d'exonération dont a bénéficié le contribuable au cours des soixante mois précédents.

En cas de reprise, de transfert, de concentration ou de restructuration d'activités ayant déjà bénéficié du régime prévu à l'article 44 *octies* A ou à l'article 44 *octies*, l'exonération ne s'applique que pour sa durée restant à courir.

1843-3 2. Bénéfices susceptibles d'être exonérés

Les dispositions légales de détermination du résultat exonéré sont identiques à celles prévues par le régime précédent.

1843-4 3. Plafonnement des avantages.

a. Limitation du résultat exonéré.

Le montant du bénéfice exonéré ne peut dépasser **100 000 €** par contribuable et par période de douze mois.

Ce plafond est de plus majoré de **5 000 €** par salarié répondant aux conditions suivantes :

- avoir été embauché à compter du 1^{er} janvier 2006 ;
- être domicilié dans une zone urbaine sensible (ZUS) ou dans une ZFU ;
- être employé à temps plein ;
- être employé pendant une période minimale de six mois.

Les conditions relatives aux salariés sont appréciées à la clôture de chacun des exercices d'application du régime.

1843-5 b. Application du règlement « de minimis ».

Pour les entreprises déjà implantées dans les ZFU de troisième génération au 1^{er} janvier 2006 et pour les avantages octroyés jusqu'au **31 décembre 2006**, le régime s'applique dans les conditions prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission européenne du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'importance mineure dites « de minimis ».

Le règlement (CE) n° 69/2001 précité prévoit qu'une entreprise ne peut bénéficier d'aides de la part d'un Etat membre de l'Union européenne soumises au plafond « de minimis » pour un montant supérieur à 100 000 € par période de trois ans. Il est rappelé que ce règlement a expiré le 31 décembre 2006 (voir l'alinéa ci-dessous).

Pour les entreprises déjà implantées dans les ZFU de troisième génération au 1^{er} janvier 2006, et pour les avantages octroyés à compter du **1^{er} janvier 2007**, ainsi que pour les entreprises qui, à compter du 1^{er} janvier 2012, créent des activités dans les ZFU le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Les entreprises précitées sont donc, d'une part, soumises au plafond annuel de 100 000 € de bénéfice, éventuellement majoré en fonction de leur effectif salarié, et d'autre part, au plafond « de minimis ». Ce deuxième plafond est apprécié en cumulant toutes les autres exonérations, subventions, aides perçues par l'entreprise lorsqu'elles sont placées sous l'encadrement « de minimis ».

En revanche, les entreprises qui ont créé des activités dans les ZFU entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2011 et qui ont par conséquent commencé à bénéficier de l'exonération continuent à en bénéficier, sous réserve de remplir les conditions d'éligibilité, sans se voir appliquer le plafond « de minimis ».

III. COMBINAISON DU REGIME AVEC L'EXONERATION EN FAVEUR DES ENTREPRISES NOUVELLES

1843-6

Si une entreprise répond aux conditions requises par le régime en faveur des entreprises nouvelles prévu à l'article 44 *sexies* du CGI, du fait notamment de son implantation en zone de redynamisation urbaine ou par le régime prévu à l'article 44 *quindecies* du CGI, mais souhaite se placer sous le dispositif de l'article 44 *octies* A, elle doit formuler une option pour ce dernier régime.

L'entreprise doit notifier cette option au service des impôts dont elle relève, dans un délai de six mois suivant celui de la publication du décret délimitant la zone si l'activité a déjà été créée à cette date ou, dans le cas contraire, suivant celui du début de l'activité dans la ZFU.

L'option est irrévocable.

IV. OBLIGATIONS DECLARATIVES

1843-7 Un état de détermination du bénéfice exonéré est joint à la déclaration de résultats (cf. article 49 L de l'annexe III au CGI). Cet état doit être conforme au modèle figurant au BOI-LETTRE-000010.

V. PROCEDURE D'ACCORD TACITE

1843-8 L'article 128 de la loi de finances rectificative pour 2006 étend le dispositif d'accord tacite prévu au b du 2° de l'article L. 80 B du LPF au régime d'exonération introduit par l'article 44 *octies* A du CGI. Cette disposition s'applique aux demandes adressées à compter du 1^{er} janvier 2007.

chapitre 8

crédit d'impôt pour adhésion à un groupement de prévention agréé

(CGI, art. 244 *quater* D ; BOI-BIC-RICI)

1844 Les entreprises qui adhèrent à un groupement de prévention agréé peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'un crédit d'impôt prévu à l'article 244 *quater* D du CGI (BOI-BIC-RICI-10-20).

Les groupements de prévention agréés, créés par le titre premier du livre VI du code de commerce relatif à la prévention des difficultés des entreprises, ont pour mission de fournir à leurs adhérents, de façon confidentielle, une analyse des informations comptables et financières que ceux-ci s'engagent à leur transmettre régulièrement. Lorsque le groupement relève des indices de difficultés, il en informe l'entreprise adhérente et peut lui proposer l'intervention d'un expert.

A. CHAMP D'APPLICATION

I. BÉNÉFICIAIRES

1844-1 Pour bénéficier du crédit d'impôt, les contribuables doivent remplir simultanément les deux conditions suivantes :

- il doit s'agir d'une entreprise, personne morale de droit privé, soumise à l'IS dans les conditions de droit commun ou soumise à l'impôt sur le revenu au nom de ses associés ;
- avoir la qualité d'adhérent à un groupement de prévention agréé pendant toute la durée de l'année ou de l'exercice concerné. En cas de nouvelle adhésion, celle-ci doit intervenir dans les trois premiers mois de l'exercice ou du début d'activité.

II. DÉPENSES PRISES EN COMPTE

Il s'agit des frais exposés pour l'adhésion au groupement (cotisation, droits d'entrée). Ces dépenses sont prises en compte pour leur montant hors TVA récupérable.

B. CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT ET MODALITÉS D'IMPUTATION

I. CALCUL

1844-2 Le crédit d'impôt est égal à **25 %** des dépenses annuelles consenties pour l'adhésion à un groupement de prévention agréé. Il n'est accordé que les deux premières années d'adhésion. Il est plafonné à **1 500 €** pour chacune de ces deux années.

II. IMPUTATION

- 1844-3**
- Pour les personnes morales soumises à l'IS calculé au taux de droit commun dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses d'adhésion sont exposées, après imputation des autres crédits d'impôt dont l'entreprise peut bénéficier. La déduction est limitée au montant en principal de l'IS dû ; l'excédent éventuel n'est ni imputable sur l'IS dû à un taux proportionnel, ni reportable, ni restituable.
 - Pour les personnes morales soumises à l'impôt sur le revenu au nom des associés, le crédit d'impôt est transféré aux associés au prorata de leurs droits, l'imputation étant faite sur l'impôt dû par chacun des associés. Le plafond mentionné au n° 1844-2 s'apprécie au niveau de la personne morale.

Le crédit d'impôt est déductible après imputation des autres crédits d'impôt (dépenses de recherche et dépenses de formation professionnelle). Il n'est ni restituable ni reportable.

 chapitre 9

 exonération partielle des rémunérations versées
 à l'ancien chef d'entreprise individuelle par le repreneur
 (CGI, art. 93-7)

- 1845**
- Les sommes perçues postérieurement à la cession à titre onéreux par le cédant d'une entreprise individuelle exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale, en raison de son activité au profit du cessionnaire pendant la période de trois mois précédant la cession, sont soumises à l'impôt sur le revenu sous déduction d'un abattement de 1550 €.

Cette disposition s'applique si le cédant est âgé de soixante ans au moins et soixante-cinq ans au plus à la date de la cession et s'il cesse d'exercer une activité de chef d'entreprise.

1846

 chapitre 10

 Crédit d'impôt en faveur des sociétés constituées
 pour le rachat du capital d'une société par ses salariés
 (CGI, art. 220 *nonies* et 220 R ; Ann. III, art. 46 *quater-0* YX à 46 *quater-0* YZC ; BOI-IS-RICI)

- 1847**
- Les sociétés constituées exclusivement pour le rachat de tout ou partie du capital d'une société, dans les conditions mentionnées au n° 1847-1, peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt (cf. BOI-IS-RICI-10-60).

Pour chaque exercice, le crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt sur les sociétés dû par la société rachetée au titre de l'exercice précédent, dans la proportion des droits sociaux que les salariés de la société rachetée détiennent indirectement dans le capital de cette dernière et dans la limite du montant des intérêts dus par la société nouvelle au titre de l'exercice d'imputation à raison des emprunts qu'elle a contractés pour le rachat. Pour les sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI, l'impôt sur les sociétés dû par la société rachetée s'entend du montant qu'elle aurait dû acquitter en l'absence d'application du régime prévu à l'article 223 A du même code.

- 1847-1**
- Le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné aux conditions suivantes :

1° La société rachetée et la société nouvelle doivent être soumises au régime de droit commun de l'impôt sur les sociétés et ne pas faire partie du même groupe au sens de l'article 223 A ;

2° Les droits de vote attachés aux actions ou aux parts de la société nouvelle doivent être détenus, par au moins quinze personnes qui, à la date du rachat, étaient salariées de la société rachetée, ou par au moins 30 % des salariés de cette société si l'effectif n'excède pas cinquante salariés à cette date ;

3° L'opération de reprise a fait l'objet d'un accord d'entreprise satisfaisant aux conditions du 2° de l'article L. 3332-16 du code du travail.

Les articles 46 *quater*-0 YX à 46 *quater*-0 YZC de l'annexe III au CGI fixent les obligations déclaratives des sociétés concernées.

- 1847-2** Le crédit d'impôt défini à l'article 220 *nonies* du CGI est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par la société nouvelle au titre des exercices au cours desquels les intérêts d'emprunt ont été comptabilisés. Les intérêts d'emprunt s'entendent des intérêts dus sur les emprunts contractés par la société nouvelle en vue du rachat. L'excédent éventuel est remboursé.

chapitre 11

contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés

(CGI, art. 235 *ter* ZC ; BOI-IS-DECLA)

- 1848** Afin de compenser le coût pour la sécurité sociale de la réforme des allègements de cotisations sociales patronales, la loi de financement de la sécurité sociale pour 2000 (n° 99-1140 du 29 décembre 1999) a notamment assujéti certains redevables de l'impôt sur les sociétés à une contribution sociale égale à **3,3 %** de cet impôt diminué d'un abattement qui ne peut excéder, par période de douze mois, **763 000 €**.

A. CHAMP D'APPLICATION DE LA CONTRIBUTION SOCIALE

(BOI-IS-DECLA-20-20-10)

I. PERSONNES MORALES ASSUJETTIES

- 1848-1** Les personnes morales assujétiées à la contribution sociale sont celles qui réalisent des résultats imposables, pour tout ou partie, à l'impôt sur les sociétés aux taux mentionnés au I et au IV de l'article 219 du CGI.

II. PERSONNES MORALES EXONEREES

- 1848-2** La contribution sociale n'est pas due par les redevables de l'impôt sur les sociétés ayant réalisé un chiffre d'affaires de moins de **7 630 000 €** au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené, le cas échéant, à douze mois.

Pour les seules sociétés, le bénéfice de cette mesure est, en outre, subordonné au respect de conditions particulières tenant à la libération et à la composition de leur capital. En revanche, les redevables qui, juridiquement, ne peuvent avoir de capital social sont tenus au respect de la seule condition tenant au montant du chiffre d'affaires. Il en est ainsi, notamment, des associations et fondations, des sociétés d'assurances mutuelles régies par l'article L 111-1 du code de la mutualité ou par l'article L 322-26-1 du code des assurances.

1. Condition tenant au montant du chiffre d'affaires

- 1848-3** Le chiffre d'affaires s'entend du montant hors taxes des recettes réalisées par le redevable dans l'accomplissement de son activité professionnelle normale et courante. Il n'est pas tenu compte des produits financiers sauf dans les cas où la réglementation particulière propre à certains secteurs d'activité le prévoit, ni des recettes revêtant un caractère exceptionnel, telles que les produits provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé.

Le chiffre d'affaires ainsi défini à retenir pour l'appréciation de la limite mentionnée au n° 1848-2 est celui réalisé par le redevable au titre de l'exercice ou de la période d'imposition au titre duquel le montant de l'impôt sur les sociétés est déterminé.

La limite mentionnée au n° 1848-2 s'apprécie par référence à un chiffre d'affaires réalisé au titre d'un exercice ou d'une période d'imposition d'une durée égale à douze mois. Lorsque l'exercice au titre duquel l'impôt sur les sociétés est établi a une durée différente de douze mois, le chiffre d'affaires de cet exercice est ajusté *prorata temporis*.

2. Conditions tenant à la libération et à la composition du capital

- 1848-4** Les sociétés doivent avoir un capital entièrement libéré et détenu de manière continue pour 75 % au moins :

- par des personnes physiques

- ou par une ou plusieurs sociétés réalisant un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 €, apprécié dans les conditions précisées au n° 1848-3 et dont le capital, entièrement libéré, est directement détenu pour au moins 75 % par des personnes physiques.

B. ASSIETTE DE LA CONTRIBUTION SOCIALE

1848-5

La contribution sociale due au titre d'un exercice ou d'une période d'imposition est assise sur l'impôt sur les sociétés calculé sur les résultats réalisés au titre de cet exercice ou de cette période d'imposition, imposables aux taux mentionnés au I de l'article 219 et diminué d'un abattement annuel de **763 000 €**.

L'impôt servant au calcul de la contribution sociale s'entend donc de l'impôt sur les sociétés résultant de la taxation au taux normal (33,1/3 %) et au taux réduit (15 %) des résultats déterminés dans les conditions de droit commun, notamment après imputation des déficits et des moins-values à long terme reportables, et application des abattements prévus par des régimes particuliers (CGI, art. 44 *sexies*, art. 44 *octies*, art. 44 *decies*, art. 238 *bis* HA, etc.) ou des dispositions prévoyant des reports ou sursis d'imposition (CGI, art. 38-7, art. 38-7 *bis*, art. 210 A, art. 210 B etc.).

Les sociétés d'investissements immobiliers cotées ayant opté pour le régime spécifique d'exonération prévu au II de l'article 208 C du CGI (cf. n° 1418, § 12) et leurs filiales détenues à 95 % au moins, directement ou indirectement, de manière continue au cours de l'exercice, ainsi que, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008, les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° *nonies* de l'article 208 du CGI ne sont pas assujetties à la contribution sociale sur les plus-values imposées en application du IV de l'article 219 du CGI [cf. n° 1288].

L'application de ce non-assujettissement à la contribution sociale sur les plus-values imposées en application du IV de l'article 219 du CGI, aux OPCI visés à l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 2005 sera exposée ultérieurement, après publication de l'instruction qui commentera les dispositions de cet article.

S'agissant des modalités de paiement de la contribution, cf. REC, n° 9280.

C. PÉRIODICITÉ

1848-6

La contribution sociale est due pour chaque exercice clos, quelle que soit sa durée.

Si plusieurs exercices sont clos au cours de la même année, l'entreprise doit procéder à la liquidation de la contribution sociale pour chacun de ces exercices.

Si aucun exercice n'a été clôturé au cours d'une année donnée, une contribution sociale est due au titre de la période écoulée depuis la clôture de l'exercice précédent jusqu'au 31 décembre de l'année considérée, conformément au deuxième alinéa de l'article 37 du CGI. Une contribution sociale est ensuite due au titre de l'exercice qui englobe cette période, étant observé que l'imposition afférente à celle-ci revêt un caractère définitif.

chapitre 11 *bis*

contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués

(CGI, art. 235 *ter* ZCA instauré par l'art. 6 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012)

1848-7

Les sociétés ou organismes français ou étrangers passibles de l'impôt sur les sociétés en France, à l'exclusion de ceux mentionnés au I de l'article L. 214-1 du code monétaire et financier ainsi que de ceux qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), sont assujettis à une contribution additionnelle à cet impôt au titre des montants qu'ils distribuent au sens des articles 109 à 117 du CGI.

La contribution est égale à **3 %** des montants distribués.

Cette contribution n'est pas applicable :

1° Aux montants distribués entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A, y compris pour les montants mis en paiement par une société du groupe au cours du premier exercice dont le résultat n'est pas pris en compte dans le résultat d'ensemble si la distribution a lieu avant l'événement qui entraîne sa sortie du groupe ;

2° Aux montants distribués aux entités mentionnées au 2° du 6 de l'article 206 par des entités affiliées à un même organe central au sens de l'article L. 511-31 du code monétaire et financier ou aux montants distribués, directement ou indirectement, aux caisses locales, départementales ou interdépartementales mentionnées au troisième alinéa de l'article 223 A du présent code et rattachées au même organe central au sens de l'article L. 511-31 précité par des entités que ces caisses contrôlent conjointement, directement ou indirectement, à plus de 95 % ;

3° Aux montants distribués par les sociétés ayant opté pour le régime prévu à l'article 208 C à des sociétés ayant opté pour le même régime et détenant la société distributrice dans les conditions prévues au premier alinéa du II ou au III *bis* de ce même article ;

4° Aux distributions payées en actions en application de l'article L. 232-18 du code de commerce ou en certificats coopératifs d'investissement ou d'associés en application de l'article 19 *vicies* de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération, à la condition qu'il ne soit pas procédé à un rachat de titres en vue d'une réduction de capital en application de l'article L. 225-207 du code de commerce ou du second alinéa de l'article 19 *sexdecies* de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 précitée dans le délai d'un an suivant la distribution. En cas de non-respect de ce délai, la société distributrice est tenue de verser une somme égale au montant de la contribution dont elle a été exonérée, majorée de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI. Ce versement est payé spontanément lors du premier versement d'acompte d'impôt sur les sociétés suivant le mois au cours duquel il est procédé au rachat de titres.

Pour les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères et réputés distribués en application du 1 de l'article 115 *quinquies*, la contribution est assise sur les montants qui cessent d'être à la disposition de l'exploitation française.

Sont exonérés de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés prévue à l'article 235 ter ZCA du CGI les montants distribués par les sociétés ayant opté pour le régime prévu à l'article 208 C du même code pour satisfaire à leurs obligations de distribution mentionnées aux deuxième à quatrième alinéas du II du même article 208 C dont la mise en paiement intervient entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2013 (Loi n 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 36).

Les crédits d'impôt de toute nature ainsi que la créance mentionnée à l'article 220 *quinquies* et l'imposition forfaitaire annuelle mentionnée à l'article 223 *septies* ne sont pas imputables sur la contribution.

La contribution est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions. Elle n'est pas admise dans les charges déductibles pour l'établissement de l'impôt (CGI, art. 213 complété).

Elle est payée spontanément lors du premier versement d'acompte d'impôt sur les sociétés suivant le mois de la mise en paiement de la distribution. Toutefois, pour les distributions mises en paiement avant le 1^{er} septembre 2012, la contribution est payée spontanément lors du versement d'acompte d'impôt sur les sociétés du 15 décembre 2012.

chapitre 12

crédits d'impôt cinéma et crédits d'impôt audiovisuel

(CGI, art. 220 *sexies*, 220 F, 220 *quaterdecies* et 220 Z *bis* ; Annexe III, art. 46 quater-0 YL à 46 quater-0 YR ; RES N° 2008/28 ; décrets n°s 2009-1464 et 2009-1465 du 30 novembre 2009 ; arrêté du 1^{er} décembre 2009 ; RES N° 2009/17 ; BOI-IS-RICI)

1849

L'article 88 de la loi de finances pour 2004 avait instauré un crédit d'impôt au titre des dépenses de production cinématographiques dit crédit d'impôt cinéma. Le dispositif prévu par ce texte s'est appliqué uniquement aux œuvres cinématographiques dont les prises de vue avaient commencé au cours de l'année 2004.

L'article 48 de la loi de finances rectificative pour 2004 n° 2004-1485 du 30 décembre 2004, a modifié le dispositif initial au titre des dépenses de production cinématographique (dit crédit d'impôt cinéma) et étendu son bénéfice aux dépenses de production d'œuvres audiovisuelles (dit crédit d'impôt audiovisuel). Ces modifications se sont appliquées aux dépenses exposées pour la production d'œuvres dont les prises de vue ont commencé à compter du 1^{er} janvier 2005 et pour lesquelles une demande d'agrément à titre provisoire avait été déposée avant le 1^{er} janvier 2006. L'article 109 de la loi de finances rectificative pour 2005 a de nouveau modifié

le dispositif codifié aux articles 220 *sexies* et 220 F du CGI, pour les dépenses pour lesquelles une demande d'agrément à titre provisoire est déposée à compter du 1^{er} janvier 2006.

Ce dispositif fait l'objet des développements du A ci-après.

L'article 131 de la loi de finances pour 2009 a mis en place un nouveau crédit d'impôt au profit des entreprises de production cinématographique et audiovisuelle soumises à l'impôt sur les sociétés et qui concourent à la production d'œuvres étrangères au titre de certaines dépenses de production correspondant à des opérations effectuées en France. Ce dispositif est entré en vigueur le 2 décembre 2009 (décret n° 2009-1464 du 30 novembre 2009) ; il s'applique aux dépenses engagées entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2016 et fait l'objet des développements du B ci-après (cf. n^{os} 1849-7 et suiv.).

A. CREDIT D'IMPÔT CINEMA ET CREDIT D'IMPÔT AUDIOVISUEL PREVU AUX ARTICLES 220 SEXIES ET 220 F DU CGI

(BOI-IS-RICI-10-20 et BOI-IS-RICI-10-30 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 33)

I. CHAMP D'APPLICATION

1849-1 1. Entreprises concernées

Les entreprises de production cinématographique et les entreprises de production audiovisuelle soumises à l'impôt sur les sociétés qui assument les fonctions d'entreprises de production déléguées peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de production mentionnées au n° 1849-3 correspondant à des opérations effectuées en vue de la réalisation d'œuvres cinématographiques de longue durée ou d'œuvres audiovisuelles agréées.

Le bénéficiaire du crédit d'impôt est subordonné au respect, par les entreprises de production déléguées, de la législation sociale. Il ne peut notamment être accordé aux entreprises de production déléguées qui ont recours à des contrats de travail visés au 3^o de l'article L. 1242-2 du code du travail afin de pourvoir à des emplois qui ne sont pas directement liés à la production d'une œuvre déterminée.

1849-2 2. Œuvres concernées

a. Œuvres ouvrant droit au crédit d'impôt

Les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles éligibles appartiennent aux genres de la fiction, du documentaire et de l'animation. Ces œuvres doivent répondre aux conditions suivantes :

- Etre réalisées intégralement ou principalement en langue française ou dans une langue régionale en usage en France ;
- Etre admises au bénéfice du soutien financier à la production cinématographique ou audiovisuelle ;
- Etre réalisées principalement sur le territoire français. Le décret n° 2006-325 du 20 mars 2006 détermine les modalités selon lesquelles le respect de cette condition est vérifié ainsi que les conditions et limites dans lesquelles il peut y être dérogé pour des raisons artistiques justifiées ;
- Contribuer au développement de la création cinématographique et audiovisuelle française et européenne ainsi qu'à sa diversité.

Les œuvres audiovisuelles documentaires peuvent bénéficier du crédit d'impôt lorsque le montant des dépenses éligibles mentionnées au n° 1849-5 est supérieur ou égal à **2 333 €** par minute produite. Ce montant sera ramené à **2 000 €** à une date fixée par décret et au plus tard le 1^{er} janvier 2014 (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 33).

b. Œuvres n'ouvrant pas droit au crédit d'impôt.

N'ouvrent pas droit au crédit d'impôt :

- Les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles à caractère pornographique ou d'incitation à la violence ;
- Les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles utilisables à des fins de publicité ;
- Les programmes d'information, les débats d'actualité et les émissions sportives, de variétés ou de jeux ;
- Tout document ou programme audiovisuel ne comportant qu'accessoirement des éléments de création originale.

II. CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT

1. Dépenses éligibles, taux du crédit d'impôt.

1849-3

Le crédit d'impôt, calculé au titre de chaque exercice, est égal à **20 %** du montant total des dépenses suivantes effectuées en France :

- a) Les rémunérations versées aux auteurs énumérés à l'article L. 113-7 du code de la propriété intellectuelle, ainsi que les charges sociales afférentes ;
- b) Les rémunérations versées aux artistes-interprètes visés à l'article L. 212-4 même code, par référence pour chacun d'eux, à la rémunération minimale prévue par les conventions et accords collectifs conclus entre les organisations de salariés et d'employeurs de la profession, ainsi que les charges sociales afférentes ;
- c) Les salaires versés aux personnels de la réalisation et de la production, ainsi que les charges sociales afférentes ;
- d) Les dépenses liées au recours aux industries techniques et autres prestataires de la création cinématographique et audiovisuelle.

L'article 33 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 étend, sous certaines conditions, l'assiette des dépenses éligibles au crédit d'impôt aux rémunérations versées aux artistes de complément, ainsi qu'aux dépenses de transport, de restauration et d'hébergement occasionnées par la production de l'œuvre sur le territoire français. Pour les œuvres audiovisuelles documentaires, l'assiette du crédit d'impôt est en outre élargie, sous certaines conditions, aux dépenses d'acquisition de droits d'exploitation d'images d'archives. Ces dispositions entrent en vigueur à une date fixée par décret et au plus tard le **1^{er} janvier 2014** (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 33).

2. Précisions.

Les auteurs, artistes-interprètes et personnels de la réalisation et de la production doivent être, soit de nationalité française, soit ressortissants d'un Etat membre de la Communauté européenne, d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen, d'un Etat partie à la convention européenne sur la télévision transfrontière du Conseil de l'Europe, d'un Etat partie à la convention européenne sur la coproduction cinématographique du Conseil de l'Europe ou d'un Etat tiers européen avec lequel la Communauté européenne a conclu des accords ayant trait au secteur audiovisuel. Les étrangers, autres que les ressortissants européens précités, ayant la qualité de résidents français sont assimilés aux citoyens français.

Pour le calcul du crédit d'impôt, l'assiette des dépenses éligibles est plafonnée à **80 %** du budget de production de l'œuvre et, en cas de coproduction internationale, à **80 %** de la part gérée par le coproducteur français.

Les dépenses mentionnées au n° 1849-3 ouvrent droit au crédit d'impôt à compter de la date de réception, par le directeur général du Centre national du cinéma et de l'image animée, d'une demande d'agrément à titre provisoire.

L'agrément à titre provisoire est délivré par le directeur général du Centre national du cinéma et de l'image animée après sélection des œuvres par un comité d'experts. Cet agrément atteste que les œuvres remplissent les conditions prévues au n° 1849-2.

Les subventions publiques non remboursables reçues par les entreprises et directement affectées aux dépenses visées au n° 1849-3 sont déduites des bases de calcul du crédit d'impôt.

1849-4

3. Plafonnement du crédit d'impôt.

La somme des crédits d'impôt calculés au titre d'une même œuvre cinématographique ne peut excéder **1 million d'euros**. L'article 33 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 porte ce plafond à 4 millions d'euros à une date fixée par décret et au plus tard le **1^{er} janvier 2014**.

La somme des crédits d'impôt calculés au titre d'une même œuvre audiovisuelle ne peut excéder **1 150 €** par minute produite et livrée pour une œuvre de fiction ou documentaire et **1 200 €** par minute produite et livrée pour une œuvre d'animation ;

Toutefois, à une date fixée par décret et au plus tard le **1^{er} janvier 2014** :

La somme des crédits d'impôt calculés au titre d'une même œuvre audiovisuelle ne peut excéder **1 250 €** par minute produite et livrée pour une œuvre de fiction, **1 150 €** par minute produite et livrée pour une œuvre documentaire et **1 300 €** par minute produite et livrée pour une œuvre d'animation.

La somme des crédits d'impôt est portée à **5 000 €** maximum par minute produite et livrée pour les œuvres audiovisuelles de fiction qui répondent aux conditions suivantes :

- a) Etre produites dans le cadre d'une coproduction internationale dont le coût de production est couvert au moins à hauteur de 30 % par des financements étrangers ;

b) Avoir un coût de production supérieur ou égal à **35 000 €** par minute produite.

Par dérogation au a du 1 du II de l'article 220 *sexies*, ces œuvres peuvent être réalisées en langue étrangère. Dans ce cas, elles doivent faire l'objet d'une version livrée en langue française.

En cas de coproduction déléguée, le crédit d'impôt est accordé à chacune des entreprises de production proportionnellement à sa part dans les dépenses exposées.

Lorsqu'une œuvre cinématographique et une œuvre audiovisuelle sont réalisées simultanément à partir d'éléments artistiques et techniques communs, les dépenses mentionnées au n° 1849-3 communes à la production de ces deux œuvres ne peuvent être éligibles qu'au titre d'un seul crédit d'impôt. Les dépenses mentionnées au n° 1849-3 qui ne sont pas communes à la production de ces deux œuvres ouvrent droit à un crédit d'impôt dans les conditions prévues au présent article.

Les crédits d'impôts obtenus pour la production d'une même œuvre cinématographique ou audiovisuelle ne peuvent avoir pour effet de porter à plus de **50 %** du budget de production le montant total des aides publiques accordées. Ce seuil est porté à **60 %** pour les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles difficiles et à petit budget définies par l'article 10 du décret n° 2006-325 du 20 mars 2006.

Les articles 46 quater-0 YL à 46 quater-0 YR de l'annexe III au CGI fixent les conditions d'application du présent dispositif.

III. UTILISATION DU CRÉDIT D'IMPÔT

1849-5 Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses définies au n° 1849-3 ont été exposées. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre dudit exercice, l'excédent est restitué.

L'excédent de crédit d'impôt constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'Etat d'un montant égal. Cette créance est inaliénable et incessible, sauf dans les conditions prévues par les articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier.

IV. REVERSEMENT DU CRÉDIT D'IMPÔT INDÛMENT PERÇU

1849-6 La part du crédit d'impôt obtenu au titre des dépenses éligibles fait l'objet d'un reversement en cas de non-délivrance de l'agrément à titre provisoire dans les six mois qui suivent la réception de la demande par le directeur du Centre national du cinéma et de l'image animée.

La part du crédit d'impôt obtenu au titre des dépenses précitées n'ayant pas reçu, dans un délai maximum de huit mois à compter de la délivrance du visa d'exploitation cinématographique pour les œuvres cinématographiques ou de la date de leur achèvement définie par l'article 9-IV du décret n° 2006-325 du 20 mars 2006 pour les œuvres audiovisuelles, l'agrément à titre définitif du directeur général du Centre national du cinéma et de l'image animée attestant que l'œuvre cinématographique ou audiovisuelle a rempli les conditions visées au n° 1849-2 fait l'objet également d'un reversement. Cet agrément est délivré dans des conditions fixées par le décret n° 2006-325 du 20 mars 2006.

B. CREDIT D'IMPOT CINEMA ET CREDIT D'IMPÔT AUDIOVISUEL PREVU AUX ARTICLES 220 QUATERDECIES ET 220 Z BIS DU CGI

(BOI-IS-RICI-10-40)

I. CHAMP D'APPLICATION

1849-7 1. Entreprises éligibles

Les entreprises de production cinématographique et les entreprises de production audiovisuelle soumises à l'impôt sur les sociétés qui assument les fonctions d'entreprises de production exécutive peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de production mentionnées au n° 1849-9, correspondant à des opérations effectuées en France en vue de la réalisation d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles produites par des entreprises de production établies hors de France. **Ces dispositions s'appliquent aux crédits d'impôt calculés au titre des dépenses éligibles engagées entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2016** (Loi de finances pour 2013, art. 72).

Le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect, par les entreprises de production exécutive, de la législation sociale. Il ne peut notamment être accordé aux entreprises de production qui ont recours à des contrats de travail visés au troisième alinéa de l'article L. 1242-2

du code du travail afin de pourvoir à des emplois qui ne sont pas directement liés à la production d'une œuvre déterminée.

1849-8 2. Œuvres éligibles

Les œuvres cinématographiques et audiovisuelles éligibles au crédit d'impôt doivent être produites par des entreprises de production établies **hors de France**, satisfaire à certaines conditions quant à leur contenu, coût et mode de financement et enfin faire l'objet d'un agrément par le Centre national du cinéma et de l'image animée (CNC).

a. Nature des œuvres éligibles

L'entreprise de production qui détient la maîtrise de l'œuvre et en assure la responsabilité doit être établie hors de France.

Les œuvres éligibles au crédit d'impôt sont des œuvres de fiction (cinéma ou télévision) et d'animation. Ces œuvres doivent répondre aux conditions cumulatives suivantes :

- Ne pas faire l'objet d'aides financières prévues aux a) et b) du 2° de l'article L. 111-2 du code du cinéma et de l'image animée. En conséquence, une œuvre cinématographique ou audiovisuelle ne peut à la fois être éligible au crédit d'impôt prévu à l'article 220 *quaterdecies* et au crédit d'impôt prévu à l'article 200 *sexies* (crédit d'impôt pour dépenses de production déléguée d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles), puisque le bénéfice de ce dernier est subordonné au soutien financier précité ;
- Comporter, dans leur contenu dramatique, des éléments rattachés à la culture, au patrimoine ou au territoire français. Le respect de cette condition est vérifié au moyen d'un barème de points dont le contenu est fixé par le décret n° 2009-1465 du 30 novembre 2009 ;
- Faire l'objet de dépenses éligibles mentionnées au n° 1849-9, d'un montant supérieur ou égal à **un million d'euros** et, pour les œuvres appartenant au genre de la fiction, d'un minimum de cinq jours de tournage en **France**.

N'ouvrent pas droit au crédit d'impôt :

- Les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles à caractère pornographique ou d'incitation à la violence ;
- Les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles utilisables à des fins de publicité.

b. Agrément des œuvres éligibles

Le CNC délivre aux entreprises de production exécutive qui souhaitent bénéficier du crédit d'impôt, deux agréments :

- un agrément délivré à titre provisoire attestant qu'à ce stade l'œuvre remplira les conditions lui permettant de bénéficier du crédit d'impôt, c'est-à-dire obtiendra le nombre minimum de points exigé sur le barème (sous réserve que les conditions de réalisation de l'œuvre ne soient pas substantiellement modifiées au cours du tournage, pour les œuvres de fiction, ou lors des travaux de fabrication des images pour les œuvres d'animation) ;
- un agrément à titre définitif attestant que l'œuvre achevée a effectivement satisfait aux conditions d'éligibilité au crédit d'impôt.

Les modalités de demande et de délivrance des agréments sont fixées par le décret n° 2009-1465 du 30 novembre 2009.

Pour bénéficier du crédit d'impôt, les entreprises doivent déposer une demande d'agrément provisoire et seules les dépenses engagées à compter de la réception par le président du CNC de la demande sont éligibles au crédit d'impôt, exception faite des dépenses relatives à l'acquisition des droits d'auteur exposées au cours de l'exercice fiscal durant lequel a été reçue la demande d'agrément provisoire.

L'agrément définitif doit quant à lui être délivré par le président du CNC dans un délai maximum de douze mois à compter des derniers travaux exécutés en France. Si cet agrément n'est pas délivré dans ce délai, le crédit d'impôt accordé doit être reversé.

1849-9 3. Dépenses éligibles

Les dépenses éligibles doivent correspondre à des **opérations ou prestations effectuées en France** en vue de la réalisation d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles. Ce sont :

- a) Les rémunérations versées aux auteurs énumérés à l'article L. 113-7 du code de la propriété intellectuelle sous forme d'avances à valoir sur les recettes d'exploitation des œuvres, ainsi que les charges sociales afférentes ;
- b) Les rémunérations versées aux artistes-interprètes mentionnés à l'article L. 212-4 du code de la propriété intellectuelle et aux artistes de complément, par référence pour chacun d'eux à la rémunération minimale prévue par les conventions et accords collectifs conclus entre les organisations de salariés et d'employeurs de la profession, ainsi que les charges sociales afférentes ;

- c) Les salaires versés aux personnels de la réalisation et de la production, ainsi que les charges sociales afférentes ;
- d) Les dépenses liées au recours aux industries techniques et autres prestataires de la création cinématographique ou audiovisuelle ;
- e) Les dépenses de transport et de restauration occasionnées par la production de l'œuvre sur le territoire français. L'article 34 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 étend aux dépenses d'hébergement, dans la limite d'un montant par nuitée fixé par décret, la liste des dépenses éligibles au crédit d'impôt. Ces dispositions entrent en vigueur à une date fixée par décret et au plus tard au **1^{er} janvier 2014**.

Les auteurs, les artistes-interprètes et les personnels de la réalisation et de la production mentionnés au n° 1849-9 doivent être soit de nationalité française, soit ressortissants d'un État membre de la Communauté européenne, d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, d'un État partie à la convention européenne sur la coproduction cinématographique du Conseil de l'Europe, du 2 octobre 1992, ou d'un État tiers européen avec lequel la Communauté européenne a conclu des accords ayant trait au secteur audiovisuel. Les étrangers, autres que les ressortissants européens précités, ayant la qualité de résidents français, sont assimilés aux citoyens français.

II. CALCUL DU CREDIT D'IMPÔT

1849-10 1. Période de calcul du crédit d'impôt

Le crédit d'impôt est calculé par exercice, quelle que soit la date de clôture de cet exercice.

2. Taux du crédit d'impôt.

Le taux du crédit d'impôt est fixé à **20 %** des dépenses éligibles.

1849-11 3. Plafonnement du crédit d'impôt.

Pour le calcul du crédit d'impôt, l'assiette des dépenses éligibles est plafonnée à **80 %** du budget de production de l'œuvre. Le respect de ce plafond s'apprécie sur toute la période au cours de laquelle des dépenses relatives à l'œuvre sont engagées et quel que soit le nombre d'exercices clos pendant cette période.

La somme des crédits d'impôt calculés au titre d'une même œuvre ne peut excéder **4 millions d'euros**. L'article 34 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 porte ce plafond à **10 millions d'euros** à une date fixée par décret et au plus tard le **1^{er} janvier 2014**.

Les crédits d'impôts obtenus pour la production d'une même œuvre cinématographique ou audiovisuelle ne peuvent avoir pour effet de porter à plus de 50 % du budget de production de l'œuvre le montant total des aides publiques accordées.

4. Subventions publiques

Les subventions publiques (Etat, collectivités, établissements publics...) reçues par les entreprises de production exécutive à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit, qu'elles soient définitivement acquises par elles ou remboursables. Les subventions publiques sont déduites de la base de calcul du crédit d'impôt avant application de la règle de plafonnement des dépenses éligibles.

III. UTILISATION DU CREDIT D'IMPÔT

(CGI, art. 220 Z bis)

1849-12 Le crédit d'impôt défini à l'article 220 *quaterdecies* est imputé en totalité sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise de production exécutive au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses ont été exposées. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre dudit exercice, l'excédent est restitué. L'excédent de ce crédit d'impôt constitue, au profit de l'entreprise de production exécutive, une créance sur l'État d'un montant égal. Cette créance est inaliénable et incessible, sauf dans les conditions prévues aux articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier.

La part du crédit d'impôt obtenu au titre des dépenses n'ayant pas reçu, dans un délai maximum de vingt-quatre mois à compter de la date des derniers travaux exécutés en France, l'agrément définitif du directeur général du Centre national du cinéma et de l'image animée fait l'objet d'un reversement.

IV. OBLIGATIONS DECLARATIVES

1849-13 La déclaration spéciale relative au crédit d'impôt doit être déposée par l'entreprise de production exécutive avec le relevé de solde d'impôt sur les sociétés auprès du comptable de la DGFIP.

Chapitre 13

crédit d'impôt famille

(CGI, art. 244 *quater* F et 199 *ter* E ; Ann. III, art. 49 *septies* Y à 49 *septies* YC ; BOI-BIC-RICI ; RES N° 2011/11)

I. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-BIC-RICI-10-130)

1850 1. Les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à **50 %** des dépenses ayant pour objet de financer la création et le fonctionnement d'établissements mentionnés aux deux premiers alinéas de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique et assurant l'accueil des enfants de moins de trois ans de leurs salariés. Il s'agit :

- des dépenses engagées par l'entreprise pour financer la création ou le fonctionnement d'un des établissements visés au premier alinéa de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique (crèches, haltes-garderies, etc.) exploité directement par l'entreprise et assurant l'accueil des enfants de moins de trois ans de ses salariés ;
- des versements effectués directement par l'entreprise, en contrepartie de prestations d'accueil des enfants de moins de trois ans de ses salariés, au profit d'organismes publics ou privés exploitant un des établissements visés aux deux premiers alinéas de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique.

2. Elles peuvent également bénéficier d'un crédit d'impôt égal à **25 %** des dépenses engagées au titre de l'aide financière de l'entreprise mentionnée aux articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail, c'est-à-dire l'aide financière du comité d'entreprise et celle de l'entreprise versée en faveur des salariés et destinée soit à faciliter l'accès des services aux salariés, soit à financer :

- des activités entrant dans le champ des services à la personne ;
- des activités de services assurées par les organismes mentionnés aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique ou par des assistants maternels agréés en application de l'article L. 421-1 du code de l'action sociale et des familles.

Par ailleurs, il est admis que le financement par une entreprise de services de conciergerie d'entreprises ainsi que la cotisation versée par une entreprise à une entreprise de conciergerie constituent des dépenses engagées au titre de l'aide financière précédemment citée.

3. Elles peuvent également bénéficier d'un crédit d'impôt égal à **10 %** de la somme :

- des dépenses de formation engagées en faveur des salariés de l'entreprise bénéficiant d'un congé parental d'éducation dans les conditions prévues aux articles L. 1225-47 à L. 1225-51 du code du travail ;
- des dépenses de formation engagées par l'entreprise en faveur de nouveaux salariés recrutés à la suite d'une démission ou d'un licenciement pendant un congé parental d'éducation mentionné à l'article L. 1225-47 du même code, lorsque cette formation débute dans les trois mois de l'embauche et dans les six mois qui suivent le terme de ce congé ;
- des rémunérations versées par l'entreprise à ses salariés bénéficiant d'un congé dans les conditions prévues aux articles L. 1225-8, L. 1225-17, L. 1225-35 à L. 1225-38, L. 1225-40, L. 1225-41, L. 1225-43, L. 1225-44, L. 1225-47 à L. 1225-51 et L. 1225-61 du même code ;
- des dépenses visant à indemniser les salariés de l'entreprise qui ont dû engager des frais exceptionnels de garde d'enfants à la suite d'une obligation professionnelle imprévisible survenant en dehors des horaires habituels de travail, dans la limite des frais réellement engagés.

Les dépenses afférentes au financement des congés et des formations liés à l'enfant ou aux frais exceptionnels de garde (c) ne sont éligibles au crédit d'impôt que si elles sont engagées jusqu'au **31 décembre 2009**. Ces dépenses ne sont plus éligibles au crédit d'impôt à compter du 1^{er} janvier 2010.

II. CALCUL DU CREDIT D'IMPÔT ET OBLIGATIONS DECLARATIVES

1850-1

Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit. Etant donné qu'il existe trois taux de crédit d'impôt (50 %, 25 % et 10 %), il convient de déterminer les modalités de déduction des subventions publiques perçues pour chaque catégorie de dépenses :

- pour les subventions perçues qui peuvent être directement rattachées à une dépense particulière, celles-ci doivent être déduites des bases de calcul du crédit d'impôt calculé au titre de la dépense à laquelle elles sont rattachées ;
- pour les subventions perçues qui ne peuvent pas être rattachées à une dépense particulière, elles doivent être réparties entre chaque catégorie de dépenses éligibles au prorata du montant de celles-ci.

Le crédit d'impôt est plafonné pour chaque entreprise, y compris les sociétés de personnes, à **500 000 €**. Ce plafond s'apprécie en prenant en compte la fraction du crédit d'impôt correspondant aux parts des associés de sociétés de personnes mentionnées aux articles 8, 238 bis L, 239 ter et 239 quater A, et aux droits des membres de groupements mentionnés aux articles 238 ter, 239 quater, 239 quater B, 239 quater C et 239 quinquies.

Lorsque ces sociétés ou groupements ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, le crédit d'impôt peut être utilisé par les associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI.

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année au cours de laquelle l'entreprise a engagé les dépenses. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué.

Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu doivent annexer une déclaration spéciale à la déclaration de résultat qu'elles sont tenues de déposer auprès du service des impôts dont elles dépendent. La déclaration spéciale susvisée permet de déterminer le montant du crédit d'impôt famille dont bénéficie l'entreprise au titre des dépenses qui permettent à ses salariés de mieux concilier leur vie professionnelle et leur vie familiale.

Un exemplaire de cette déclaration doit être transmis dans le même délai au Ministre chargé de la famille, Délégation interministérielle à la famille, 8 avenue de Ségur, 75350 Paris Cedex 07 SP.

Les entreprises non-membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI ainsi que les sociétés mères de tels groupes devront déposer la déclaration spéciale avec le relevé de solde de l'impôt sur les sociétés (imprimé n° 2572), auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés. Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, la déclaration spéciale ne sera donc pas jointe à la déclaration de résultat.

Par ailleurs, les sociétés membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du code général des impôts mais qui n'ont pas le statut de société mère devront annexer la déclaration spéciale à leur déclaration de résultat et en adresser une copie à la société mère qui la joindra au relevé de solde n° 2572 qu'elle sera tenue de déposer auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés lors du paiement du solde de cet impôt.

Enfin, toutes les entreprises doivent déposer un exemplaire de la déclaration spéciale auprès du Ministre chargé de la famille. Cet exemplaire devra être adressé au Ministère de la famille, Direction interministérielle à la famille, 8 avenue de Ségur, 75350 Paris Cedex 07 SP dans le même délai que l'exemplaire destiné à l'administration fiscale.

chapitre 14

crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale

(CGI, art. 244 quater H ; CGI, ann. III, art. 49 septies YU à 49 septies YV ; BOI-BIC-RICI)

1851

Les petites et moyennes entreprises peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés à raison de certaines dépenses de prospection commerciale engagées dans le but d'exporter des biens ou des services (cf. BOI-BIC-RICI-10-30). Ce crédit d'impôt plafonné pour chaque entreprise à **40.000 €** par période de vingt quatre mois et égal à **50 %** des dépenses de prospection commerciale éligibles.

L'article 111 de la loi n° 2008-1425 de finances pour 2009 crée une nouvelle catégorie de dépenses éligibles au crédit d'impôt : les dépenses exposées par un cabinet d'avocats pour l'organisation ou la participation à des manifestations hors de France ayant pour objet de faire connaître les compétences du cabinet.

A. CHAMP D'APPLICATION

I. ENTREPRISES CONCERNÉES

1851-1

Les petites et moyennes entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 *sexies*, 44 *sexies* A, 44 *octies*, 44 *octies* A, 44 *decies*, 44 *terdecies* et 44 *quaterdecies* du CGI peuvent bénéficier du crédit d'impôt lorsqu'elles exposent des dépenses de prospection commerciale afin d'exporter en dehors ou à l'intérieur de l'Espace économique européen des services, des biens et des marchandises.

Les petites et moyennes entreprises mentionnées ci-dessus sont celles qui ont employé moins de 250 salariés et ont soit réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros au cours de chaque période d'imposition ou exercice clos pendant la période mentionnée au n° 1851-3, soit un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros. L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de cette période.

Le capital des sociétés doit être entièrement libéré et être détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions. Pour la détermination du pourcentage de 75 %, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional et des sociétés financières d'innovation ou des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 du CGI entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds. Pour les sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI, le chiffre d'affaires et l'effectif à prendre en compte s'entendent respectivement de la somme des chiffres d'affaires et de la somme des effectifs de chacune des sociétés membres de ce groupe. La condition tenant à la composition du capital doit être remplie par la société mère du groupe.

Le crédit d'impôt bénéficie également aux sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales visées par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de société des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales.

II. DÉPENSES ÉLIGIBLES

1851-2

Les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont, à condition qu'elles soient déductibles du résultat imposable :

- les frais et indemnités de déplacement et d'hébergement liés à la prospection commerciale en vue d'exporter ;
- les dépenses visant à réunir des informations sur les marchés et les clients ;
- les dépenses de participation à des salons et à des foires-expositions ;
- les dépenses visant à faire connaître les produits et services de l'entreprise en vue d'exporter ;
- les indemnités mensuelles et les prestations mentionnées à l'article L. 122-12 du code du service national lorsque l'entreprise a recours à un volontaire international en entreprise ;
- les dépenses liées aux activités de conseil fournies par les opérateurs spécialisés du commerce international ;
- les dépenses exposées par un cabinet d'avocats, pour l'organisation ou la participation à des manifestations hors de France ayant pour objet de faire connaître les compétences du cabinet (disposition applicable aux dépenses engagées à partir du 1^{er} janvier 2009).

Précision : sont notamment compris dans les dépenses éligibles au crédit d'impôt les frais relatifs à l'édition de catalogues engagés par des marchands d'art afin de faire connaître l'ensemble des objets d'art proposés à la vente par ces marchands. Conformément au d du II de l'article 244 *quater*H, afin d'être éligibles au crédit d'impôt, ces dépenses doivent être exposées en vue d'exporter des biens ou des services. Les catalogues doivent donc faire l'objet d'une diffusion effective à l'étranger.

Le crédit d'impôt, calculé au titre de chaque période d'imposition ou exercice clos au cours desquels des dépenses éligibles ont été exposées, est égal à **50 %** de ces dépenses. Les

subventions publiques reçues par les entreprises à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit.

L'obtention du crédit d'impôt est subordonnée à la conclusion d'un contrat de travail avec un salarié affecté au développement des exportations ou au recours à un volontaire international en entreprise affecté à la même mission dans les conditions prévues par les articles L. 122-1 et suivants du code du service national.

- 1851-3** Les dépenses éligibles sont les dépenses exposées pendant les vingt-quatre mois qui suivent l'embauche du salarié mentionné ci-avant ou la signature de la convention prévue à l'article L. 122-7 du code du service national.

B. CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT

- 1851-4** L'ensemble des subventions publiques reçues à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt pour prospection commerciale doit être déduit de la base du crédit d'impôt afférent à l'année ou à l'exercice au titre duquel elles ont été versées, quel que soit le régime fiscal applicable à ces subventions.

Le crédit d'impôt prospection commerciale est égal à **50 %** des dépenses éligibles (cf. n° 1851-2).

Le crédit d'impôt est plafonné pour chaque entreprise, y compris les sociétés de personnes, à **40 000 €** pour la période de vingt-quatre mois mentionnée au n° 1851-3.

Ce montant est porté à **80 000 €** pour les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association, les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin lorsqu'elles sont soumises à l'impôt sur les sociétés en vertu des dispositions du 1^{er} de l'article 206 du CGI, et les groupements mentionnés à l'article 239 *quater* répondant aux conditions mentionnées au n° 1851-2 et ayant pour membres des petites et moyennes entreprises définies à ce même paragraphe lorsqu'ils exposent des dépenses de prospection commerciale pour le compte de leurs membres afin d'exporter des services, des biens et des marchandises.

Ces plafonds s'apprécient en prenant en compte la fraction du crédit d'impôt correspondant aux parts des associés de sociétés de personnes mentionnées aux articles 8, 238 *bis* L et aux droits des membres de groupements mentionnés aux articles 239 *quater*, 239 *quater* B et 239 *quater* C du CGI.

Lorsque ces sociétés ou groupements ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, le crédit d'impôt peut être utilisé par les associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1^o *bis* du I de l'article 156 du CGI.

Le crédit d'impôt ne peut être obtenu qu'une fois par l'entreprise.

C. UTILISATION DU CRÉDIT D'IMPÔT

- 1851-5** Le crédit d'impôt est imputé soit sur l'impôt sur le revenu, soit sur l'impôt sur les sociétés, après les prélèvements non libératoires et les autres crédits d'impôt.

Dans le premier cas, le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre des années au cours desquelles les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt ont été exposées. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué.

Dans le second cas, le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre des exercices au cours desquels les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt ont été exposées. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre dudit exercice, l'excédent est restitué.

D. OBLIGATIONS DECLARATIVES

- 1851-6** Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu doivent annexer une déclaration spéciale à la déclaration annuelle de résultat qu'elles sont tenues de déposer. Cette déclaration spéciale permet de déterminer le montant du crédit d'impôt prospection commerciale dont bénéficie l'entreprise.

Pour les entreprises individuelles, le montant de crédit d'impôt déterminé au moyen de la déclaration spéciale est reporté sur la déclaration de résultat et sur la déclaration de revenus de l'entrepreneur individuel, dans les cases respectivement prévues à cet effet.

Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, les entreprises non membres d'un groupe fiscal ainsi que les sociétés mères de tels groupes doivent déposer la déclaration spéciale avec le relevé de solde de l'IS auprès du comptable chargé du recouvrement de l'IS. Pour les sociétés relevant du régime des groupes de sociétés, la société mère joint les déclarations spéciales des sociétés du groupe, y compris sa propre déclaration, au relevé de solde relatif au résultat d'ensemble. Les sociétés sont dispensées d'annexer la déclaration spéciale les concernant à la déclaration qu'elles sont tenues de déposer en application du 1 de l'article 223 du CGI.

chapitre 15

crédit d'impôt apprentissage

(CGI, art. 244 *quater* G, 199 *ter* F, 220 H, 223 O ;
ann. III, art. 49 *septies* YJ à 49 *septies* YO ; BOI-BIC-RICI)

En vue de favoriser l'emploi d'apprentis, l'article 31 de la loi de programmation pour la cohésion sociale n° 2005-32 du 18 janvier 2005 a instauré un crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage, dit « crédit d'impôt apprentissage » (cf. BOI-BIC-RICI-10-40).

1852

A. CHAMP D'APPLICATION

I. ENTREPRISES CONCERNÉES

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu selon le régime du bénéfice réel normal ou simplifié d'imposition, de plein droit ou sur option, ou à l'impôt sur le revenu selon le régime de la déclaration contrôlée peuvent bénéficier du crédit d'impôt apprentissage. Peuvent également bénéficier du dispositif, les établissements publics et les associations dès lors qu'ils sont soumis à l'impôt sur les sociétés.

Les entreprises totalement ou partiellement exonérées d'impôt en application des articles 44 *sexies*, 44 *sexies* A, 44 *octies*, 44 *decies*, 44 *undecies*, 44 *terdecies* et 44 *quaterdecies* du CGI sont également éligibles au dispositif du crédit d'impôt apprentissage.

II. APPRENTIS CONCERNÉS

Peuvent bénéficier du dispositif les entreprises qui emploient des apprentis dont le contrat est régi par les dispositions des articles L. 6221-1 à L. 6225-8 du code du travail, des apprentis bénéficiant d'un accompagnement personnalisé et renforcé prévu par décret [voir l'article D. 5131-13 du code du travail] en application du 1° de l'article L. 5131-7 du même code et des apprentis reconnus comme travailleurs handicapés en application des articles L. 5213-1 et L. 5213-2 du même code.

Pour les exercices clos le 31 décembre 2004, seuls les apprentis dont le contrat atteint une durée minimale de six mois sont pris en compte au titre du crédit d'impôt apprentissage.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, sont pris en compte au titre du crédit d'impôt apprentissage les apprentis dont le contrat atteint une durée minimale **d'un mois**.

1852-1

B. DETERMINATION DU CREDIT D'IMPOT

I. MONTANT DU CREDIT D'IMPOT

En application du I de l'article 244 *quater* G du CGI, le crédit d'impôt apprentissage est égal au nombre moyen annuel d'apprentis dont le contrat atteint une durée minimale de six mois (exercices clos le 31 décembre 2004) ou d'un mois (exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005) multiplié par **1 600 €** pour les apprentis dont le contrat est régi par les dispositions des articles L. 6221-1 à L. 6225-8 du code du travail (CGI, art. 244 *quater* G-IV).

Ce montant est porté à **2 200 €** lorsque l'apprenti est soit un travailleur handicapé, soit un apprenti sans qualification bénéficiant de l'accompagnement personnalisé.

Il en est de même pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2006** :
- lorsque l'apprenti est employé par une entreprise portant le label « Entreprise du patrimoine vivant » au sens de l'article 23 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises ;

- lorsque l'apprenti a signé son contrat d'apprentissage dans les conditions prévues à l'article L. 337-3 du code de l'éducation, ou à l'issue d'un contrat de volontariat pour l'insertion mentionné à l'article L. 130-1 du code du service national (CGI, art. 244 *quater* G-I-4° et 5°).

Pour les exercices clos le 31 décembre 2004, le nombre moyen annuel d'apprentis s'apprécie en fonction du nombre d'apprentis dont le contrat a atteint une durée d'au moins six mois.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, le nombre moyen annuel d'apprentis s'apprécie en fonction du nombre d'apprentis dont le contrat avec l'entreprise a été conclu depuis au moins **un mois**.

Pour les seuls exercices clos le 31 décembre 2004, la condition selon laquelle l'apprenti doit être employé par l'entreprise depuis au moins six mois s'apprécie au 31 mars de l'année civile suivant celle au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, la condition selon laquelle l'apprenti doit être employé par l'entreprise depuis au moins un mois s'apprécie au 31 décembre de l'année civile au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé.

Le point de départ du délai de six mois (exercices clos le 31 décembre 2004), ou d'un mois (exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005) est la date de signature du contrat d'apprentissage.

Enfin, pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2006**, lorsque l'entreprise accueille un élève en stage dans le cadre du parcours d'initiation aux métiers prévu à l'article L. 337-3 du code de l'éducation, elle bénéficie d'un crédit d'impôt dont le montant est égal à **100 €** par élève accueilli et par semaine de présence dans l'entreprise, dans la limite annuelle de vingt-six semaines (CGI, art. 244 *quater* G-IV).

II. PLAFONNEMENT DU CREDIT D'IMPOT

Le crédit d'impôt de 1 600 € ou 2 200 € calculé au titre des apprentis mentionnés au I de l'article 244 *quater* G du CGI est plafonné au montant des dépenses de personnel afférentes à ces apprentis minoré des aides publiques reçues en contrepartie de l'accueil de ces apprentis par l'entreprise (exonérations de charges sociales, indemnité compensatrice forfaitaire, autres subventions spécifiques).

III. CAS DES SOCIETES DE PERSONNES N'AYANT PAS OPTÉ POUR L'IS

Le crédit d'impôt calculé par les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8, 238 *bis* L, 239 *ter* et 239 *quater* A du CGI ou les groupements mentionnés aux articles 238 *ter*, 239 *quater*, 239 *quater* B, 239 *quater* C et 239 *quinquies* du même code qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés peut être utilisé par leurs associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° *bis* du I de l'article 156 du CGI.

1852-2

C. UTILISATION DU CREDIT D'IMPOT

I. IMPUTATION SUR L'IMPOT

Le crédit d'impôt apprentissage est imputé sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année au cours de laquelle les apprentis ont été employés dans les conditions prévues au I de l'article 244 *quater* G du CGI.

En cas de clôture d'exercice en cours d'année, le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt dû au titre de l'exercice clos au cours de l'année suivant celle prise en compte pour le calcul du nombre moyen annuel d'apprentis.

Dans tous les cas, l'imputation se fait au moment du paiement du solde de l'impôt.

II. RESTITUTION IMMEDIATE

Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué.

1852-3

D. OBLIGATIONS DECLARATIVES**I. OBLIGATIONS DES ENTREPRISES**

Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu doivent annexer une déclaration spéciale n° 2079 -A-SD à la déclaration de résultat qu'elles sont tenues de déposer auprès du service des impôts dont elles dépendent.

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés doivent déposer la déclaration spéciale n° 2079-A-SD auprès du comptable du service des impôts avec le relevé de solde de l'impôt sur les sociétés de l'exercice.

II. CONTROLE DU CRÉDIT D'IMPÔT

Le droit de contrôle s'exerce dans les conditions de droit commun prévues aux articles L. 10 et suivants du LPF.

Le délai de reprise s'exerce, conformément aux dispositions de l'article L.169 du LPF, jusqu'au terme de la troisième année suivant celle au titre de laquelle le crédit d'impôt a été imputé ou restitué.

1852-4

**E. DÉTERMINATION DU CRÉDIT D'IMPÔT APPRENTISSAGE
DES GROUPES DE SOCIÉTÉS DÉFINIS AUX ARTICLES 223 A
ET SUIVANTS DU CGI**

La société mère d'un groupe fiscal est substituée aux sociétés membres pour l'imputation sur le montant de l'impôt sur les sociétés du groupe des crédits d'impôt apprentissage dégagés par chaque société du groupe en application de l'article 244 *quater* G du CGI.

1852-5

F. ENTREE EN VIGUEUR

Les dispositions prévues aux articles 244 *quater* G, 199 *ter* F, 220 H et 223 O du CGI s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2004, sous réserve de la réduction à un mois du délai du contrat des apprentis éligibles qui s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, de l'augmentation du montant du crédit d'impôt pour les entreprises portant le label « Entreprise du patrimoine vivant », et des mesures prévues par l'article 4 de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances (cf. n° 1852-1) qui s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006.

chapitre 16

crédit d'impôt pour dépenses de formation des dirigeants

(CGI, art. 244 *quater* M ; CGI, art. 199 *ter* L et 220 N ; Ann. III, art. 49 *septies* ZC à 49 *septies* ZH ; BOI-BIC-RICI ; RES N° 2011/26)

1853

A. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-BIC-RICI-10-50)

I. ENTREPRISES CONCERNÉES

Le crédit d'impôt pour dépenses de formation des dirigeants est un dispositif institué au profit des entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 *sexies* (entreprises nouvelles), 44 *sexies* A (jeunes entreprises innovantes), 44 *octies* et 44 *octies* A (entreprises implantées dans les zones franches urbaines), 44 *decies* (entreprises implantées en Corse), 44 *terdecies* (activités créées dans les zones de restructuration de la défense) et 44 *quaterdecies* (exploitations situées dans les DOM).

Ce dispositif s'applique quel que soit le mode d'exploitation de ces entreprises (entreprise individuelle, société de personnes, société de capitaux, etc).

II. DIRIGEANTS CONCERNÉS

L'article 244 *quater* M du CGI prévoit qu'entrent dans le champ d'application du dispositif les heures passées par le « chef d'entreprise » en formation.

La notion de « chef d'entreprise » doit être entendue dans son acception large. Ainsi, sont considérés comme « chefs d'entreprise » pour l'application du dispositif les dirigeants de l'entreprise, quelle que soit leur dénomination : exploitant individuel, gérant, président (président du conseil d'administration ou président du directoire notamment), administrateur, directeur général, membre du directoire (CGI, annexe III, article 49 *septies* ZC).

III. FORMATIONS CONCERNÉES

Les formations ouvrant droit au crédit d'impôt pour dépenses de formation des dirigeants sont celles qui entrent dans le champ d'application des dispositions relatives à la formation professionnelle continue mentionnées à l'article L. 6313-1 du code du travail et réalisées dans les conditions prévues par les articles L 6353-1 et L 6353-2 du même code.

Par ailleurs, les dépenses correspondantes doivent être admises en déduction du bénéfice imposable.

1853-1

B. MODALITÉS DE DÉTERMINATION DU CRÉDIT D'IMPÔT

I. CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT

Le crédit d'impôt est égal au produit :

- du nombre d'heures passées par le chef d'entreprise en formation ;
- par le taux horaire du salaire minimum de croissance (SMIC) établi en exécution des articles L 3231-2 à L 3231-11 du code du travail.

Le taux horaire du SMIC à prendre en compte pour le calcul du crédit d'impôt est celui en vigueur au 31 décembre de l'année au titre de laquelle est calculé le crédit d'impôt (CGI, annexe III, article 49 *septies* ZE).

II. PLAFONNEMENT DU CRÉDIT D'IMPÔT

Le crédit d'impôt pour dépenses de formation des dirigeants est plafonné à la prise en compte de 40 heures de formation par année civile et par entreprise, y compris les sociétés de personnes (CGI, art. 244 *quater* M ; ann. III, article 49 *septies* ZF).

Pour le calcul du crédit d'impôt des groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC), le plafond horaire mentionné ci-dessus est multiplié par le nombre d'associés chefs d'exploitation (CGI, art. 244 *quater* M-II bis).

III. CAS PARTICULIERS

- Sociétés de personnes et assimilées n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés : le crédit d'impôt est transféré à leurs membres au prorata de leurs droits ;
- Entreprises soumises au régime des groupes de sociétés : Le montant et le plafond du crédit d'impôt sont calculés au niveau de chaque société membre du groupe.

1853-2

C. UTILISATION DU CRÉDIT D'IMPÔT

I. IMPUTATION SUR L'IMPÔT

Le crédit d'impôt pour la formation des dirigeants est imputé sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le contribuable ou l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle les heures de formation ont été suivies par le chef d'entreprise, c'est-à-dire au cours de laquelle l'entreprise a engagé les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt susvisé.

II. RESTITUTION IMMÉDIATE DE LA FRACTION DU CRÉDIT D'IMPÔT NON IMPUTÉE

Lorsque le montant du crédit d'impôt pour la formation des dirigeants déterminé au titre d'une année excède le montant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû au titre de la même année, l'excédent non imputé est restitué.

D. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu doivent annexer la déclaration spéciale 2079-FCE-SD (disponible sur le site www.impots.gouv.fr ou auprès du service des impôts dont relève l'entreprise) à la déclaration annuelle de résultat qu'elles sont tenues de déposer.

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés doivent déposer la déclaration spéciale 2079-FCE-SD avec le relevé de solde de l'impôt sur les sociétés (imprimé 2572), auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés.

E. ENTRÉE EN VIGUEUR

Les dispositions prévues à l'article 244 *quater* M du CGI s'appliquent aux formations suivies par les dirigeants au cours des exercices clos à compter du lendemain de la date de publication du décret d'application au Journal officiel de la République Française, soit le **26 août 2006**.

Dans ces conditions, les formations qui ont été suivies au cours de l'année 2005 ouvrent droit au crédit d'impôt à condition que l'exercice clos à compter de la date de publication du décret d'application ait été ouvert en 2005.

chapitre 17

Crédit d'impôt pour dépenses de création de jeux vidéo

(CGI, art. 220 *terdecies* et 220 X ; décrets n^{os} 2008-508 et 2008-509 du 29 mai 2008, arrêté du 29 mai 2008 ; BOI-IS-RICI)

Le crédit d'impôt en faveur des créateurs de jeux vidéo s'applique aux dépenses éligibles engagées au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008. Il est égal à **20 %** du montant total des dépenses éligibles engagées par l'entreprise pour le jeu vidéo agréé. Il est plafonné à **3 millions d'euros** par exercice et par entreprise (cf. BOI-IS-RICI-10-50).

A. CHAMP D'APPLICATION

I. ENTREPRISES CONCERNÉES

1854 Le crédit d'impôt jeux vidéo prévu à l'article 220 *terdecies* du CGI est institué en faveur des entreprises de création de jeux vidéo soumises à l'impôt sur les sociétés et qui respectent la législation sociale en vigueur.

II. JEUX VIDÉOS OUVRANT DROIT AU CRÉDIT D'IMPÔT

1854-1 1. Nature des jeux vidéos concernés.

Sont exclus du dispositif du crédit d'impôt les jeux vidéo comportant des séquences à caractère pornographique ou de très grande violence, susceptibles de nuire gravement à l'épanouissement physique, mental ou moral des utilisateurs. Cette condition est appréciée notamment au regard de la classification du jeu au titre des systèmes de classification en usage dans la profession.

Le II de l'article 220 *terdecies* du CGI définit comme jeu vidéo tout logiciel de loisir mis à la disposition du public sur un support physique ou en ligne intégrant des éléments de création artistique et technologique, proposant à un ou plusieurs utilisateurs une série d'interactions s'appuyant sur une trame scénarisée ou des situations simulées et se traduisant sous forme d'images animées, sonorisées ou non.

Ouvrent droit au crédit d'impôt les jeux vidéo agréés par le Centre national du cinéma et de l'image animée (CNC) sous réserve notamment du respect de certaines conditions exposées ci-après.

2. Conditions de réalisation des jeux vidéos

Afin d'ouvrir droit au crédit d'impôt, les jeux vidéos doivent satisfaire les conditions cumulatives suivantes :

- 1° Avoir un coût de développement supérieur ou égal à **150 000 €** ;
- 2° Etre destinés à une commercialisation effective auprès du public ;

3° Etre réalisés principalement avec le concours d'auteurs et de collaborateurs de création qui sont, soit de nationalité française, soit ressortissants d'un autre Etat membre de l'Union européenne, ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. Les étrangers, autres que les ressortissants européens précités, ayant la qualité de résidents français sont assimilés aux citoyens français ;

4° Contribuer au développement de la création française et européenne en matière de jeux vidéo ainsi qu'à sa diversité en se distinguant notamment par la qualité, l'originalité ou le caractère innovant du concept et le niveau des dépenses artistiques.

Le respect des conditions de création prévues aux 3° et 4° est vérifié au moyen d'un barème de points fixé par arrêté (arrêté du 29.05.2008 pris pour l'application des articles 5 et 6 du décret n° 2008-508 du 29 mai 2008).

3. Agrément des jeux vidéos

Le CNC délivre aux entreprises de création de jeux vidéo deux agréments :

- un agrément provisoire (art. 220 *terdecies*) attestant que le jeu vidéo devrait satisfaire toutes les conditions lui permettant de bénéficier du crédit d'impôt, notamment au regard du barème de points ;

- après l'achèvement du jeu et sous réserve que les conditions de création du jeu vidéo respectent toujours les conditions d'éligibilité, un agrément définitif, délivré dans un délai de trente-six mois à compter de la délivrance de l'agrément provisoire (art. 220 X).

Les dépenses ouvrent droit au crédit d'impôt si elles sont engagées à compter de la date de réception par le directeur du CNC de la demande d'agrément provisoire.

III. NATURE DES DÉPENSES ÉLIGIBLES

1854-2

Pour le calcul du crédit d'impôt, seules sont retenues les dépenses correspondant à des opérations effectuées en France, dans un autre Etat membre de l'Union européenne, ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. Ces dépenses ne peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt jeux vidéo que si elles constituent des charges déductibles du résultat imposable dans les conditions de droit commun.

Entrent dans la base de calcul du crédit d'impôt :

- les dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la création du jeu vidéo éligible ;

- les rémunérations versées aux auteurs au sens de l'article L. 113-1 du code de la propriété intellectuelle, ayant participé à la création du jeu vidéo éligible, en application d'un contrat de cession de droits d'exploitation ainsi que les charges sociales afférentes, dans la mesure où elles correspondent à des cotisations sociales obligatoires ;

- les dépenses de personnel relatives aux salariés de l'entreprise directement affectés à la création du jeu vidéo éligible ainsi que les charges sociales afférentes, dans la mesure où elles correspondent à des cotisations sociales obligatoires ;

- les autres dépenses de fonctionnement, pour leur quote-part affectée à l'activité création du jeu vidéo éligible. Ces dépenses comprennent les achats de matières, fournitures et matériels, les loyers des immeubles, les frais d'entretien et de réparation afférents à ces immeubles, les frais de voyage et de déplacement, les frais de documentation technique et les frais postaux et de communication électronique ;

- les dépenses engagées pour la création d'un jeu vidéo répondant aux conditions prévues au III de l'article 220 *terdecies* du CGI confiées à une autre entreprise ou un autre organisme, dans la limite d'un million d'euros par exercice.

B. DÉTERMINATION DU CRÉDIT D'IMPÔT

I. DÉDUCTION DES SUBVENTIONS PUBLIQUES

1854-3

Conformément au V de l'article 220 *terdecies* du CGI, les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au bénéfice du crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit d'impôt.

II. TAUX DU CRÉDIT D'IMPÔT

- 1854-4** Le taux du crédit d'impôt jeux vidéo est égal à **20 %** des dépenses éligibles engagées au cours de l'exercice au titre duquel le crédit d'impôt est calculé.

III. PLAFONNEMENT DU CRÉDIT D'IMPÔT

- 1854-5** En application du VI de l'article 220 *terdecies* du CGI, le crédit d'impôt est plafonné à 3 millions d'euros par entreprise et par exercice. Lorsque l'exercice est d'une durée inférieure ou supérieure à douze mois, le montant du plafond est diminué ou augmenté dans les mêmes proportions que la durée de l'exercice.

C. UTILISATION DU CRÉDIT D'IMPÔT**I. IMPUTATION SUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS**

- 1854-6** Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel l'entreprise a exposé les dépenses. Ce crédit d'impôt s'impute après les prélèvements non libératoires et les crédits d'impôt non restituables. Il ne constitue pas un produit imposable.

Le crédit d'impôt jeux vidéo ne peut être utilisé pour le paiement des contributions calculées sur l'impôt sur les sociétés. De même, ce crédit d'impôt ne peut être utilisé pour acquitter ni l'imposition forfaitaire annuelle, ni un rappel d'impôt sur les sociétés qui se rapporterait à des exercices clos avant la clôture de l'exercice au titre duquel il a été obtenu.

II. RESTITUTION IMMÉDIATE DE LA FRACTION DE CRÉDIT D'IMPÔT NON IMPUTÉE

- 1854-7** Lorsque le montant du crédit d'impôt déterminé au titre d'un exercice excède le montant de l'impôt sur les sociétés dû au titre du même exercice, l'excédent non imputé est restitué.

L'excédent de crédit d'impôt constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'État d'un montant égal. Cette créance est inaliénable et incessible, sauf dans les conditions prévues par les articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier.

III. TRANSFERT

- 1854-8** En cas d'opération de fusion, scission ou d'apport partiel d'actif en cours de réalisation d'un jeu vidéo, le bénéfice du crédit d'impôt afférent au jeu vidéo concerné est transféré à la société absorbante ou bénéficiaire des apports dès lors que cette dernière assume, à la suite de cette opération, les fonctions d'entreprise de création de jeux vidéo et engage les dépenses éligibles au crédit d'impôt jeux vidéo afférentes à la création du jeu vidéo éligible en cours de réalisation, dans les conditions définies à l'article 220 *terdecies* du CGI.

IV. REVERSEMENT PAR L'ENTREPRISE DU CRÉDIT D'IMPÔT INDUMENT PERCU

- 1854-9** En application de l'article 220 X du CGI, si le jeu vidéo pour lequel le bénéfice du crédit d'impôt est demandé n'obtient pas l'agrément définitif du CNC dans un délai de trente-six mois à compter de l'agrément provisoire obtenu pour le même jeu vidéo, l'entreprise doit reverser le crédit d'impôt dont elle a bénéficié.

D. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

- 1854-10** Les entreprises non-membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI ainsi que les sociétés mères de tels groupes doivent déposer, auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés, la déclaration spéciale n° 2079-VIDEO-SD avec le relevé de solde de l'impôt sur les sociétés (imprimé n° 2572) et l'annexe à ce relevé de solde (n° 2572-A) qui permet de déterminer les créances de crédit d'impôt constatées au cours de l'exercice.

Dans l'hypothèse où l'entreprise crée plusieurs jeux vidéo ouvrant chacun droit au crédit d'impôt au titre du même exercice, elle doit également déposer une déclaration récapitulative n° 2079-VDO-R-SD, selon les mêmes modalités que pour la déclaration n° 2079-VIDEO-SD. Ces déclarations sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique « recherche de formulaires ». Une copie de la déclaration spéciale est adressée dans le même délai au CNC.

chapitre 18

taxe perçue pour la Région Guyane

(CGI, art. 1599 *quinquies* B ; Ann. II, art. 318 B à 318 D ; Ann. IV, art. 155 *bis* A ; BOI-TFP-GUF)

- 1855** Il est perçu chaque année au profit de la région et de l'organisme mentionnés au n° 1855-4 une taxe due par les concessionnaires de mines d'or, les amodiataires des concessions de mines d'or et par les titulaires de permis et d'autorisations d'exploitation de mines d'or exploitées en Guyane. Ces dispositions s'appliquent aux extractions d'or réalisées à compter du **1^{er} janvier 2009**.
- 1855-1** La taxe est assise sur la masse nette de l'or extrait par les personnes mentionnées ci-dessus l'année précédant celle au titre de laquelle la taxe est due. Le tarif par kilogramme d'or extrait est fixé chaque année par arrêté des ministres chargés des mines, de l'intérieur et de l'économie dans les limites suivantes :
- 1° Pour la taxe due par les entreprises entrant dans la catégorie des petites et moyennes entreprises telles que définies par l'annexe 1 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), le tarif ne peut être supérieur à 1 % du cours moyen annuel de l'or constaté sur le marché de l'or de Londres (London Bullion Market) l'année précédant celle au titre de laquelle la taxe est due sans toutefois être inférieur à 40 euros ;
- 2° Pour la taxe due par les autres entreprises, le tarif ne peut être supérieur à 2 % du cours moyen annuel de l'or constaté sur le marché de l'or de Londres (London Bullion Market) l'année précédant celle au titre de laquelle la taxe est due sans toutefois être inférieur à 80 euros.
- 1855-2** Les redevables peuvent déduire de la taxe le montant des investissements réalisés l'année précédant celle de l'imposition pour la réduction des impacts de l'exploitation de l'or sur l'environnement, dans la double limite de 45 % du montant de la taxe et de **5 000 euros**.
- 1855-3** Les redevables adressent chaque année avant le 1^{er} mars aux services de l'Etat chargés des mines une déclaration indiquant les concessions, amodiations de concession et permis et autorisations d'exploitation dont ils ont disposé au cours de l'année précédente, ainsi que les noms des communes sous le territoire desquelles ont fonctionné lesdites exploitations. La taxe est établie pour chaque titre minier délivré dans la commune du lieu principal d'exploitation.
- Cette déclaration fait ressortir, pour chaque exploitation et pour l'ensemble de l'année, la masse nette de l'or extrait. Les services de l'Etat chargés des mines, après avoir vérifié la déclaration, transmettent à la direction des services fiscaux, pour chaque exploitation, les éléments nécessaires au calcul de la taxe.
- La taxe est établie par voie de rôle et recouvrée comme en matière de contributions directes. Il en va de même pour la présentation, l'instruction et le jugement des réclamations.
- 1855-4** La taxe due par les petites et moyennes entreprises définies au 1° du n° 1855-1 est affectée à la région de Guyane et, à compter de la création de l'organisme chargé de l'inventaire, de la valorisation et de la conservation de la biodiversité en Guyane, pour moitié à la région et pour moitié à cet organisme. La taxe versée par les autres entreprises est affectée à la région de Guyane et, à compter de la création dudit organisme, à hauteur des trois quarts du montant à la région de Guyane et à hauteur du quart du montant à cet organisme.
- 1855-5** Les modalités de détermination de la masse nette de l'or extrait et la nature des investissements réalisés en faveur de la réduction des impacts de l'exploitation de l'or sur l'environnement qui peuvent être déduits de la taxe sont définis par les articles 318 B à 318 D nouveaux de l'annexe II au CGI.
- L'article 155 *bis* A de l'annexe IV au CGI modifié par l'arrêté du 29 novembre 2012 fixe les tarifs de la taxe minière sur l'or en Guyane pour l'année 2012.

titre 2

dispositions de caractère conjoncturel

chapitre premier

exonération des bénéfices réalisés par les sociétés créées dans les zones d'entreprises

(CGI, art. 208 *quinquies*)

1860

Afin de favoriser la création d'emplois dans certaines zones, des exonérations temporaires ont été accordées, sous certaines conditions, à des entreprises nouvelles qui s'y sont installées. Ces zones ont été créées par décret en Conseil d'État à raison d'une pour chacun des trois **bassins d'emploi** de Dunkerque (décret du 13 février 1987 modifié par les décrets du 20 avril 1988, *JO* du 21, et du 27 août 1990, *JO* du 31), d'Aubagne-La Ciotat (décret du 13 février 1987, *JO* du 15) et de Toulon-La Seyne (décret n° 87-536 du 15 juillet 1987, *JO* du 16 modifié par le décret n° 88-388 du 20 avril 1988, *JO* du 21 et par le décret n° 92-146 du 12 février 1992, *JO* du 18). Les entreprises implantées dans ces zones ont été exonérées d'impôt sur les sociétés et d'imposition forfaitaire annuelle jusqu'au terme du cent vingtième mois suivant leur création.

En ce qui concerne ce dispositif, il convient de se reporter aux paragraphes 1850 et suivants de l'édition 2008 du précis de fiscalité.

1861

1863

chapitre 2

déduction au titre des investissements réalisés par les entreprises dans les DOM et autres collectivités françaises d'outre-mer

(CGI, art. 217 *undecies* et 217 *duodecies* ; Ann. II, art. 140 *quater* à art. 140 *quaterdecies* ; BOI-IS-GEO)

A. ENTREPRISES BÉNÉFICIAIRES DE LA DÉDUCTION

I. L'ENTREPRISE DOIT ÊTRE SOUMISE A L'IMPOT SUR LES SOCIETES

1864

La déduction prévue à l'article 217 *undecies* du CGI est réservée aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, qui réalisent, c'est-à-dire acquièrent, créent ou prennent en crédit-bail, des investissements productifs (cf. BOI-IS-GEO-10-30).

Remarque : la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *undecies* B-I du CGI s'applique, sous certaines conditions, aux investissements productifs réalisés outre-mer par les exploitants ou associés d'entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ainsi que, pour les investissements réalisés à compter du 1^{er} janvier 2009, aux sociétés soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés dont les actions sont détenues intégralement et directement par des contribuables, personnes physiques, domiciliés en France (cf. FP, n^{os} 109-10 et s.).

II. ENTREPRISE ASSOCIEE D'UNE SOCIETE SOUMISE AU REGIME D'IMPOSITION PREVU A L'ARTICLE 8 DU CGI OU MEMBRE D'UN GROUPEMENT MENTIONNE AUX ARTICLES 239 QUATER OU 239 QUATER C DU CGI

1864-1

La déduction prévue au I de l'article 217 *undecies* du CGI est accordée aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, qui sont associées d'une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8, à l'exclusion des sociétés en participation (à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011), ou membres d'un groupement mentionné aux articles 239 *quater* ou 239 *quater* C, réalisant des investissements productifs.

Dans ce cas, la déduction est pratiquée par les associés ou membres dans une proportion correspondant à leurs droits aux résultats de la société ou du groupement en cause.

Sont donc seuls susceptibles de bénéficier de la déduction les associés ou membres présents à la date de clôture de l'exercice au titre duquel l'investissement a été réalisé.

Pour les investissements réalisés à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi de programme pour l'outre-mer, les parts des sociétés ou groupements doivent être détenues directement par des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés.

Lorsque ces sociétés ou groupements ont par ailleurs des associés ou membres personnes physiques, soumis à l'impôt sur le revenu ces derniers peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt dans les conditions prévues à l'article 199 *undecies* B du CGI (cf. FP, n^{os} 109-10 et suiv.).

III. CAS PARTICULIER : ENTREPRISE METTANT L'INVESTISSEMENT A DISPOSITION D'UNE ENTREPRISE EXPLOITANTE

1864-2

La déduction prévue au I de l'article 217 *undecies* s'applique aux investissements productifs mis à la disposition d'une entreprise exploitante outre-mer dans le cadre d'un contrat de location si les conditions suivantes sont cumulativement remplies (CGI, art. 217 *undecies*-I, 14^{ème} à 18^{ème} alinéas) :

- le bien doit être mis à la disposition d'une entreprise dans le cadre d'un contrat de location ne prévoyant aucune prestation annexe, autre que celles strictement accessoires et nécessaires à la mise à disposition du bien, **d'une durée au moins égale à cinq ans** ou à la durée normale d'utilisation du bien si elle est inférieure à ce délai ;

- le contrat de location doit revêtir un caractère commercial ;

- l'entreprise locataire aurait pu bénéficier de la déduction fiscale si, imposable en France¹ à l'impôt sur les sociétés en son nom propre ou au nom de ses associés ou membres, elle avait acquis directement le bien. Si l'entreprise locataire est un entrepreneur individuel ou une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 ou un groupement mentionné aux articles 239 *quater* ou 239 *quater* C dont les associés ou membres sont soumis à l'impôt sur le revenu, l'investissement ouvre droit à l'aide fiscale si l'entreprise locataire ou, le cas échéant, ses associés ou membres, imposable(s) en France¹, avait(ent) pu, en cas d'acquisition directe du bien, bénéficier de la réduction d'impôt prévue au I de l'article 199 *undecies* B du CGI ;

- l'entreprise propriétaire de l'investissement a son siège en France métropolitaine ou dans un département d'outre-mer² ;

- enfin, le bailleur est tenu de rétrocéder à l'entreprise exploitante au moins les trois quarts du montant de l'avantage fiscal global obtenu au moyen du montage juridique et financier mis en place.

Si l'une des conditions énumérées ci-dessus cesse d'être respectée dans le délai mentionné au 1^{er} tiret, les sommes déduites sont rapportées au résultat imposable de l'entreprise propriétaire de l'investissement au titre de l'exercice au cours duquel cet événement se réalise.

1. Sont donc dans le champ du dispositif, les entreprises situées dans les collectivités d'outre-mer qui disposent de l'autonomie fiscale en application des règles de territorialité de l'impôt et des conventions bilatérales conclues avec la métropole.

2. Cette condition n'emporte pas de conséquences sur le lieu d'imposition des revenus de l'activité de location.

L'article 17 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 prévoit que, pour les investissements réalisés à compter du 28 mai 2009 (à l'exception des investissements pour l'agrément desquels une demande est parvenue à l'administration avant cette date), les sommes déduites ne sont pas rapportées lorsque, en cas de défaillance de l'entreprise locataire, les biens ayant ouvert droit à déduction sont donnés en location à une nouvelle entreprise, qui s'engage à les maintenir dans l'activité pour laquelle ils ont été acquis ou créés pendant la fraction du délai de cinq ans restant à courir, sous réserve que la condition mentionnée au dernier tiret ci-dessus demeure vérifiée.

Pour les investissements réalisés à compter du 28 mai 2009 (à l'exception des investissements pour l'agrément desquels une demande est parvenue à l'administration avant cette date) dont la durée normale d'utilisation est au moins égale à **sept ans**, l'ensemble des dispositions mentionnées ci-dessus sont applicables lorsque l'entreprise locataire prend l'engagement d'utiliser effectivement pendant sept ans au moins ces investissements dans le cadre de l'activité pour laquelle ils ont été acquis ou créés.

En ce qui concerne les obligations déclaratives des personnes morales qui réalisent, en vue de les donner en location, des investissements productifs bénéficiant de l'article 217 *undecies* du CGI, obligations prévues à l'article 242 *sexies* du CGI, cf. FP, n° 927-2.

En ce qui concerne la déclaration des opérations réalisées par les entreprises exerçant l'activité professionnelle consistant à obtenir pour autrui les avantages fiscaux prévus par les articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 199 *undecies* C, 217 *undecies* ou 217 *duodecies* du CGI, déclaration prévue à l'article 242 *septies* du CGI, cf. FP, n° 927-3.

B. NATURE DES INVESTISSEMENTS OUVRANT DROIT A DEDUCTION

I. INVESTISSEMENTS PRODUCTIFS

1865

Les **investissements productifs** dont l'acquisition, la création ou la prise en crédit-bail est susceptible d'ouvrir droit à déduction, s'entendent des immobilisations corporelles, neuves et amortissables affectées aux activités éligibles ainsi que des travaux de rénovation et de réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de village de vacances classés et des logiciels nécessaires à l'utilisation des investissements éligibles lorsque ces travaux et logiciels constituent des éléments de l'actif immobilisé.

La notion même d'investissement productif implique l'acquisition ou la création de moyens d'exploitation, permanents ou durables, capables de fonctionner de manière autonome.

La société ou le groupement qui inscrit l'investissement productif à l'actif de son bilan doit en avoir la propriété pleine et entière **ce qui exclut du dispositif les investissements dont le droit de propriété est démembré**.

Par ailleurs, l'article 36 de la loi de finances pour 2011 exclut du dispositif, à compter du 29 septembre 2010, **les investissements portant sur des installations de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil**.

1865-1

1. Immobilisations corporelles, neuves, amortissables

Les immobilisations dont l'acquisition ou la création est susceptible d'ouvrir droit à déduction s'entendent des **biens amortissables** selon le mode linéaire ou dégressif. Les immobilisations non amortissables n'ouvrent pas droit à déduction. Toutefois, il est admis que le prix de revient, hors TVA déductible, des terrains d'assiette des bâtiments et des terrains formant une dépendance indispensable et immédiate de ces constructions au sens de l'article 1381-4° du CGI soient compris dans le prix de revient de constructions ouvrant droit à l'aide

Doit être considéré comme **neuf** un bien qui vient d'être fabriqué ou construit et qui n'a pas encore été utilisé. En règle générale, les biens neufs doivent donc être achetés directement à des fabricants ou des commerçants revendeurs. Ils peuvent également être construits par l'entreprise elle-même.

1865-2

2. Travaux de rénovation et de réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de village de vacances classés.

Les travaux de rénovation et de réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de village de vacances classés préexistants **qui constituent des éléments de l'actif immobilisé** sont éligibles à l'aide fiscale.

Ces travaux de rénovation et de réhabilitation doivent concerner exclusivement des hôtels, des résidences de tourisme ou des villages de vacances classés ou être effectués en vue d'obtenir le classement.

Les travaux de rénovation s'entendent de ceux qui impliquent la reprise totale ou de l'essentiel des structures intérieures d'un immeuble ou qui sont destinés à doter les bâtiments des normes actuelles de confort lorsque ces travaux constituent des éléments de l'actif immobilisé.

Les travaux de réhabilitation peuvent intervenir ou non sur le gros œuvre.

1865-3 3. Logiciels

Pour être éligibles, les logiciels doivent être nécessaires à l'utilisation des investissements éligibles à l'aide fiscale et constituer des éléments de l'actif immobilisé.

Sont donc exclus, les logiciels nécessaires à l'utilisation de biens d'occasion ou d'autres immobilisations incorporelles ainsi que les logiciels nécessaires à l'utilisation d'investissements affectés à une activité n'ouvrant pas droit à la déduction fiscale.

1865-5 4. Equipements et opérations de pose de câbles sous-marins de communication ou de câbles de secours visés à l'article 199 *undecies* B-I ter (loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, art. 17)

Pour les investissements réalisés à compter du 28 mai 2009, la déduction s'applique aux investissements mentionnés au premier alinéa du I *ter* de l'article 199 *undecies* B à hauteur de la moitié de leur coût de revient, hors taxes et hors frais de toute nature, notamment les commissions d'acquisition, à l'exception des frais de transport, diminuée du montant des subventions publiques accordées pour leur financement, lorsque les conditions prévues à ce même I *ter* sont satisfaites. Pour les équipements et opérations de pose de câble de secours mentionnés au dernier alinéa de ce même I *ter*, la déduction s'applique aux investissements à hauteur du quart de leur coût de revient, sous réserve du respect des conditions prévues à la phrase précédente. Le montant de l'aide fiscale peut être réduit de moitié au plus, compte tenu du besoin de financement de la société exploitante pour la réalisation de ce projet et de l'impact de l'aide sur les tarifs.

II. SOUSCRIPTIONS AU CAPITAL DES SOCIETES

1866 Les conditions de déductibilité des souscriptions au capital de sociétés sont exposées au BOI-IS-GEO-10-30-20-20, sous réserve des précisions suivantes.

Les secteurs d'activité éligibles à la déduction prévue au II de l'article 217 *undecies* sont identiques à ceux qui ouvrent droit à la déduction directe pour investissements outre-mer (cf. ci-après n° 1867-2).

Les souscriptions au capital des sociétés concessionnaires sont, à compter de l'entrée en vigueur de la loi de programme pour l'outre-mer, soumises à l'agrément préalable du ministre chargé du budget dans les conditions de droit commun.

Il est rappelé que la valeur d'origine des éléments d'actif autres que ceux nécessaires à l'exercice de l'activité ouvrant droit à déduction ne doit pas excéder 10 % du montant total de l'actif brut de la société (CGI, ann. II, art. 140 *decies*).

III. SOUSCRIPTIONS AU CAPITAL DES SOCIETES EN DIFFICULTE

(CGI, art. 217-II bis)

1866-1 Ce régime spécial s'applique **sur agrément**. Il permet aux entreprises de déduire le montant des souscriptions au capital des entreprises en difficulté lorsque les conditions figurant au BOI-IS-GEO-10-30-20-20-§ 370 et suiv. sont satisfaites.

En toute hypothèse, les demandes d'aides sollicitées au titre de ce régime particulier doivent être préalablement notifiées à la Commission européenne pour approbation au regard des règles communautaires (décisions de la Commission européenne des 28 novembre 2001 et 11 novembre 2003).

C. AFFECTATION DES IMMOBILISATIONS

1867 Pour ouvrir droit à déduction, les investissements éligibles doivent être acquis, créés ou pris en crédit-bail par une entreprise, pour les besoins normaux de l'activité d'établissements situés dans les départements et les collectivités d'outre-mer et appartenant à un secteur éligible en application du I de l'article 199 *undecies* B du CGI.

Ces immobilisations doivent être affectées **directement et exclusivement** par l'entreprise à la **réalisation des opérations professionnelles de ces établissements**. Les biens mis, en tout ou partie, à la disposition des dirigeants ou de salariés ainsi que ceux acquis aux seules fins de placement ne remplissent pas cette condition.

Enfin, tout en posant le principe général d'éligibilité des activités agricoles et des activités commerciales, industrielles ou artisanales relevant de l'article 34 du CGI, le législateur a exclu de manière expresse un certain nombre de secteurs d'activités.

1867-1 1. Principe général : les activités agricoles et les activités commerciales, industrielles ou artisanales relevant de l'article 34 du CGI sont éligibles

Les investissements productifs doivent être réalisés outre-mer dans le cadre d'une entreprise exerçant une activité agricole ou une activité industrielle, commerciale ou artisanale relevant de l'article 34 du CGI.

Sont donc **exclus les activités non commerciales** au sens de l'article 92-1 du CGI ainsi que les **activités mentionnées à l'article 35** dudit code.

1867-2 2. Exceptions : les secteurs d'activité expressément exclus

Les secteurs d'activités exclus sont les suivants :

- commerce ;
- restauration, **à l'exception** des restaurants de tourisme classés, et des restaurants dont le dirigeant est titulaire du titre de maître-restaurateur mentionné à l'article 244 *quater* Q du CGI et qui ont été contrôlés dans le cadre de la délivrance de ce titre, mais **y compris** les cafés, débits de tabac et débits de boissons ;
- conseil et expertise ;
- recherche et développement ; toutefois, ce secteur cesse d'être exclu pour les investissements réalisés à compter du 28 mai 2009 (à l'exception des investissements pour l'agrément desquels une demande est parvenue à l'administration avant cette date) ;
- éducation, santé et action sociale ;
- banque, finance et assurance ;
- activités immobilières ; il est cependant rappelé que, conformément aux dispositions prévues au I et au II *ter* de l'article 217 *undecies* du CGI, l'acquisition ou la construction de logements neufs à usage locatif peut, sous certaines conditions, bénéficier de l'aide fiscale [s'agissant des plafonds de loyer et de ressources des locataires, cf. BOI-IR-RICI-80-10-20-20].
] ; l'acquisition ou la construction de logements neufs, loués dans le cadre d'un contrat de location-accession à des personnes physiques, peut également, si les conditions suivantes sont réunies, bénéficier de l'aide fiscale, pour les investissements réalisés à compter du 27 mai 2009 (CGI, art. 217 *undecies*-I bis) :
 - l'entreprise signe avec une personne physique, dans les six mois de l'achèvement de l'immeuble, ou de son acquisition si elle est postérieure, un contrat de location-accession dans les conditions prévues par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière ;
 - l'acquisition ou la construction de l'immeuble a été financée au moyen d'un prêt mentionné au I de l'article R. 331-76-5-1 du code de la construction et de l'habitation ;
 - les trois quarts de l'avantage en impôt procuré par la déduction pratiquée au titre de l'acquisition ou la construction de l'immeuble sont rétrocédés à la personne physique signataire du contrat mentionné au 1° sous forme de diminution de la redevance prévue à l'article 5 de la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 précitée et du prix de cession de l'immeuble (conformément aux dispositions de l'article 18 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, les dispositions de l'article 217 *undecies* - I *bis* visées ci-avant sont applicables à Mayotte, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna. Dans ces collectivités, la référence à la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière est remplacée par la référence à la réglementation applicable localement. La condition relative au financement par un prêt particulier n'est pas applicable).
- services fournis aux entreprises, **à l'exception** de la maintenance, des activités de nettoyage et de conditionnement à façon et des centres d'appel ;
- activités de loisirs, sportives et culturelles, **à l'exception**, d'une part, de celles qui s'intègrent directement et à titre principal à une activité hôtelière ou touristique et ne consistent pas en l'exploitation de jeux de hasard et d'argent et, d'autre part, de la production et de la diffusion audiovisuelles et cinématographiques ;
- activités associatives ;
- la navigation de croisière, les locations sans opérateur (**à l'exception** de la location de véhicules automobiles et de navires de plaisance), la réparation automobile, pour les investissements réalisés avant le 28 mai 2009 et ceux pour l'agrément desquels une demande est parvenue à l'administration avant cette même date ; pour les investissements réalisés à compter du 28 mai 2009, sont exclues la navigation de croisière, la réparation automobile, les locations

sans opérateurs, à l'exception de la location directe de navires de plaisance ou au profit des personnes physiques utilisant pour une durée n'excédant pas deux mois des véhicules automobiles mentionnés au premier alinéa de l'article 1010 du CGI ;

- activités postales

Cas particulier des activités mixtes : dans le cas où, dans un même établissement, une immobilisation est affectée à plusieurs activités dont certaines d'entre elles relèvent de secteurs exclus du champ d'application de la déduction prévue au I de l'article 217 *undecies* du CGI, la déduction ne peut être effectuée qu'à concurrence d'une partie de la valeur de cette immobilisation, qui est déterminée au prorata de son affectation aux activités des secteurs admis au bénéfice de la mesure.

1867-3. Les investissements nécessaires à l'exploitation d'une concession de service public local à caractère industriel et commercial.

Les investissements doivent être affectés à l'exploitation d'un service public local à caractère industriel et commercial et réalisés, à compter de l'entrée en vigueur de la loi de programme pour l'outre-mer, dans un secteur éligible.

1867-4. Localisation des investissements éligibles

Les dispositions de l'article 217 *undecies* s'appliquent aux investissements productifs neufs réalisés dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique et de la Réunion, à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Mayotte, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy, dans les îles Wallis et Futuna et les Terres australes et antarctiques françaises.

Précision : l'article 15 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer prévoit que les articles 217 *undecies* et 217 *duodecies* du CGI sont applicables aux investissements réalisés à compter du 1^{er} janvier 2010 à Mayotte, en Polynésie française, à Saint-Barthélemy, à Saint-Martin, à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Wallis-et-Futuna ainsi qu'en Nouvelle-Calédonie si la collectivité concernée est en mesure d'échanger avec l'Etat les informations utiles à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et que la collectivité de Wallis-et-Futuna transmet à l'Etat toute information utile en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

D. EXERCICE DU DROIT A DEDUCTION

I. SOUSCRIPTIONS AU CAPITAL DES SOCIETES

1868 Le montant de la déduction est égal aux sommes versées par le souscripteur qui comprennent le cas échéant le montant de la prime d'émission. Mais l'acquisition de droits de souscriptions n'ouvre pas droit à déduction.

A l'exclusion des souscriptions au capital des sociétés en difficulté, les souscriptions éligibles doivent être affectées par la société bénéficiaire à la réalisation d'investissements productifs.

La déduction est pratiquée au titre de l'exercice au cours duquel les fonds sont effectivement versés par le souscripteur.

En ce qui concerne l'obligation de conservation des titres et des biens, cf. BOI-IS-GEO-10-30-20-20-§ 240 et suiv.

II. INVESTISSEMENTS DIRECTS

1868-1. 1. Montant de la déduction

La valeur des immobilisations à retenir pour le calcul de la déduction correspond à leur prix de revient hors TVA récupérable pour lequel elles sont inscrites au bilan de l'entreprise propriétaire et qui sert de base au calcul des amortissements déductibles du résultat fiscal¹, **diminué de la fraction de ce prix de revient financé par une subvention publique**. Cette règle a une portée générale. Elle s'applique non seulement aux acquisitions ou aux créations de biens réalisés par l'entreprise utilisatrice, mais aussi pour les biens pris en crédit-bail² ou donnés en location.

Toutefois, l'article 17 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 prévoit que pour les investissements réalisés entre le 28 mai 2009 et le 31 décembre 2017 (à l'exception des investissements pour l'agrément desquels une demande est parvenue à l'administration avant le 28 mai 2009) :

1. S'agissant des voitures particulières, seule la fraction fiscalement amortissable en vertu de l'article 39-4 peut ouvrir droit à déduction.

2. Le prix de revient à retenir est alors le prix pour lequel le bien acquis par la société de crédit-bail est inscrit au bilan de cette société.

- la déduction est égale au montant, **hors taxes et hors frais de toute nature**, notamment les commissions d'acquisition, à l'exception des frais de transport, d'installation et de mise en service amortissables, des investissements productifs, **diminuée de la fraction de leur prix de revient financée par une subvention publique** ;

- pour les projets d'investissement comportant l'acquisition, l'installation ou l'exploitation d'équipements de production d'énergie renouvelable, le montant mentionné ci-dessus est pris en compte dans la limite d'un montant par watt installé fixé par arrêté conjoint des ministres chargés du budget, de l'énergie, de l'outre-mer et de l'industrie pour chaque type d'équipement. Ce montant prend en compte les coûts d'acquisition et d'installation directement liés à ces équipements ;

- la déduction s'applique aux investissements mentionnés au I *ter* de l'article 199 *undecies* B du CGI (équipements et opérations de poses de câbles sous-marin de communication ou de câbles de secours) à hauteur d'une fraction seulement du prix de revient (cf. n° 1865-5).

a. Investissements financés par un apport en capital ayant ouvert droit à avantage fiscal ou par l'intermédiaire d'une SOFIOM.

La déduction prévue au premier alinéa du I de l'article 217 *undecies* du CGI ne s'applique qu'à la fraction du prix de revient des investissements réalisés par les entreprises qui excède le montant des apports en capital ouvrant droit au profit de leurs associés aux déductions prévues au II de l'article 217 *undecies* et aux articles 199 *undecies* ou 199 *undecies* A et le montant des financements, apports en capital et prêts participatifs, apportées par les sociétés de financement (SOFIOM) définies au g du 2 de l'article 199 *undecies* A (deuxième alinéa du I de l'article 217 *undecies*). Cette règle est destinée à éviter qu'un même investissement ne bénéficie d'une double déduction.

b. Aides fiscales locales.

Les aides accordées par les collectivités d'outre-mer (y compris, à compter du 15 juillet 2007, Saint-Martin et Saint-Barthélemy) dans le cadre de leur compétence fiscale propre sont sans incidence pour la détermination du montant des dépenses éligibles retenues pour l'application de l'article 217 *undecies* (CGI, art 217 *duodecies*, 2^e alinéa).

1868-2 2. Date de réalisation

La déduction est opérée sur le résultat de l'exercice au cours duquel l'investissement est réalisé.

Toutefois, l'article 17 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 prévoit que pour les investissements réalisés entre le 28 mai 2009 et le 31 décembre 2017 (à l'exception des investissements pour l'agrément desquels une demande est parvenue à l'administration avant le 28 mai 2009), en cas d'acquisition d'un immeuble à construire ou de construction d'immeuble, la déduction est opérée sur le résultat de l'exercice au cours duquel les fondations sont achevées. Si l'immeuble n'est pas achevé dans les deux ans suivant la date de l'achèvement des fondations, la somme déduite est rapportée au résultat imposable au titre de l'exercice au cours duquel intervient le terme de ce délai.

E. PROCEDURE D'AGREMENT PREALABLE

(BOI-SJ-AGR-40)

I. CHAMP D'APPLICATION

1869

Certains investissements et certaines souscriptions ne peuvent ouvrir droit à déduction que s'ils ont reçu un **agrément préalable** du ministre chargé du Budget.

Il s'agit :

- des investissements qui concernent les secteurs des transports, de la navigation de plaisance, de l'agriculture, de la pêche maritime et de l'aquaculture, de l'industrie charbonnière et de la sidérurgie, de la construction navale, des fibres synthétiques, de l'industrie automobile ou concernant la rénovation et la réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de villages de vacances classés ou des entreprises en difficultés, ou qui sont nécessaires à l'exploitation d'une concession de service public local à caractère industriel et commercial ;

- des souscriptions au capital des sociétés en difficulté mentionnées au II *bis* de l'article 217 *undecies* ;

- des investissements dont le montant total par programme et par exercice est supérieur à **300 000 €** (ce montant est abaissé à **250 000 €** pour les investissements réalisés à compter du **1^{er} novembre 2009** [6^{ème} mois suivant la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2009-594 du

27 mai 2009] ; cf. art. 17 de la loi précitée], lorsqu'ils sont réalisés par une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 du CGI ou un groupement mentionné aux articles 239 *quater* ou 239 *quater* C du CGI ;

- des investissements et des souscriptions au capital dont le montant total par programme et par exercice est supérieur à **1 000 000 €**.

II. DISPENSE D'AGREMENT

1869-1 Les investissements mentionnés à l'article 217 *undecies*-I du CGI dont le montant total **n'excède pas 300 000 € par programme et par exercice (250 000 €** à compter du sixième mois suivant la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, soit à compter du **1^{er} novembre 2009**) sont dispensés d'agrément préalable lorsqu'ils sont réalisés par une entreprise qui exerce son activité dans les départements d'outre-mer depuis au moins deux ans dans l'un des secteurs éligibles à l'aide fiscale ou donnés en location à une telle entreprise. Toutefois, à compter du sixième mois suivant la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, soit à compter du **1^{er} novembre 2009**, cette disposition ne s'applique pas au secteur des transports, à l'exception des véhicules neufs de moins de sept places acquis par les entreprises de transports publics de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports lorsque les conditions de transport sont conformes à un tarif réglementaire.

III. CONDITIONS D'OCTROI DE L'AGREMENT

1869-2 Outre les conditions générales de droit commun prévues à l'article 217 *undecies*-I du CGI, les investissements doivent respecter les conditions suivantes :

- l'investissement doit présenter un intérêt économique pour la collectivité dans laquelle il est réalisé ;

- l'investissement ne doit pas porter atteinte aux intérêts fondamentaux de la nation, constituer une menace contre l'ordre public ou laisser présumer l'existence de blanchiment d'argent ;

- l'investissement doit poursuivre comme l'un de ses buts principaux la création ou le maintien d'emplois dans le département dans lequel il est réalisé ;

- l'investissement doit s'intégrer dans la politique d'aménagement du territoire, de l'environnement et du développement durable ;

- l'investissement doit garantir la protection des investisseurs et des tiers.

L'octroi de l'agrément est également subordonné au respect par les bénéficiaires directs ou indirects de leurs obligations fiscales et sociales et à l'engagement pris par ces mêmes bénéficiaires que puissent être vérifiées sur place les modalités de réalisation et d'exploitation de l'investissement aidé.

F. ARTICULATION DE LA DEDUCTION AVEC L'ABATTEMENT PREVU A L'ARTICLE 44 QUATERDECIES DU CGI

1870 Le montant de la déduction prévue par l'article 217 *undecies* du CGI n'est pas pris en compte pour le calcul de l'abattement prévu à l'article 44 *quaterdecies* du même code (CGI, art. 217 *undecies*-IV bis).

G. RESPECT DES OBLIGATIONS FISCALES ET SOCIALES

1870-1 Conformément au IV *ter* de l'article 217 *undecies*, la déduction prévue aux I, II, *II bis* ou II *ter* de l'article 217 *undecies* du CGI est subordonnée au respect par les sociétés réalisant l'investissement ou la souscription et, le cas échéant, les entreprises exploitantes, de leurs obligations fiscales et sociales et de l'obligation de dépôt de leurs comptes annuels selon les modalités prévues aux articles L. 232-21 à L. 232-23 du code de commerce à la date de réalisation de l'investissement ou de la souscription.

Sont considérés comme à jour de leurs obligations fiscales et sociales les employeurs qui, d'une part, ont souscrit et respectent un plan d'apurement des cotisations restant dues et, d'autre part, acquittent les cotisations en cours à leur date normale d'exigibilité.

Pour l'application du premier alinéa en Nouvelle-Calédonie et en Polynésie française, les références aux dispositions du code de commerce sont remplacées par les dispositions prévues par la réglementation applicable localement.

chapitre 3

Abattement sur les bénéfiques de certaines entreprises
provenant d'exploitations situées dans les zones
franches d'activités situées dans les DOM(CGI, art. 44 *quaterdecies* ; BOI-BIC-CHAMP)

1871 L'article 4 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer institue, sous certaines conditions, un abattement sur les bénéfiques des entreprises provenant d'exploitations situées en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique ou à La Réunion. Ce dispositif s'applique aux exercices clos à compter du **31 décembre 2008**. Il cesse de s'appliquer aux exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2018** (cf. BOI-BIC-CHAMP-80-10-80).

I. ENTREPRISES CONCERNEES

1871-1 Les bénéfiques des entreprises provenant d'exploitations situées en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique ou à La Réunion peuvent faire l'objet d'un abattement dans les conditions prévues aux n°s 1871-2 et 1871-3 lorsque ces entreprises respectent les conditions suivantes :

1°. Elles emploient **moins de deux cent cinquante salariés** et ont réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à **50 millions d'euros** ;

2°. L'activité principale de l'exploitation relève de l'un des secteurs d'activité éligibles à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *undecies* B du CGI ou correspond à l'une des activités suivantes : comptabilité, conseil aux entreprises, ingénierie ou études techniques à destination des entreprises ;

3° Elles sont soumises soit à un régime réel d'imposition, soit à l'un des régimes définis aux articles 50-0 et 102 *ter* du CGI.

Les conditions prévues aux 1° et 2° s'apprécient à la clôture de chaque exercice au titre duquel l'abattement prévu au premier alinéa est pratiqué. La condition prévue au 3° doit être satisfaite pour chaque exercice au titre duquel cet abattement est pratiqué.

II. MONTANT DE L'ABATTEMENT

1871-2 Les bénéfiques mentionnés au n° 1871-1, réalisés et déclarés selon les modalités prévues aux articles 50-0, 53 A, 72, 74 à 74 B, 96 à 100, 102 *ter* et 103 du CGI par les entreprises répondant aux conditions prévues au n° 1871-1, à l'exception des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actifs, font l'objet, **dans la limite de 150 000 €**, d'un abattement au titre de chaque exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2008.

Le taux de l'abattement est fixé à **50 %** au titre des exercices ouverts **entre le 1^{er} janvier 2008 et le 31 décembre 2014** et respectivement à **40 %, 35 % et 30 %** pour les exercices ouverts en **2015, 2016 et 2017**.

1871-3 La limite et le taux de l'abattement mentionné au n° 1871-2 sont majorés dans les cas suivants :

1°. Pour les bénéfiques provenant d'exploitations situées en Guyane, dans les îles des Saintes, à Marie- Galante, à La Désirade et dans les communes de La Réunion définies par l'article 2 du décret n° 78-690 du 23 juin 1978 portant création d'une zone spéciale d'action rurale dans le département de La Réunion ;

2°. Pour les bénéfiques provenant d'exploitations situées dans des communes de Guadeloupe ou de Martinique, dont la liste est fixée par décret et qui satisfont cumulativement aux trois critères suivants :

a) Elles sont classées en zone de montagne au sens de la loi n° 85-30 du 9 janvier 1985 relative au développement et à la protection de la montagne ;

b) Elles sont situées dans un arrondissement dont la densité de population, déterminée sur la base des populations légales en vigueur au 1^{er} janvier 2009, est inférieure à 270 habitants par kilomètre carré ;

c) Leur population, au sens de l'article L. 2334-2 du code général des collectivités territoriales, était inférieure à 10 000 habitants en 2008 ;

3° Pour les bénéfices provenant d'exploitations situées en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion et qui exercent leur activité principale dans l'un des secteurs suivants :

- a) Recherche et développement ;
- b) Technologies de l'information et de la communication ;
- c) Tourisme, y compris les activités de loisirs s'y rapportant ;
- d) Agro-nutrition ;
- e) Environnement ;
- f) Energies renouvelables ;

4° Pour les bénéfices des entreprises provenant d'exploitations situées en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion lorsque ces entreprises :

- a) Signent avec un organisme public de recherche ou une université, y compris étrangers, une convention, agréée par l'autorité administrative, portant sur un programme de recherche dans le cadre d'un projet de développement sur l'un ou plusieurs de ces territoires si les dépenses de recherche, définies aux a à g du II de l'article 244 *quater* B, engagées dans le cadre de cette convention représentent au moins 5 % des charges totales engagées par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel l'abattement est pratiqué ;
- b) Ou bénéficient du régime de transformation sous douane défini aux articles 130 à 136 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaire, à la condition qu'au moins un tiers du chiffre d'affaires de l'exploitation, au titre de l'exercice au cours duquel l'abattement est pratiqué, résulte d'opérations mettant en œuvre des marchandises ayant bénéficié de ce régime.

La limite de l'abattement est fixée à **300 000 €**. Le taux de l'abattement est fixé à **80 %** au titre des exercices ouverts entre le **1^{er} janvier 2008 et le 31 décembre 2014** et respectivement à **70 %, 60 % et 50 %** au titre des exercices ouverts en **2015, 2016 et 2017**.

Remarque : lorsque l'entreprise est **une société membre d'un groupe fiscal** mentionné à l'article 223 A, le bénéfice qui fait l'objet d'un abattement est celui déterminé comme si la société était imposée séparément, sans excéder celui déterminé dans les conditions du 4 de l'article 223-I. Pour l'ensemble des sociétés d'un même groupe, le montant cumulé des abattements ne peut excéder :

- 1° Ni le résultat d'ensemble du groupe ;
- 2° Ni le montant mentionné au premier alinéa du II de l'article 44 *quaterdecies* (**150 000 €**). Pour l'appréciation de cette condition, les abattements dont le montant est limité par le dernier alinéa du III de l'article 44 *quaterdecies* sont retenus pour la moitié de leur montant (CGI, art. 44 *quaterdecies-IV bis*).

1871-4 Par dérogation au n° 1871-3, pour les bénéfices provenant des exploitations situées dans les îles des Saintes, à Marie-Galante et à La Désirade, le taux de l'abattement mentionné au dernier alinéa du n° 1871-3 est porté à **100 %** pour les exercices ouverts entre le **31 décembre 2008 et le 31 décembre 2011**.

III. CONDITIONS D'APPLICATION DE L'ABATTEMENT

1871-5 Le bénéfice des abattements mentionnés aux n°s 1871-2 et 1871-3 est subordonné :

1°. A la réalisation de dépenses de formation professionnelle en faveur du personnel de l'exploitation au titre de l'exercice qui suit celui au cours duquel les bénéfices ont fait l'objet d'un abattement. Elles doivent être exposées en faveur des salariés ou des dirigeants en activité à la date de clôture de l'exercice de leur engagement. Pour les entreprises soumises aux obligations prévues aux articles 235 *ter* D et 235 *ter* KA du CGI, les dépenses retenues sont celles exposées en sus de ces obligations. Les entreprises peuvent s'acquitter de la présente obligation en réalisant les dépenses prévues à l'article L. 6331-19 du code du travail ;

2°. Au versement d'une contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes créé par la loi n° 2008-1249 du 1^{er} décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion, au titre de l'exercice qui suit celui au cours duquel les bénéfices ont fait l'objet d'un abattement.

Ce versement ne peut être inférieur à 20 % de l'ensemble constitué par les dépenses de formation professionnelle et la contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes.

A défaut de la réalisation de ces deux conditions, la quote-part exonérée est réintégrée au résultat imposable de l'exercice au cours duquel les dépenses auraient dû être exposées. Ces dépenses ne sont pas prises en compte pour l'application de l'article 244 *quater* M du CGI.

Ces deux obligations sont cumulatives. Elles doivent représenter ensemble au moins 5 % de la quote-part des bénéfices exonérée en application des abattements mentionnés aux n° 1871-2 et 1871-3 ci-dessus.

Les dispositions du n° 1871-5 ne sont pas applicables lorsque la quote-part des bénéfices exonérée est inférieure à **500 €**.

1871-6 Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, les abattements prévus aux n°s 1871-2 et 1871-3 se cumulent avec la déduction prévue à l'article 217 *undecies*. Ces régimes sont mis en œuvre dans l'ordre suivant : d'abord celui de l'article 44 *quaterdecies* (applicable après déduction des déficits reportables), puis celui de l'article 217 *undecies*.

Le cas échéant, les abattements prévus aux n°s 1871-2 et 1871-3 s'imputent sur les résultats des exploitations déclarés en application de l'article 53 A du CGI avant réintégration, en application du quatrième alinéa du n° 1871-5, de la quote-part des bénéfices exonérée au titre de l'exercice précédent.

La quote-part des bénéfices exonérée au titre d'un exercice, mentionnée au quatrième alinéa du n° 1871-5, s'entend du seul montant réel de l'abattement imputé en application du n° 1871-2 ou du n° 1871-3 au titre de cet exercice.

Les obligations déclaratives des entreprises sont fixées par l'article 49 ZB de l'annexe III au CGI. Le contribuable doit joindre à sa déclaration de résultat le formulaire n° 2082-SD.

L'allègement d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés prévu à l'article 44 *quaterdecies* du CGI n'est pas applicable lorsqu'une ou des déclarations de chiffre d'affaires se rapportant à l'exercice concerné n'ont pas été souscrites dans les délais et qu'il s'agit de la deuxième omission successive (CGI, art. 302 *nonies* complété par l'article 4 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009).

IV. OPTION POUR LE BENEFICE DE L'ABATTEMENT

1871-7 Lorsqu'elle répond aux conditions requises pour bénéficier du régime prévu aux articles 44 *sexies*, 44 *septies*, 44 *octies*, 44 *octies* A, 44 *nonies*, 44 *terdecies* ou 73 B du CGI et du régime prévu à l'article 44 *quaterdecies* du CGI, l'entreprise peut opter pour ce dernier régime dans les six mois qui suivent la publication de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer, si elle exerce déjà son activité ou, dans le cas contraire, dans les six mois suivant celui du début d'activité. L'option est irrévocable et emporte renonciation définitive aux autres régimes. Lorsque l'entreprise n'exerce pas cette option dans ce délai, elle bénéficie de plein droit, au terme de la période d'application de l'un de ces autres régimes dont elle bénéficiait, du régime prévu au présent article pour la période restant à courir jusqu'à son terme et selon les modalités qui la régissent.

Chapitre 4

Exonération des bénéfices réalisés dans les zones de revitalisation rurale

(CGI, art. 44 *quindecies* ; BOI-BIC-CHAMP)

1872 Dans les zones de revitalisation rurale¹ mentionnées à l'article 1465 A du CGI, les entreprises qui sont **créées ou reprises entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2013**, soumises de plein droit ou sur option à un régime réel d'imposition de leurs résultats et qui exercent une activité industrielle, commerciale, artisanale au sens de l'article 34 ou professionnelle au sens du 1 de l'article 92, **sont exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés** à raison des bénéfices réalisés, à l'exclusion des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actif, jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois suivant celui de leur création ou de leur reprise et déclarés selon les modalités prévues à l'article 53 A du CGI (cf. BOI-BIC-CHAMP-80-10-70).

1. Le décret n° 2005-1435 du 21 novembre 2005 [JO du 22 novembre 2005] précise les critères et seuils visant à déterminer le périmètre des zones de revitalisation rurale ; l'arrêté du 9 avril 2009 (JO du 11 avril 2009), complété par l'arrêté du 30 décembre 2010 et par l'arrêté du 4 décembre 2012 fixe le classement des communes en zone de revitalisation rurale.

Les bénéficiaires ne sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés que pour le quart, la moitié ou les trois quarts de leur montant selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours de la première, de la deuxième ou de la troisième période de douze mois suivant cette période d'exonération.

1872-1

Pour bénéficier de cette exonération, l'entreprise doit répondre aux conditions suivantes :

- a) Le siège social de l'entreprise ainsi que l'ensemble de son activité et de ses moyens d'exploitation sont implantés dans les zones mentionnées au I. Lorsqu'une entreprise exerce une activité non sédentaire, réalisée en partie en dehors des zones précitées, la condition d'implantation est réputée satisfaite dès lors qu'elle réalise au plus 25 % de son chiffre d'affaires en dehors de ces zones. Au-delà de 25 %, les bénéfices réalisés sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun en proportion du chiffre d'affaires réalisé en dehors des zones déjà citées. Cette condition de chiffre d'affaires s'apprécie exercice par exercice ;
- b) L'entreprise emploie moins de dix salariés bénéficiant d'un contrat de travail à durée indéterminée ou d'une durée d'au moins six mois à la date de clôture du premier exercice et au cours de chaque exercice de la période d'application du présent article ; si l'effectif varie en cours d'exercice, il est calculé compte tenu de la durée de présence des salariés en cause pendant l'exercice ;
- c) L'entreprise n'exerce pas une activité bancaire, financière, d'assurances, de gestion ou de location d'immeubles, de pêche maritime ;
- d) Le capital de l'entreprise créée ou reprise n'est pas détenu, directement ou indirectement, pour plus de 50 % par d'autres sociétés ;
- e) L'entreprise n'est pas créée dans le cadre d'une extension d'activités préexistantes. L'existence d'un contrat, quelle qu'en soit la dénomination, ayant pour objet d'organiser un partenariat caractérise l'extension d'une activité préexistante lorsque l'entreprise créée ou reprenant l'activité bénéficie de l'assistance de ce partenaire, notamment en matière d'utilisation d'une enseigne, d'un nom commercial, d'une marque ou d'un savoir-faire, de conditions d'approvisionnement, de modalités de gestion administrative, contentieuse, commerciale ou technique, dans des conditions telles que cette entreprise est placée dans une situation de dépendance.

1872-2

L'exonération ne s'applique pas aux créations et aux reprises d'activités dans les zones de revitalisation rurale mentionnées ci-avant consécutives au transfert d'une activité précédemment exercée par un contribuable ayant bénéficié, au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert, des dispositions des articles 44 *sexies*, 44 *sexies* A, 44 *septies*, 44 *octies*, 44 *octies* A, 44 *decies*, 44 *undecies*, 44 *duodecies*, 44 *terdecies*, 44 *quaterdecies* ou d'une prime d'aménagement du territoire.

L'exonération ne s'applique pas non plus dans les situations suivantes :

- si, à l'issue de l'opération de reprise ou de restructuration, le cédant, son conjoint, le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil, leurs ascendants et descendants, leurs frères et sœurs détiennent ensemble, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société, de la personne morale ou du groupement soit repris, soit bénéficiaire de l'opération de reprise ou de restructuration.
- le cédant s'entend de toute personne qui, avant l'opération de reprise ou de restructuration, soit détenait directement ou indirectement plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société, de la personne morale ou du groupement qui a fait l'objet de l'une de ces opérations, soit y exerçait, en droit ou en fait, la direction effective ;
- si l'entreprise individuelle a fait l'objet d'une opération de reprise ou de restructuration au profit du conjoint de l'entrepreneur individuel, du partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil, de leurs ascendants et descendants ou de leurs frères et sœurs.

1872-3

Lorsqu'elle répond aux conditions requises pour bénéficier des dispositions de l'un des régimes prévus aux articles 44 *sexies*, 44 *sexies* A, 44 *septies*, 44 *octies* A, 44 *duodecies*, 44 *terdecies*, 44 *quaterdecies* et du régime prévu au présent article, l'entreprise peut opter pour ce dernier régime dans les six mois suivant le début d'activité. L'option est irrévocable et emporte renonciation définitive aux autres régimes.

1872-4

Le bénéfice de l'exonération et de l'imposition partielle est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

L'exonération reste applicable pour sa durée restant à courir lorsque la commune d'implantation de l'entreprise sort de la liste des communes classées en zone de revitalisation rurale après la date de sa création ou de sa reprise.

1873

1874

chapitre 5

crédit d'impôt pour dépenses de recherche

(CGI, art. 244 *quater* B, 199 *ter* B et 220 B ; BOI-BIC-RICI)

1875 Pour accroître la compétitivité de l'appareil productif français, l'article 244 *quater* B du CGI a instauré un mécanisme d'incitation fiscale au développement de l'effort de recherche scientifique et technique des entreprises (cf. BOI-BIC-RICI-10-10).

I. CHAMP D'APPLICATION

1876 Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 *sexies*, 44 *sexies* A, 44 *septies*, 44 *octies*, 44 *octies* A, 44 *decies*, 44 *undecies*, 44 *duodecies*, 44 *terdecies* et 44 *quaterdecies* du CGI peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent au cours de l'année.

Pour bénéficier du régime du CIR, les entreprises doivent réaliser des opérations de recherche relevant d'au moins une des trois catégories suivantes (cf. BOI-BIC-RICI-10-10-20) :

- activités de recherche fondamentale,
- activités de recherche appliquée,
- activités de développement expérimental

L'article 71 de la loi de finances pour 2013 institue au sein du crédit d'impôt recherche, un crédit d'impôt « innovation » qui bénéficie aux entreprises répondant à la définition des micro, petites et moyennes entreprises au sens du droit de l'Union européenne, au titre des dépenses exposées dans le cadre de la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou d'installations pilotes de nouveaux produits.

II. CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT

1877 1. Dépenses prises en compte

Les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont :

a) les dotations aux amortissements des immobilisations affectées à la recherche. Seules les dotations aux amortissements correspondant à des biens créés ou acquis à l'état neuf affectés directement et exclusivement à des opérations de recherche sont à retenir.

Les dotations aux amortissements des immeubles acquis ou achevés à compter du 1^{er} janvier 1991, à l'exception des immeubles neufs dont le permis de construire a été délivré avant le 1^{er} janvier 1991, sont prises en compte dans la base du crédit d'impôt. Il est admis que les biens pris en location dans le cadre d'un contrat de crédit-bail soient assimilés à des immobilisations amortissables de l'entreprise ayant opté pour le crédit d'impôt. Dans ce cas, l'amortissement retenu comme dépense de recherche de l'entreprise locataire est égal à la dotation aux amortissements pratiqués par l'établissement de crédit-bail à raison des biens en cause. Les dotations aux amortissements des brevets acquis en vue de réaliser des opérations de recherche et de développement expérimental ouvrent droit au crédit d'impôt (CGI, art. 244 *quater* B-II-a).

a bis) En cas de sinistre touchant les immobilisations visées au a, **la dotation aux amortissements** correspondant à la différence entre l'indemnisation d'assurance et le coût de reconstruction et de remplacement.

b) les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche. Les dépenses de personnel, afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés aux opérations de recherche scientifique et technique, comprennent les rémunérations et leurs accessoires, ainsi que les charges sociales dans la mesure où celles-ci correspondent à des cotisations obligatoires. Lorsque ces dépenses se rapportent à des

personnes titulaires d'un doctorat ou d'un diplôme équivalent, elles sont prises en compte pour le double de leur montant pendant les vingt quatre premiers mois suivant leur premier recrutement à condition que le contrat de travail de ces personnes soit à durée indéterminée et que l'effectif salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente (CGI, art. 244 *quater* B-II-b ; ann III, art. 49 *septies* I-b ; RES N° 2009/36 complété par le RES N° 2010/06, RES N° 2009/53, N° 2010/59).

b bis) les rémunérations supplémentaires et justes prix mentionnés aux 1 et 2 de l'article L. 611-7 du code de la propriété intellectuelle, au profit des salariés auteurs d'une invention résultant d'opérations de recherche(CGI, art. 244 *quater* B-II-b bis).

c) les autres dépenses de fonctionnement. Ces dépenses, exposées dans les mêmes opérations, sont fixées forfaitairement à la somme de **75 %** des dotations aux amortissements mentionnés au a) et de **50 %** des dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche mentionnées à la première phrase du b et au b *bis* du II de l'article 244 *quater* B du CGI (dispositions applicables aux CIR calculés au titre des dépenses de recherche exposées à compter du 1^{er} janvier 2011). Ce pourcentage est fixé à **200 %** des dépenses de personnel qui se rapportent aux personnes titulaires d'un doctorat ou d'un diplôme équivalent pendant les vingt quatre premiers mois suivant leur premier recrutement, à condition que le contrat de travail de ces personnes soit à durée indéterminée et que l'effectif salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente (CGI, art. 244 *quater* B-II-c).

d) Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à :

- des organismes de recherche publics ;
- des établissements d'enseignement supérieur délivrant un diplôme conférant un grade de master ;
- des fondations de coopération scientifique agréées conformément au d *bis* ;
- des établissements publics de coopération scientifique ;
- des fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche agréées conformément à l'article 244 *quater* B-II-d *bis* ;
- pour les dépenses exposées à compter du **1^{er} janvier 2010**, des associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association ayant pour fondateur et membre l'un des organismes mentionnés aux 1° ou 2° du présent d ou des sociétés de capitaux dont le capital ou les droits de vote sont détenus pour plus de 50 % par l'un de ces mêmes organismes. **Ces associations et sociétés doivent être agréées** conformément à l'article 244 *quater* B-II-d *bis* et avoir conclu une convention en application de l'article L. 313-2 du code de la recherche ou de l'article L. 762-3 du code de l'éducation avec l'organisme précité. Les travaux de recherche doivent être réalisés au sein d'une ou plusieurs unités de recherche relevant de l'organisme mentionné aux 1° ou 2° du présent d ayant conclu la convention.

Ces dépenses sont retenues pour le double de leur montant, dans la limite de certains plafonds, à la condition qu'il n'existe pas de liens de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 du CGI entre l'entreprise qui bénéficie du crédit d'impôt et l'organisme, l'établissement ou la fondation (CGI, art. 244 *quater* B-II-d) ; pour l'application des dispositions relatives aux dépenses de recherche externalisées, les centres techniques exerçant une mission d'intérêt général sont assimilés à des organismes publics de recherche.

e) les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à des organismes de recherche privés agréés par le ministre chargé de la recherche, ou à des experts scientifiques ou techniques agréés dans les mêmes conditions (CGI, art. 244 *quater* B-II-d *bis* ; RES N° 2008/8). Pour les organismes de recherche établis dans un État membre de l'Union européenne, ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, l'agrément peut être délivré par le ministre français chargé de la recherche ou lorsqu'il existe un dispositif similaire dans le pays d'implantation de l'organisme auquel sont confiées les opérations de recherche, par l'entité compétente pour délivrer l'agrément équivalent à celui du crédit d'impôt recherche français ; Ces dépenses sont retenues dans la limite de trois fois le montant total des autres dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt, avant application des limites prévues au d *ter* du II de l'article 244 *quater* B (disposition applicable aux CIR calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2011).

Plafonnement des dépenses de recherche externalisées : les dépenses de recherche externalisées (cf. d et e ci-dessus) entrent dans la base du crédit d'impôt recherche dans la limite globale de **deux millions d'euros par an**. Cette limite est portée à **10 millions d'euros**, à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 du CGI entre l'entreprise qui bénéficie du crédit d'impôt et l'organisme ou l'entreprise sous-traitant. Ce plafond de **10 millions d'euros** est majoré de **deux**

millions d'euros à raison des dépenses correspondant aux opérations confiées aux organismes mentionnés au d ci-dessus (CGI, art. 244 *quater* B-II-d *ter*).

f) les frais de prise et de maintenance des brevets. Seuls les frais afférents aux titres de propriété industrielle protégeant les inventions sont pris en compte. Sont exclus ceux relatifs aux dessins, modèles et marques de fabrique. Ouvrent également droit au crédit d'impôt, les frais de prise et de maintenance des certificats d'obtention végétale (CGI, art. 244 *quater* B-II-e) ;

g) les frais de défense des brevets et des certificats d'obtention végétale ainsi que, dans la limite de 60 000 € par an, les primes et cotisations ou la part des primes et cotisations afférentes à des contrats d'assurance de protection juridique prévoyant la prise en charge des dépenses exposées, à l'exclusion de celles procédant d'une condamnation éventuelle, dans le cadre de litiges portant sur un brevet ou un certificat d'obtention végétale dont l'entreprise est titulaire (CGI, art. 244 *quater* B-II-e bis).

h) les dotations aux amortissements des brevets acquis en vue de réaliser des opérations de recherche et de développement expérimental. Ouvrent également droit au crédit d'impôt, les dotations aux amortissements des certificats d'obtention végétale (CGI, art. 244 *quater* B-II-f) ;

i) les dépenses de normalisation afférentes aux produits de l'entreprise, définies ci-dessous, sont retenues pour la moitié de leur montant :

- . les salaires et charges sociales afférent aux périodes pendant lesquelles les salariés participent aux réunions officielles de normalisation organisées par des organismes chargés d'élaborer les normes françaises, européennes ou mondiales ;

- . les autres dépenses exposées à raison de ces mêmes opérations qui sont prises en compte pour un montant forfaitaire égal à 30 % des salaires visés ci-dessus.

- . dans des conditions fixées par décret, les dépenses exposées par les chefs d'entreprise individuelle, les dirigeants de sociétés de personnes mentionnés au I de l'article 151 *nonies* et les mandataires sociaux pour leur participation aux réunions officielles de normalisation ; ces dépenses sont retenues pour leur montant réel mais plafonnées à 450 € par journée de participation (CGI, art. 244 *quater* B-II-g ; ann. III, art. 49 *septies* I bis).

j) les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections exposées par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir et définies comme suit (CGI, art. 244 *quater* B-II-h) :

- . les salaires et charges sociales

- . 2010, les dépenses de personnel) afférents aux stylistes et techniciens des bureaux de style directement et exclusivement chargés de la conception de nouveaux produits et aux ingénieurs et techniciens de production chargés de la réalisation de prototypes ou d'échantillons non vendus ;

- . les dotations aux amortissements des immobilisations¹ créées ou acquises à l'état neuf qui sont directement affectées à la conception des nouvelles collections ou à la réalisation de prototypes et d'échantillons non vendus ;

- . les autres dépenses de fonctionnement exposées à raison de ces mêmes opérations ; ces dépenses sont fixées forfaitairement à 75 % des dépenses de personnel mentionnées ci-dessus ;

- . les frais de dépôt des dessins et modèles afférents aux produits faisant partie des nouvelles collections.

- . les frais de défense des dessins et modèles, dans la limite de 60 000 € par an.

k) les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections confiée par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir à des stylistes ou bureaux de style agréés selon des modalités définies par décret (CGI, art. 244 *quater* B-II-i).

l) les dépenses de veille technologique exposées lors de la réalisation d'opérations de recherche, dans la limite de 60 000 € par an (CGI, art. 244 *quater* B-II-j).

Pour être éligibles au crédit d'impôt, les dépenses prévues aux a à j de l'article 244 *quater* B-II du CGI doivent être des dépenses retenues pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et, à l'exception des dépenses prévues aux e *bis* et j de l'article 244 *quater* B-II du CGI, correspondre à des opérations localisées au sein de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

1. Ces dépenses ne sont pas retenues pour le calcul du crédit d'impôt recherche lorsque les immobilisations concernées ont bénéficié du crédit d'impôt institué en faveur des entreprises créées dans les zones d'investissement privilégié des départements du Nord et du Pas-de-Calais (CGI, art. 220 *septies* ; cf. n^{os} 1946 et suiv.).

m) Dépenses exposées par les micro, petites et moyennes entreprises dans le cadre de la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou d'installations pilotes de nouveaux produits [crédit d'impôt « innovation »] (CGI, art. 244 quater B-II, k instauré par l'article 71 de la loi de finances pour 2013 ; dispositions applicables aux CIR calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2013 et des dotations aux amortissements des immobilisations, créées ou acquises à compter de cette même date).

Les dépenses exposées par les entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) et définies comme suit :

1° **Les dotations aux amortissements** des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou installations pilotes de nouveaux produits autres que les prototypes et installations pilotes mentionnés au a) ;

2° **Les dépenses de personnel** directement et exclusivement affecté à la réalisation des opérations mentionnées au 1° ;

3° **Les autres dépenses de fonctionnement** exposées à raison des opérations mentionnées au 1° ; ces dépenses sont fixées forfaitairement à la somme de **75 %** des dotations aux amortissements mentionnées au 1° et de **50 %** des dépenses de personnel mentionnées au 2° ;

4° **Les dotations aux amortissements, les frais de prise et de maintenance de brevets et de certificats d'obtention végétale ainsi que les frais de dépôt de dessins et modèles** relatifs aux opérations mentionnées au 1° ;

5° **Les frais de défense de brevets, de certificats d'obtention végétale, de dessins et modèles** relatifs aux opérations mentionnées au 1° ;

6° **Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations mentionnées au 1° confiées à des entreprises ou des bureaux d'études et d'ingénierie** agréés selon des modalités prévues par décret.

Les dépenses mentionnées aux 1° à 6° entrent dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche dans la limite globale de **400 000 €** par an.

Pour l'application du présent k, est considéré comme nouveau produit un bien corporel ou incorporel qui satisfait aux deux conditions cumulatives suivantes :

- il n'est pas encore mis à disposition sur le marché ;
- il se distingue des produits existants ou précédents par des performances supérieures sur le plan technique, de l'écoconception, de l'ergonomie ou de ses fonctionnalités.

Le prototype ou l'installation pilote d'un nouveau produit est un bien qui n'est pas destiné à être mis sur le marché mais à être utilisé comme modèle pour la réalisation d'un nouveau produit.

1878

2. Détermination du crédit d'impôt (RES N° 2009/55)

Le taux du crédit d'impôt est de **30 %** pour la fraction des dépenses de recherche inférieure ou égale à **100 millions d'euros** et de **5 %** pour la fraction des dépenses de recherche supérieure à ce montant.

Pour les dépenses mentionnées au k nouveau du II de l'article 244 quater B du CGI (Dépenses exposées par les micro, petites et moyennes entreprises dans le cadre de la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou d'installations pilotes de nouveaux produits), le taux du crédit d'impôt est de **20 %** (dispositions applicables aux CIR calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2013 ; loi de finances pour 2013, art. 71).

Par ailleurs, les taux majorés de **40 %** et **35 %** appliqués sous certaines conditions dans le cadre du régime général du crédit d'impôt recherche sont supprimés (dispositions applicables aux CIR calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2013 ; loi de finances pour 2013, art. 71).

Lorsque les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8 et 238 bis L du CGI ou groupements mentionnés aux articles 239 quater, 239 quater B et 239 quater C du même code ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, le crédit d'impôt peut, sous réserve des dispositions prévues au septième alinéa du I de l'article 199 ter B du CGI, être utilisé par les associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements.

Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit, qu'elles soient définitivement acquises par elles ou remboursables (RES N° 2005/93). Il en est de même des sommes reçues par les entreprises, organismes ou experts mentionnés au d, d bis ou au 6° du k du II de l'article 244 quater B du CGI (cf. n° 1877), pour le calcul de leur propre crédit d'impôt. Lorsque

ces subventions sont remboursables, elles sont ajoutées aux bases de calcul du crédit d'impôt de l'année au cours de laquelle elles sont remboursées à l'organisme qui les a versées (CGI, art. 244 *quater* B-III).

Pour le calcul du crédit d'impôt, le montant des dépenses exposées par les entreprises auprès de tiers au titre de prestations de conseil pour l'octroi du bénéfice du crédit d'impôt est déduit des bases de calcul de ce dernier à concurrence :

- a) Du montant des sommes rémunérant ces prestations fixé en proportion du montant du crédit d'impôt pouvant bénéficier à l'entreprise ;
- b) Du montant des dépenses ainsi exposées, autres que celles mentionnées au a ci-dessus, qui excède le plus élevé des deux montants suivants : soit la somme de **15 000 €** hors taxes, soit 5 % du total des dépenses hors taxes éligibles minoré des subventions publiques (disposition applicable aux CIR calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2011).

Le bénéfice de la fraction du crédit d'impôt qui résulte de la prise en compte des dépenses prévues au h et au i du II de l'article 244 *quater* B du CGI est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis*.

Pour l'application de cette disposition, les sociétés de personnes et groupements mentionnés aux articles 8, 238 *bis* L, 239 *quater*, 239 *quater* B et 239 *quater* C du CGI qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés doivent également respecter le règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, précité. La fraction du crédit d'impôt concernée peut être utilisée par les associés de ces sociétés ou les membres de ces groupements proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou groupements s'ils satisfont aux conditions d'application de ce même règlement et sous réserve qu'il s'agisse de redevables soumis à l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1^{er} *bis* du I de l'article 156 du CGI.

Le bénéfice de la fraction du crédit d'impôt qui résulte de la prise en compte des dépenses mentionnées au k nouveau du II de l'article 244 *quater* B du CGI est subordonné au respect des articles 30, 31, 33 et 34 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008.

III. UTILISATION DU CRÉDIT D'IMPÔT

(CGI, art. 199 *ter* B et 220 B)

1. Dispositions générales.

1879

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses de recherche prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été exposées. L'excédent de crédit d'impôt constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'État d'égal montant. Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période.

La créance est inaliénable et incessible, sauf dans les conditions prévues par les articles L 313-23 à L 313-35 du code monétaire et financier.

En cas de fusion ou opération assimilée intervenant au cours de la période de trois ans précédant l'année du remboursement, la fraction de la créance qui n'a pas encore été imputée par la société apporteuse est transférée à la société bénéficiaire de l'apport.

La fraction du crédit d'impôt recherche correspondant aux parts des personnes physiques autres que celles mentionnées au I de l'article 151 *nonies* du CGI n'est ni imputable ni restituable.

En ce qui concerne l'imputation du crédit d'impôt par la société mère d'un groupe cf. n° 1443-7.

1879-1

2. Remboursement immédiat des créances de crédit d'impôt recherche (CGI, art. 199 *ter* B).

La créance de CIR est immédiatement remboursable lorsqu'elle est constatée par l'une des entreprises suivantes :

a. **Les entreprises, autres que celles mentionnées au III de l'article 44 *sexies* du CGI, créées à compter du 1^{er} janvier 2004 et dont le capital est entièrement libéré et détenu de manière continue à 50 % au moins :**

- par des personnes physiques ;
- ou par une société dont le capital est détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques ;
- ou par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation ou des sociétés

unipersonnelles d'investissement à risque à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 entre les entreprises et ces dernières sociétés ou ces fonds.

Ces entreprises peuvent demander le remboursement immédiat de la créance constatée au titre de l'année de création. Il en est de même pour les créances constatées au titre des quatre années suivantes ;

b. Les entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaires. Ces entreprises peuvent demander le remboursement de leur créance non utilisée à compter de la date du jugement qui a ouvert ces procédures ;

Pour les créances de crédit d'impôt constatées à compter du **1^{er} janvier 2013**, la procédure de remboursement immédiat des créances de crédit d'impôt recherche est étendue aux entreprises ayant fait l'objet d'une **procédure de conciliation** (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 32).

c. Les jeunes entreprises innovantes mentionnées à l'article 44 *sexies*-0 A ;

d. Les entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

Les entreprises créées depuis moins de deux ans qui sollicitent le remboursement immédiat de la créance de crédit d'impôt pour dépenses de recherche doivent présenter à l'appui de leur demande les pièces justificatives attestant de la réalité des dépenses de recherche.

IV. OBLIGATIONS DECLARATIVES

1880 Les entreprises doivent souscrire une déclaration spéciale n° 2069-A.

Les entreprises qui engagent plus de 100 millions d'euros de dépenses de recherche éligibles joignent à leur déclaration de crédit d'impôt recherche un état décrivant la nature de leurs travaux de recherche en cours, l'état d'avancement de leurs programmes, les moyens matériels et humains, directs ou indirects, qui y sont consacrés et la localisation de ces moyens (CGI, art. 224 *quater* B-III *bis* ; disposition applicable aux CIR calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2011).

1881

1909

chapitre 6

mesures en faveur des entreprises créées ou réalisant des investissements en Corse

A. EXONÉRATION DES BÉNÉFICES RÉALISÉS PAR LES SOCIÉTÉS CRÉÉES EN CORSE

(CGI, art. 208 *sexies* ; ann. III, art. 46 *quater*)

1910 Les sociétés créées **après le 1^{er} janvier 1988 et avant le 1^{er} janvier 1999** dans les départements de la Corse ont pu bénéficier, sous certaines conditions, d'une exonération temporaire d'impôt sur les sociétés. En ce qui concerne ce dispositif, il convient de se reporter aux paragraphes 1910 et suivants de l'édition 2008 du précis de fiscalité.

1911

1914

B. EXONÉRATION DE BÉNÉFICE POUR LES SOCIÉTÉS CRÉANT DES ACTIVITÉS NOUVELLES EN CORSE

(CGI, art. 208 *quater* A ; ann. III, art. 46 *quater*-00 A ; 46 *quater*-00 A *bis* ; 46 *quater*-00 A *ter* et 46 *quater*-00 A *quater*)

1915 En vue de favoriser le développement économique et social de la Corse, les sociétés créant une activité nouvelle en Corse, **après le 1^{er} janvier 1991 et avant le 1^{er} janvier 1999**, ont pu

bénéficiaire, sur agrément, d'une exonération temporaire d'impôt sur les sociétés. En ce qui concerne ce dispositif, il convient de se reporter aux paragraphes 1910 et suivants de l'édition 2008 du précis de fiscalité.

1916

1919

C. CRÉATION D'UNE ZONE FRANCHE EN CORSE

(CGI, art. 44 *decies*)

1920

L'article 44 *decies* a prévu, sous certaines conditions, l'exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés des bénéfices réalisés par les entreprises qui exercent ou qui créent des activités en Corse avant le 31 décembre 2001.

En ce qui concerne ce dispositif, il convient de se reporter aux paragraphes 1920 et suivants de l'édition 2011 du précis de fiscalité.

1921

1923

D. CRÉDIT D'IMPÔT AU TITRE DES INVESTISSEMENTS RÉALISÉS PAR LES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES EN CORSE

(CGI, art. 244 *quater* E, 199 *ter* D et 220 D ; ; CGI, ann. III, art. 49 *septies* WB à 49 *septies* WH ; BOI-BIC-RICI-10-60-20-10)

1924

Les petites et moyennes entreprises relevant d'un régime réel d'imposition peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'un crédit d'impôt au titre de certains investissements réalisés **jusqu'au 31 décembre 2016** et exploités en Corse pour les besoins d'une activité industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole.

I. CONDITIONS D'APPLICATION

(CGI, art. 244 *quater* E-I)

1. Entreprises éligibles.

1924-1

Les investissements éligibles au crédit d'impôt pour investissement en Corse sont ceux réalisés par les petites et moyennes entreprises soumises à l'impôt sur le revenu selon un régime réel d'imposition ou à l'impôt sur les sociétés. Les petites et moyennes entreprises concernées sont celles qui ont employé moins de 250 salariés et ont soit réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 40 millions d'euros au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené le cas échéant à douze mois, en cours lors de la réalisation des investissements éligibles, soit un total de bilan inférieur à 27 millions d'euros.

a. Conditions tenant à l'effectif salarié de l'entreprise.

Le nombre de salariés est apprécié dans le cadre de l'entreprise, c'est à dire en tenant compte de l'ensemble des personnes titulaires d'un contrat de travail, quelles que soit leur fonction, l'activité à l'exploitation de laquelle ils participent et que leur lieu de travail soit ou non situé en Corse.

L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice ou de la période d'imposition en cours lors de la réalisation des investissements exigibles. Pour les sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI, l'effectif à prendre en compte s'entend de la somme des effectifs de chacune des sociétés membres de ce groupe.

b. Condition financière tenant au montant du chiffre d'affaires ou au total de bilan

La qualification de petite et moyenne entreprise au sens du dernier alinéa du 1° du I de l'article 244 *quater* E du CGI suppose que l'entreprise considérée ait réalisé au titre de l'exercice ou de la période d'imposition en cours lors de la réalisation de l'investissement un chiffre d'affaires inférieur à 40 millions d'euros ou disposé d'un total de bilan inférieur à 27 millions d'euros. Ces deux critères étant alternatifs, la condition est satisfaite si l'un de ces deux seuils est respecté.

c. Condition tenant à la libération et la composition du capital

Le capital des sociétés doit être entièrement libéré et être détenu de manière continue, pour 75 % au moins :

- par des personnes physiques ;

- ou par une ou plusieurs sociétés satisfaisant aux conditions tenant à l'effectif de l'entreprise et au chiffre d'affaires ou au total du bilan et dont le capital, entièrement libéré, est directement détenu pour au moins 75 % par des personnes physiques.

Pour l'appréciation de ce seuil, il n'est pas tenu compte des participations détenues par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional ou des sociétés financières d'innovation lorsqu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens de l'article 39-12 du CGI entre la société dont la composition du capital est examinée et ces dernières sociétés ou ces fonds (cf. n° 1233-1).

Pour les groupes de sociétés bénéficiant du régime de groupe prévu à l'article 223 A du CGI, le respect des conditions relatives à la libération et à la composition du capital s'apprécie au seul niveau de la société mère, redevable pour le groupe de l'impôt sur les sociétés. Il est rappelé qu'il appartient à la société qui se prévaut du bénéfice du crédit d'impôt de justifier du respect de ces conditions.

2. Investissements éligibles.

1924-2

Les investissements susceptibles d'ouvrir droit au crédit d'impôt pour investissement en Corse sont les biens d'équipement amortissables selon le mode dégressif, les agencements et installations de locaux commerciaux habituellement ouverts à la clientèle, les logiciels constitutifs d'éléments d'actif immobilisé nécessaires à l'utilisation de ces biens ainsi que les travaux de rénovation d'hôtel.

Ces investissements doivent, en outre, satisfaire aux conditions suivantes :

- être exploités en Corse pour les besoins d'une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale autre que celles exclues par le 1^o du I de l'article 244 *quater* E du CGI ;
- ne pas avoir pour objet le remplacement d'investissements déjà exploités en Corse pour les besoins de la même activité éligible ;
- être financés par l'entreprise sans aide publique pour 25 % au moins de leur montant ;
- être acquis, créés ou pris en crédit-bail entre le 1^{er} janvier 2002 et le 31 décembre 2016.

Il appartient à l'entreprise qui souhaite bénéficier du crédit d'impôt pour investissement en Corse de démontrer que l'investissement réalisé satisfait à l'ensemble de ces conditions.

3. Exercice d'une option ou obtention d'un agrément (CGI, art. 244 *quater*-E-II)

1924-3

Conformément au II de l'article 244 *quater* E du CGI, l'application du dispositif est subordonnée à une option expresse de l'entreprise. Celle-ci emporte renonciation définitive au bénéfice des régimes prévus aux articles 44 *sexies*, 44 *sexies* A, 208 *quater* A et 208 *sexies* du CGI.

A cet égard, il est rappelé que l'article 33 de la loi pour l'initiative économique (loi n° 2003-721 du 1^{er} août 2003) prévoit que l'option pour le crédit d'impôt pour investissement n'emporte pas renonciation au bénéfice du régime de la zone franche de Corse prévu à l'article 44 *decies* du CGI. Cette nouvelle mesure s'applique aux exercices clos à compter du 23 janvier 2002.

La mesure s'applique, en principe, de plein droit aux entreprises ayant exercé une telle option et satisfaisant aux conditions rappelées ci-dessus. Toutefois, en application du 4^o du I de l'article 244 *quater* E précité, les petites et moyennes entreprises en difficulté doivent solliciter un agrément préalable à la réalisation des investissements éligibles.

II. MODALITES D'APPLICATION

1. Détermination, plafonnement et utilisation du crédit d'impôt

a. Détermination du crédit d'impôt (CGI, art. 244 *quater* E-I)

1924-4

Le crédit d'impôt est égal à **20 %** du prix de revient hors taxes :

- des biens d'équipement amortissables selon le mode dégressif en vertu des 1 et 2 de l'article 39 A (cf. n° 1098 et suiv.) et des agencements et installations de locaux commerciaux habituellement ouverts à la clientèle créés ou acquis à l'état neuf ;
- des biens, agencements et installations visés ci-dessus pris en location, au cours de la période visée au n° 1924, auprès d'une société de crédit-bail régie par le chapitre V du titre I^{er} du livre V du code monétaire et financier ;
- des logiciels qui constituent des éléments de l'actif immobilisé et qui sont nécessaires à l'utilisation des investissements mentionnés aux deux tirets ci-dessus ;
- des travaux de rénovation d'hôtel.

Pour le calcul du crédit d'impôt, le prix de revient des investissements est diminué du montant des subventions publiques attribuées en vue de financer ces investissements.

Toutefois, le taux du crédit d'impôt est égal à **10 %** pour les crédits d'impôt calculés au titre des investissements réalisés à compter du **1^{er} janvier 2015**.

b. Plafonnement du crédit d'impôt (CGI, art. 244 quater E-V).

Le bénéficiaire du crédit d'impôt est subordonné au respect, pour les avantages octroyés à compter du **1^{er} janvier 2009**, de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

1924-5 **c. Utilisation du crédit d'impôt** (CGI, art. 199 ter D et 220 D)

1° Imputation du crédit d'impôt sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés.

1924-6 Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater E est imputé sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année au cours de laquelle les biens éligibles au dispositif sont acquis, créés ou loués. Lorsque les biens éligibles sont acquis, créés ou loués au titre d'un exercice ne coïncidant pas avec l'année civile, le crédit d'impôt correspondant est imputé sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année au cours de laquelle l'exercice est clos.

Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est utilisé pour le paiement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû au titre des neuf années suivantes.

2° Sort du crédit d'impôt non utilisé.

1924-7 Le solde non utilisé est remboursé à l'expiration de la période de neuf ans mentionnée au n° 1924-6 dans la limite de 50 % du crédit d'impôt initial et d'un montant de **300 000 euros**.

Toutefois, sur demande du redevable, le solde non utilisé peut être remboursé à compter de la cinquième année, dans la limite de 35 % du crédit d'impôt initial et d'un montant de **300 000 euros**.

La créance sur l'État correspondant au crédit d'impôt non utilisé est inaliénable et incessible sauf, pour les créances restant à imputer ou constatées à compter du 1^{er} janvier 2012, dans les cas et selon les conditions prévus aux articles L 313-23 à L 313-35 du code monétaire et financier. Elle n'est pas imposable.

Dans le cadre d'une opération mentionnée au deuxième alinéa du III de l'article 244 quater E (opérations placées sous les régimes prévus aux articles 41, 151 *octies*, 210 A ou 210 B du CGI), la fraction de la créance qui n'a pas encore été imputée est transférée au bénéficiaire de la transmission.

En cas de fusion ou d'opération assimilée bénéficiant du régime prévu à l'article 210 A et intervenant au cours de la période visée à la 2^{ème} phrase du n° 1924-6, la fraction de la créance qui n'a pas encore été imputée par la société absorbée ou apporteuse est transférée à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports pour sa valeur nominale.

En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, la créance est transmise en proportion de l'actif net réel apporté à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports.

Remboursement immédiat de la créance de crédit d'impôt pour investissement en Corse pour certaines entreprises (dispositions applicables aux crédits d'impôts calculés au titre des investissements réalisés à compter du **1^{er} janvier 2012**).

La créance est immédiatement remboursable lorsqu'elle est constatée par l'une des entreprises suivantes :

1° Les entreprises autres que celles mentionnées au III de l'article 44 *sexies* et dont le capital est entièrement libéré et détenu de manière continue à 50 % au moins :

a) Par des personnes physiques ;

b) Ou par une société dont le capital est détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques ;

c) Ou par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation ou des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des trois derniers alinéas du 12 de l'article 39 du CGI entre les entreprises et ces dernières sociétés ou ces fonds.

Ces entreprises peuvent demander le remboursement immédiat de la créance constatée au titre de l'année de création. Il en est de même pour les créances constatées au titre des quatre années suivantes ;

2° Les entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de **sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaires**. Ces entreprises peuvent demander le remboursement de leur créance non utilisée à compter de la date du jugement qui a ouvert ces procédures ;

Pour les créances de crédit d'impôt constatées à compter du **1^{er} janvier 2013**, la procédure de remboursement immédiat des créances de crédit d'impôt pour investissement en Corse est étendue aux entreprises ayant fait l'objet d'une **procédure de conciliation** (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 32).

3° Les jeunes entreprises innovantes mentionnées à l'article 44 sexies-0 A du CGI ;

4° Les entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

3° *Utilisation du crédit d'impôt par les associés de sociétés de personnes ou de groupements d'intérêt économique (CGI, art. 244 quater E-II).*

1924-8

Lorsque les investissements sont réalisés par les sociétés soumises au régime d'imposition de l'article 8 ou par les groupements mentionnés aux articles 239 *quater* ou 239 *quater* C, le crédit d'impôt peut être utilisé par leurs associés proportionnellement à leur droits dans ces sociétés ou ces groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° *bis* du I de l'article 156 du CGI. Dans ce cas, les associés ou membres doivent, en outre, conserver les parts ou actions de cette société ou de ce groupement pendant un délai de cinq ans à compter de la réalisation de l'investissement.

2. Remise en cause du crédit d'impôt (CGI, art. 244 *quater* E-III)

1924-9

En application des dispositions du premier alinéa du III de l'article 244 *quater* E du CGI, le crédit d'impôt pour investissement en Corse qui a été imputé fait l'objet d'une reprise lorsque, soit les biens ayant ouvert droit au crédit d'impôt, soit la personne qui en a bénéficié sont affectés par certains événements dans le délai de 5 ans ou pendant la durée normale d'utilisation de cet investissement si elle est inférieure. La fraction du crédit d'impôt non encore imputée à la date de survenance de l'événement motivant la reprise est annulée.

Conformément au troisième alinéa du III de l'article 244 *quater* E du CGI, le crédit d'impôt fait également l'objet d'une reprise en cas de cession dans le délai de 5 ans des parts ou actions de sociétés ou organismes soumis au régime fiscal des sociétés de personnes par les associés ou membres ayant bénéficié d'une fraction du crédit d'impôt correspondant aux investissements réalisés par ces sociétés ou organismes.

La reprise du crédit d'impôt pour investissement s'effectue au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel intervient l'événement la motivant.

1925

1926

chapitre 7

Réduction d'impôt pour souscription au capital des entreprises de presse

(CGI, art. 220 *undecies* modifié par l'art. 29 de la loi de finances pour 2013 ; BOI-IS-RICI)

La réduction d'impôt en faveur des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés qui souscrivent au capital de sociétés de presse s'applique aux sommes versées au titre des souscriptions en numéraire réalisées entre le **1^{er} janvier 2007** et le **31 décembre 2013** (cf. BOI-IS-RICI-20-10).

I. CHAMP D'APPLICATION

1. Entreprises effectuant les versements

1927

Les entreprises susceptibles de bénéficier de la réduction d'impôt au titre de leur souscriptions en numéraire au capital de sociétés de presse doivent :

- être soumises à l'impôt sur les sociétés ;
- ne pas avoir elles-mêmes fait l'objet d'une souscription à leur capital ouvrant droit à la réduction d'impôt au profit de son auteur ;

- n'avoir aucun lien de dépendance, au sens de l'article 39-12 du CGI, avec l'entité bénéficiaire de la souscription.

1927-1 L'entreprise souscriptrice doit conserver, pendant cinq ans à compter de la souscription en numéraire, les titres ayant ouvert droit à la réduction d'impôt.

2. Sociétés bénéficiaires des versements

1927-2 Les sociétés dont la souscription au capital ouvre droit à la réduction d'impôt doivent répondre aux conditions suivantes :

- être soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ;
- n'avoir aucun lien de dépendance, au sens de l'article 39-12 du CGI, avec l'entreprise souscriptrice ;
- exploiter soit un journal quotidien, soit une publication de périodicité au maximum mensuelle consacrée à l'information politique et générale telle que définie à l'article 39 bis A du CGI.

3. Souscriptions éligibles

1927-3 Seules les sommes versées au titre de souscriptions en numéraire sont éligibles au dispositif. Les apports en nature, de même que les prises de participations qui seraient rémunérées par des titres de l'entreprise souscriptrice n'ouvrent pas droit à la réduction d'impôt.

II. DETERMINATION ET UTILISATION DE LA REDUCTION D'IMPOT

1. Détermination

1927-4 La réduction d'impôt est égale à 25 % du montant des sommes versées entre le 1^{er} janvier 2007 et le **31 décembre 2013** au titre des souscriptions en numéraire. Elle est calculée par exercice.

2. Utilisation

1927-5 La réduction d'impôt s'impute sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel les souscriptions en numéraire ont été effectuées, avant imputation des réductions ou crédits d'impôt reportables ou restituables dont l'entreprise peut par ailleurs bénéficier.

Lorsque le montant de la réduction d'impôt excède le montant de l'impôt dû, le solde non imputé n'est ni restituable, ni reportable.

III. OBLIGATIONS DECLARATIVES

1927-6 Pour l'application du dispositif, les entreprises doivent déposer, auprès du comptable chargé du recouvrement de l'IS, la déclaration spéciale 2078-RIP-SD dans les mêmes délais que le relevé de solde 2572 et l'annexe à ce relevé de solde 2572-A.

Cette déclaration est disponible sur le site www.impots.gouv.fr – rubrique « recherche de formulaires ».

chapitre 8

Crédit d'impôt en faveur des maîtres restaurateurs

(CGI, art. 244 *quater* Q modifié par l'article 87 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, 199 *ter* P, 220 U ; ann. III, art. 49 *septies* ZR à 49 *septies* ZU ; BOI-BIC-RICI)

1928 L'article 244 *quater* Q du CGI modifié par l'article 21 de la loi n° 2009-888 du 22 juillet 2009 de développement et de modernisation des services touristiques, instaure un crédit d'impôt pour les entreprises dont le dirigeant a obtenu la délivrance du titre de maître-restaurateur entre le **15 novembre 2006** et le **31 décembre 2013** (cf. BOI-BIC-RICI-10-70).

Ce crédit d'impôt est égal à **50 %** des dépenses qui permettent de satisfaire aux normes d'aménagement et de fonctionnement prévues par le cahier des charges relatif au titre de maître restaurateur.

Seules sont prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt, dans la limite de **30 000 €**, les dépenses exposées pendant l'année civile au titre de laquelle le dirigeant a obtenu le titre de maître-restaurateur et les deux années suivantes.

I. CHAMP D'APPLICATION

1. Entreprises concernées

Sont concernées, les entreprises, quelle que soit leur mode d'exploitation (entreprise individuelle, société de personnes ou de capitaux...), dont le dirigeant a obtenu le titre de maître restaurateur entre le 15 novembre 2006 et le 31 décembre 2009 et qui sont imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 *sexies*, 44 *septies*, 44 *octies*, 44 *decies*, 44 *terdecies* ou 44 *quaterdecies* du CGI.

Toutefois, compte tenu des conditions d'attribution du titre de maître-restaurateur, seules les entreprises, ayant au moins un dirigeant personne physique, qui exploitent un fonds de commerce de restauration sont éligibles à ce crédit d'impôt.

1928-1 2. Dépenses éligibles

a. *Liste des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt.*

Les dépenses qui permettent de satisfaire aux normes d'aménagement et de fonctionnement prévues par le cahier des charges relatif au titre de maître restaurateur et ouvrant droit au crédit d'impôt sont :

1°) Les dotations aux amortissements des immobilisations permettant d'adapter les capacités de stockage et de conservation de l'entreprise à un approvisionnement majoritaire en produits frais :

- matériel de réfrigération en froid positif ou négatif ;
- matériel lié au stockage en réserve sèche ou en cave ;
- matériel de conditionnement sous vide ;
- matériel pour la réalisation de conserves et de semi-conserves ;
- matériel de stérilisation et de pasteurisation ;
- matériel de transport isotherme ou réfrigéré utilisé pour le transport des produits frais et permettant de respecter l'isolation des produits transportés.

2°) Les dotations aux amortissements des immobilisations relatives à l'agencement et à l'équipement des locaux lorsqu'elles permettent d'améliorer l'hygiène alimentaire :

- travaux de gros œuvre et de second œuvre liés à la configuration des locaux ;
- matériel de cuisson, de réchauffage, de conservation des repas durant le service ;
- plans de travail ;
- systèmes d'évacuation.

3°) Les dotations aux amortissements des immobilisations et les dépenses permettant d'améliorer l'accueil de la clientèle et relatives :

- à la verrerie, à la vaisselle et à la lingerie ;
- à la façade et à la devanture de l'établissement ;
- à la création d'équipements extérieurs ;
- à l'acquisition d'équipements informatiques et de téléphonie directement liés à l'accueil ou à l'identité visuelle de l'établissement.

4°) Les dotations aux amortissements des immobilisations et les dépenses permettant l'accueil des personnes à mobilité réduite.

5°) Les dépenses courantes suivantes :

- dépenses vestimentaires et de petit équipement pour le personnel de cuisine ;
- dépenses de formation du personnel à l'accueil, à l'hygiène, à la sécurité, aux techniques culinaires et à la maîtrise de la chaîne du froid ;
- dépenses relatives aux tests de microbiologie ;
- dépenses relatives à la signalétique intérieure et extérieure de l'établissement ;
- dépenses d'audit externe permettant de vérifier le respect du cahier des charges relatif au titre de maître restaurateur.

1928-2

b. *Conditions d'éligibilité des dépenses.*

Pour ouvrir droit au crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs, les dépenses précitées doivent remplir les conditions cumulatives suivantes :

- être exposées par un ou des établissement(s) contrôlé(s) dans le cadre de la délivrance du titre de maître-restaurateur ;
- constituer des charges déductibles du résultat de l'entreprise ;
- ne pas être comprises dans la base de calcul d'un autre crédit ou réduction d'impôt.

1928-3 c. Période d'éligibilité des dépenses

Le dispositif du crédit d'impôt est applicable aux entreprises dont le dirigeant a obtenu la délivrance du titre de maître-restaurateur entre le 15 novembre 2006 et le 31 décembre 2013.

En outre, les dépenses mentionnées au n° 1928-1 sont prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt dans la limite de **30 000 €** pour l'ensemble de la période constituée de l'année civile au cours de laquelle le dirigeant de l'entreprise a obtenu le titre de maître restaurateur et des deux années suivantes.

1928-4 3. Cas particulier des dépenses engagées par les maîtres-restaurateurs dirigeant plusieurs entreprises

Lorsque le titulaire du titre de maître-restaurateur est dirigeant de plusieurs entreprises, le crédit d'impôt est accordé à une seule entreprise dont le ou les établissements sont contrôlés dans le cadre de la délivrance de ce titre.

Par conséquent, le ou les dirigeants maître(s)-restaurateur(s) de plusieurs entreprises doivent choisir l'entreprise qui peut bénéficier du crédit d'impôt.

II. CALCUL DU CREDIT D'IMPOT**1928-5 1. Détermination de la base de calcul du crédit d'impôt.**

Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs sont déduites des bases de calcul de ce crédit. Ces subventions doivent ainsi être déduites des dépenses éligibles exposées au titre de l'année au cours de laquelle les subventions ont été versées, quel que soit le régime fiscal qui leur est applicable. Cette déduction s'opère avant le plafonnement à 30 000 €.

Les dépenses éligibles exposées par les entreprises sont prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt dans la limite de **30 000 euros** pour l'ensemble de la période constituée de l'année civile au cours de laquelle le dirigeant de l'entreprise a obtenu le titre de maître-restaurateur et les deux années suivantes.

1928-6 2. Taux du crédit d'impôt

Le crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs est égal à **50 %** des dépenses qui permettent de satisfaire aux normes d'aménagement et de fonctionnement prévues par le cahier des charges relatif au titre de maître-restaurateur.

1928-7 3. Plafonnement du crédit d'impôt en application de la réglementation européenne.

Le crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs s'applique dans les limites et conditions prévues par la législation européenne en matière d'aides de minimis. Ainsi, pour les avantages octroyés à compter du **1^{er} janvier 2007**, le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis. Pour l'application de cette disposition, les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8 et 238 *bis* L qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés doivent également respecter le règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 précité. Le crédit d'impôt peut être utilisé par les associés de ces sociétés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés s'ils satisfont aux conditions d'application de ce même règlement et sous réserve qu'il s'agisse de redevables soumis à l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° *bis* du I de l'article 156 du CGI.

III. UTILISATION DU CREDIT D'IMPOT**1928-8** Le crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs est imputé sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le contribuable ou l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle il ou elle a engagé les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt susvisé.

Lorsque le montant du crédit d'impôt déterminé au titre d'une année excède le montant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû au titre de la même année, l'excédent non imputé est restitué.

IV. OBLIGATIONS DECLARATIVES**1928-9** Conformément à l'article 49 *septies* ZT de l'annexe III au CGI, les entreprises souhaitant bénéficier du crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs doivent déposer une déclaration spéciale modèle 2079-M³-SD. Cette déclaration est disponible sur le site www.impôts.gouv.fr à la rubrique « recherche de formulaires ».

1929

1930

chapitre 9

Crédit d'impôt au profit des débiteurs de tabacs

(CGI, art. 244 *quater* R, 199 *ter* Q ; BOI-BIC-RICI)

1931

L'article 244 *quater* R du CGI prévoit un crédit d'impôt en faveur des entreprises exerçant l'activité de débitant de tabac.

Ce crédit d'impôt est égal à 25 % des dépenses portant sur la rénovation des linéaires, la rénovation des vitrines ou l'acquisition de terminaux informatiques. Ces dépenses sont prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt dans la limite de **10 000 €** au titre des exercices ouverts entre le **1^{er} janvier 2007** et le **31 décembre 2011** (cf. BOI-BIC-RICI-10-80).

I. CHAMP D'APPLICATION

1931-1

1. Entreprises concernées

Le crédit d'impôt prévu à l'article 244 *quater* R est un dispositif institué au profit des entreprises imposées à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu d'après leur bénéfice réel (réel normal ou réel simplifié) ou exonérées en application des articles 44 *sexies*, 44 *septies*, 44 *octies* ou 44 *decies* et qui exercent l'activité de débitant de tabac.

L'activité de débitant de tabac ne pouvant toutefois être exercée que sous forme d'entreprise individuelle ou de société en nom collectif, seules les entreprises constituées sous l'une ou l'autre de ces formes juridiques entrent dans le champ d'application du dispositif.

1931-2

2. Dépenses éligibles

a. Nature des dépenses éligibles

Deux catégories de dépenses sont éligibles au crédit d'impôt « débiteurs de tabac », dès lors qu'elles répondent à certaines conditions :

- **les dépenses portant sur la rénovation des linéaires et des vitrines** : Cette catégorie de dépenses recouvre l'ensemble des dépenses engagées pour la modernisation, l'agencement ou la reconfiguration de la surface de vente dédiée à l'activité de débitant de tabac, notamment les dépenses de décoration intérieure, de remplacement des rayonnages, des revêtements (muraux ou de sol), des éclairages ou encore des vitrines. Par ailleurs, seules peuvent être prises en compte, les dépenses de « rénovation », c'est-à-dire celles concernant un local déjà affecté à l'activité de débitant de tabac avant l'engagement des dépenses ou affecté à l'activité de débitant de tabac à la suite du transfert d'un débit de tabac dans les conditions prévues par le décret n° 2007-906 du 15 mai 2007 relatif à l'attribution de la gérance et au transfert des débits de tabac. Enfin, seules les dépenses afférentes à la partie du local destinée à l'accueil du public et à la vente peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt.

- **les dépenses portant sur l'acquisition de terminaux informatiques** : les terminaux informatiques, également dénommés « terminaux point de vente » (TPV), constituent une nouvelle génération de caisses enregistreuses. Ils sont basés sur une architecture micro-informatique, permettant l'utilisation de la plupart des logiciels d'encaissement. Seuls sont éligibles au crédit d'impôt les terminaux utilisés pour l'exercice de l'activité de débitant de tabac. Bien entendu, la circonstance que les terminaux soient utilisés de façon concomitante pour les autres activités des buralistes n'est pas de nature à remettre en cause l'éligibilité au crédit d'impôt des dépenses portant sur l'acquisition de ces terminaux. Seules les dépenses portant sur le terminal lui-même et non celles afférentes aux périphériques ouvrent droit au crédit d'impôt. En revanche, il est admis que les logiciels vendus avec le terminal puissent également ouvrir droit au crédit d'impôt.

b. Conditions d'éligibilité des dépenses

Pour que les dépenses exposées par les entreprises puissent ouvrir droit au crédit d'impôt en faveur des débiteurs de tabac, ces dépenses doivent être des **charges déductibles** du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et ne pas avoir été comprises dans la base de calcul d'un autre crédit ou réduction d'impôt.

c. Plafonnement des dépenses

Les dépenses éligibles exposées par les entreprises sont prises en compte dans le calcul du crédit d'impôt dans la limite de **10 000 €** au titre des exercices ouverts entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2011. Cette limite s'apprécie pour l'ensemble des exercices mentionnés ci-avant et non pour chacun d'entre eux.

II. MODALITES DE DETERMINATION DU CREDIT D'IMPÔT**1932 1. Déduction des subventions publiques reçues à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt**

Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt en faveur des entreprises qui exercent l'activité de débitant de tabac sont déduites des bases de calcul de ce crédit.

1932-1 2. Taux du crédit d'impôt

Le crédit d'impôt en faveur des entreprises exerçant l'activité de débitant de tabac est égal à **25 %** des dépenses éligibles exposées au cours de l'année civile au titre de laquelle ce crédit d'impôt est calculé.

1932-2 3. Application de la réglementation communautaire relative aux aides de minimis

Initialement, le bénéfice du crédit d'impôt en faveur des entreprises exerçant l'activité de débiteurs de tabac était subordonné au respect des conditions fixées dans le règlement communautaire (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides de minimis.

Ce règlement étant arrivé à échéance le 31 décembre 2006, les aides fiscales accordées à compter du 1^{er} janvier 2007 en exécution du régime fiscal prévu l'article 244 *quater* R doivent désormais satisfaire aux conditions prévues par le nouveau règlement communautaire relatif aux aides de minimis : le règlement (CE) n° 1998/2006 du 15 décembre 2006 qui fixe une nouvelle définition des aides de minimis. Dorénavant, le plafond total d'aides de minimis est fixé à **200 000 €** sur une période de trois exercices fiscaux et de nouvelles règles de cumul doivent être respectées.

1932-3 4. Entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile

Le crédit d'impôt en faveur des entreprises exerçant l'activité de débitant de tabac est calculé par année civile, quelle que soit la date de clôture des exercices et quelle que soit leur durée. Les dépenses à retenir au titre d'une année civile sont donc celles qui ont été engagées au cours de ladite année.

III. UTILISATION DU CREDIT D'IMPOT**1933 1. Imputation sur l'impôt**

Conformément aux articles 199 *ter* Q et 220 V, le crédit d'impôt prévu à l'article 244 *quater* R est imputé sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le contribuable ou l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle les charges ont été exposées. Ce crédit d'impôt s'impute après les prélèvements non libératoires et les réductions et crédits d'impôt reportables ou restituables.

1933-1 2. Restitution immédiate de la fraction de crédit d'impôt non imputée

Conformément aux articles 199 *ter* Q et 220 V du CGI, lorsque le montant du crédit d'impôt déterminé au titre d'une année excède le montant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû au titre de la même année, l'excédent non imputé est restitué.

IV. OBLIGATIONS DECLARATIVES**1934** Les entreprises souhaitant bénéficier du crédit d'impôt en faveur des entreprises exerçant l'activité de débitant de tabac doivent déposer une déclaration spéciale conforme à un modèle établi par l'administration.

Cette déclaration spéciale, qui permet de déterminer le montant du crédit d'impôt dont peut bénéficier l'entreprise, est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « recherche de formulaires » sous le numéro n° 2079- ADT-SD.

V. CONTRÔLE ET PRESCRIPTION

1935

Le droit de contrôle de l'administration fiscale s'exerce dans les conditions de droit commun, prévues aux articles L. 10 et suivants du LPF.

Le délai de reprise de l'administration fiscale s'exerce, conformément aux dispositions de l'article L. 169 du LPF, jusqu'au terme de la troisième année suivant celle au titre de laquelle le crédit d'impôt a été imputé ou restitué.

Chapitre 10

crédit d'impôt en faveur des entreprises qui concluent un accord d'intéressement

(CGI, art. 199 *ter* R, 220 Y et 244 *quater* T ; Ann. III, art. 49 *septies* ZY et 49 *septies* ZZ ; BOI-BIC-RICI)

1936

Conformément à l'article 244 *quater* T du CGI, les entreprises qui concluent en faveur de leurs salariés des accords d'intéressement entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2014, ou des avenants portant notamment sur la formule de calcul de l'intéressement prévue par des accords en cours au 4 décembre 2008, bénéficient d'un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur les bénéfices (cf. BOI-BIC-RICI-10-90).

I. CHAMP D'APPLICATION

Les entreprises susceptibles de bénéficier du crédit d'impôt doivent satisfaire à trois conditions cumulatives : relever du régime du bénéfice réel d'imposition ou bénéficier d'un régime d'exonération spécifique ; employer habituellement moins de cinquante salariés ; avoir conclu un accord d'intéressement ou un avenant à un tel accord.

1936-1

1. Entreprises imposées selon le régime du bénéfice réel

Les entreprises éligibles au régime du crédit d'impôt doivent être imposées selon un régime réel d'imposition.

Le régime du crédit d'impôt s'applique aux entreprises dont les résultats sont imposés à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu.

Les entreprises qui bénéficient d'un régime spécifique d'exonération sont également éligibles au crédit d'impôt. Il s'agit des : entreprises nouvelles (art. 44 *sexies* du CGI), jeunes entreprises innovantes (art. 44 *sexies* A du CGI), entreprises créées pour la reprise d'entreprises en difficulté (art. 44 *septies* du CGI), entreprises situées en ZFU (art. 44 *octies*, 44 *octies* A du CGI), entreprises implantées dans des zones de recherche et développement (art. 44 *undecies* du CGI) et enfin des entreprises implantées dans des bassins d'emploi à redynamiser (art. 44 *duodecies* du CGI), dans les zones de restructuration de la défense (art. 44 *terdecies* du CGI) ou dans les zones de revitalisation rurale (art. 44 *quindecies*).

2. Entreprises employant habituellement, au sens de l'article L. 1111-2 du code du travail, moins de cinquante salariés (disposition applicable au titre des primes d'intéressement versées à compter du 1^{er} janvier 2011).

1936-2

3. Entreprises ayant conclu un accord d'intéressement

Les entreprises éligibles au crédit d'impôt doivent avoir conclu, soit un accord d'intéressement, soit un avenant à un accord en cours le 04.12.2008 (date de publication de la loi sur les revenus du travail) et portant sur la formule de calcul de l'intéressement. Les entreprises sont également éligibles au crédit d'impôt à raison du versement de la prime exceptionnelle prévue au VI de l'article 2 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail.

II. DETERMINATION DU CREDIT D'IMPOT

Le montant du crédit d'impôt est calculé **par exercice** en fonction, d'une part, du montant des primes d'intéressement dues en exécution de l'accord d'intéressement, d'autre part, des primes exceptionnelles versées dans les conditions prévues au VI de l'article 2 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail.

1936-3 1. Taux et montant du crédit d'impôt

Le taux du crédit d'impôt est fixé à **30 %** et le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis. Les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8 et 238 *bis* L qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés doivent également respecter le règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, précité.

1936-4 2. Calcul du crédit d'impôt

La base de calcul correspond à la différence entre, d'une part, les primes d'intéressement dues au titre de l'exercice et, d'autre part, la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent ou, si leur montant est plus élevé, les primes d'intéressement dues au titre de l'exercice précédent.

1936-5 4. Utilisation du crédit d'impôt**a. Imputation sur l'impôt sur les bénéfices**

Le crédit d'impôt s'impute sur l'impôt sur les bénéfices dû au titre de la période au cours de laquelle les primes d'intéressement sont dues.

b. Restitution immédiate de la fraction de crédit d'impôt non imputée

Lorsque le montant du crédit d'impôt excède celui de l'impôt sur les bénéfices dû, l'excédent est immédiatement restituable (s'agissant de la procédure de remboursement, cf. imprimé déclaratif 2079-AI-SD).

c. Non cumul des dépenses éligibles avec un autre crédit d'impôt

En application du III de l'article 244 *quater* T du CGI, les primes d'intéressement dues au titre d'un exercice ne peuvent entrer à la fois dans la base de calcul du crédit d'impôt et dans celle d'un autre crédit d'impôt.

d. Modalités d'utilisation du crédit d'impôt

Les entreprises souhaitant bénéficier du crédit d'impôt intéressement doivent déposer une déclaration spéciale conforme à un modèle établi par l'administration. Cette déclaration spéciale, qui permet de déterminer le montant du crédit d'impôt dont peut bénéficier l'entreprise, est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « recherche de formulaires » sous le numéro 2079-AI-SD.

1937

1945

chapitre 11

crédit d'impôt en faveur des entreprises créées dans des zones d'investissement privilégié des départements du Nord et du Pas-de-Calais

(CGI, art. 220 *septies* ; CGI, ann. III, art. 46 *quater* -0Y F à 46 *quater* -0Y K)

1946

Afin de favoriser la création d'emplois, ont été créées par décret en Conseil d'État dans les cantons des départements du Nord et du Pas-de-Calais deux zones dans lesquelles les entreprises qui se sont implantées ont bénéficié sous certaines conditions d'un crédit d'impôt égal à 22 % de l'investissement industriel réalisé. En ce qui concerne ce dispositif, voir les paragraphes 1946 et suivants de l'édition 2008 du précis de fiscalité.

1947

1967

chapitre 12

dispositifs d'encouragement fiscal en faveur de la pêche maritime et des cultures marines

(CGI, art. 34 et 39 *quaterdecies* 1 *quater*, CGI, art. 44 *nonies*, 217 *decies*,
238 *bis* HO, 238 *bis* HP)

A. ABATTEMENT DE 50 % SUR LE BÉNÉFICE IMPOSABLE DES ARTISANS PÊCHEURS ET PÊCHEURS ASSOCIÉS D'UNE SOCIÉTÉ DE PÊCHE ARTISANALE

(CGI art. 44 *nonies* ; BOI-BIC-CHAMP-80-20-10)

I. CONTRIBUABLES CONCERNÉS

1. Artisans-pêcheurs.

1968

Les artisans-pêcheurs, au sens de l'article 44 *nonies* du CGI, s'entendent des exploitants individuels exerçant à titre principal une activité de pêche maritime. Cette condition est remplie si le chiffre d'affaires provenant de cette activité représente au moins 50 % du chiffre d'affaires total de l'entreprise apprécié hors taxes. Par ailleurs, l'abattement est réservé aux artisans-pêcheurs soumis, au titre de cette activité, à un régime réel d'imposition, de plein droit ou sur option.

2. Associés des sociétés de pêche artisanale soumises au régime fiscal des sociétés de personnes.

1968-1

La totalité des droits de vote et des droits financiers attachés à la qualité d'associé d'une société de pêche artisanale doit être détenue par des marins pêcheurs. Ceux-ci doivent assurer en droit la direction de la société et être embarqués sur le ou les navires exploités par cette société. La société de pêche artisanale est définie à l'article L 931-2 du code rural et de la pêche maritime. Il doit s'agir d'une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes ou, quel que soit son régime fiscal, d'une société à responsabilité limitée (SARL).

II. CONDITIONS D'APPLICATION

1. Premier établissement entre le 1^{er} janvier 1997 et le 31 décembre 2010.

1968-2

Pour bénéficier de l'abattement de 50 % prévu à l'article 44 *nonies*, les contribuables doivent s'établir pour la première fois entre le 1^{er} janvier 1997 et le 31 décembre 2010. Par premier établissement, il convient d'entendre le début d'exercice à titre professionnel de l'activité de pêche maritime comportant la participation du contribuable aux bénéfices et aux pertes de cette activité.

2. Conditions relatives à l'âge, à la formation et à l'établissement des pêcheurs concernés (CGI, ann II, art. 32 D).

1968-3

Les contribuables concernés doivent être âgés de moins de 40 ans à la date de leur premier établissement. Ils continuent de bénéficier de l'abattement s'ils atteignent cet âge au cours de la période des soixante premiers mois d'activité. Ils doivent également avoir effectué un stage agréé de formation en vue de leur installation, et joindre le certificat de stage qui leur est délivré ainsi qu'un plan d'installation répondant aux conditions prévues à l'article 32 D de l'annexe II au CGI à la déclaration de résultat du premier exercice au titre duquel ils bénéficient de l'abattement de 50 %. Toutefois, il a été admis que les artisans-pêcheurs et les pêcheurs associés des sociétés de pêche artisanale qui se sont établis pour la première fois entre le 1^{er} janvier 1997 et le 31 décembre 2001 et qui n'ont pu satisfaire en temps voulu à la condition tenant à la formation puissent produire cette attestation au plus tard à la date du dépôt de la déclaration des résultats imposables au titre de l'exercice clos au cours de l'année 2002.

III. MODALITÉS D'APPLICATION

1968-4

L'abattement de 50 % s'applique aux bénéfices des soixante premiers mois d'activité, qui sont soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices

industriels et commerciaux. Il est calculé sur la base des bénéficiaires de l'exercice après imputation, le cas échéant, des amortissements réputés différés au titre d'exercices antérieurs (pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, la constitution d'amortissements réputés différés en période déficitaire est supprimée ; cf. n° 1094). Les déficits réalisés, le cas échéant, au titre de cette activité, sont imputables pour leur montant total sur le revenu global des contribuables concernés, dans les conditions prévues au 1^o bis du I de l'article 156. Pour les pêcheurs associés des sociétés de pêche artisanale, l'abattement est applicable à la quote-part leur revenant dans les bénéfices sociaux de même nature, réalisés au titre de la même période.

Le bénéfice de l'abattement de 50 % ne peut se cumuler avec d'autres abattements susceptibles d'être pratiqués sur le bénéfice de l'artisan-pêcheur ou la quote-part revenant aux pêcheurs associés des sociétés de pêche artisanale. De plus, les entreprises exerçant une activité de pêche maritime qui se sont créées à compter du 1^{er} janvier 1997 sont exclues du régime de l'article 44 *sexies* du CGI (cf. n° 1831-1).

L'abattement de 50 % est effectué sur le tableau 2058-A ou 2033-B de la déclaration de résultat.

B. AMORTISSEMENT EXCEPTIONNEL DES SOMMES VERSÉES POUR LA SOUSCRIPTION AU CAPITAL DES SOCIÉTÉS AYANT POUR ACTIVITÉ LE FINANCEMENT DE LA PÊCHE ARTISANALE

(CGI, art. 217 *decies*, 238 bis HO, 238 bis HP et 238 bis HR)

I. CHAMP D'APPLICATION

(CGI, art. 238 bis HO)

1969

Pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, les souscriptions en numéraire, effectuées entre le 1^{er} janvier 1998 et le 31 décembre 2010, au capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun qui ont pour activité le financement de la pêche artisanale et qui sont agréées par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la pêche, sont admises en déduction dans les conditions définies à l'article 217 *decies* du CGI.

II. MODALITÉS D'APPLICATION DE L'AMORTISSEMENT EXCEPTIONNEL

(CGI, art. 217 *decies*)

1969-1

En matière d'impôt sur les sociétés, les souscriptions en numéraire au capital des sociétés agréées ouvrent droit à un amortissement exceptionnel de 50 % du montant des souscriptions dans la limite de 25 % du bénéfice imposable de l'exercice.

Titres ouvrant droit à l'amortissement exceptionnel : l'amortissement exceptionnel n'est possible que pour les souscriptions au capital agréé des sociétés qui ont pour activité le financement de la pêche artisanale. Ces souscriptions doivent être effectuées en numéraire, entre le 1^{er} janvier 1998 et le 31 décembre 2010 (les souscriptions en numéraire s'entendent de celles dont le montant est libéré en espèces, par chèques ou par virements).

Exercice d'imputation : l'amortissement exceptionnel doit être pratiqué intégralement au titre de l'exercice au cours duquel intervient le versement de la souscription en numéraire. Il en résulte notamment que la fraction du montant de l'amortissement qui excède la limite de 25 % du bénéfice imposable de l'exercice ne peut être déduite des résultats d'un exercice ultérieur. La limite de 25 % est appréciée par rapport au résultat imposable de l'exercice avant déduction de l'amortissement exceptionnel. En outre, le bénéfice imposable servant de base au calcul de la limitation s'entend avant imputation des déficits antérieurs.

Régime de l'amortissement exceptionnel : l'amortissement exceptionnel est soumis aux mêmes règles fiscales que les autres amortissements. Si l'exercice au titre duquel l'amortissement exceptionnel est pratiqué est déficitaire, la fraction du déficit qui correspond à cet amortissement peut bénéficier du régime prévu pour les amortissements réputés différés en période déficitaire. L'amortissement exceptionnel doit être constaté dans la comptabilité de l'entreprise.

Obligations déclaratives : le souscripteur au capital agréé d'une société pour le financement de la pêche artisanale doit joindre à sa déclaration de résultats un relevé établi sur papier libre conformément à l'article 46 *quindecies* K de l'annexe III au CGI.

Conséquences attachées à la cession des titres ou au non-respect des conditions de l'agrément : en cas de cession de tout ou partie des titres souscrits dans les cinq ans de leur acquisition, le montant de l'amortissement exceptionnel est réintégré au bénéfice imposable de

l'exercice au cours duquel intervient la cession, et majoré d'une somme égale au produit de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI. De plus, la cession des titres entraîne la taxation de la plus-value éventuellement réalisée à cette occasion dans les conditions de droit commun.

Dissolution ou réduction du capital de la société agréée : dans ces cas, le ministre chargé du budget peut ordonner la réintégration des sommes déduites en application de l'article 217 *decies* au résultat imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été déduites.

III. CONDITIONS RELATIVES A L'AGREMENT DES SOCIÉTÉS DE FINANCEMENT DE LA PÊCHE ARTISANALE

1969-2 L'amortissement exceptionnel institué par l'article 217 *decies* concerne les titres rémunérant les souscriptions en numéraire au capital de sociétés qui ont pour activité le financement de la pêche artisanale et qui sont agréées par le ministre chargé du budget.

Pour les agréments délivrés jusqu'en 2004, les conditions de délivrance de l'agrément étaient fixées aux I et II de l'article 238 *bis* HP du CGI. L'agrément pouvait donc être délivré, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, aux Sofipêche et aux Sofidom.

Pour les agréments délivrés à compter du 1^{er} janvier 2005, les conditions de délivrance de l'agrément ne sont plus visées qu'au II de l'article 238 *bis* HP du CGI. L'agrément ne peut donc plus être délivré qu'aux Sofidom, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies.

En toute hypothèse, les dispositions relatives à l'agrément des Sofidom cessent de s'appliquer pour le financement de navires neufs à compter du 1^{er} janvier 2006.

Pour les modalités de délivrance des agréments qui ont pu être délivrés en 2005, cf. Précis, FE, édition 2007, paragraphe 1969-2.

C. ÉTALEMENT DE LA PLUS-VALUE À COURT TERME RÉALISÉE PAR UNE ENTREPRISE DE PÊCHE MARITIME OU DONT L'ACTIVITÉ EST DE FRÉTER DES NAVIRES DE PÊCHE PROVENANT DE LA CESSION D'UN NAVIRE DE PÊCHE OU DE PARTS DE COPROPRIÉTÉ D'UN TEL NAVIRE

(CGI, art. 39 *quaterdecies* -1- *quater* ; BOI-BIC-PVMV-20-30-20)

1970 L'article 39 *quaterdecies* du CGI prévoit, sous certaines conditions, un étalement sur sept exercices de l'imposition de la plus-value à court terme réalisée à la suite de la cession d'un navire de pêche maritime ou de parts de copropriété d'un tel navire par des entreprises de pêche maritime ou dont l'activité est de fréter des navires de pêche maritime.

I. CHAMP D'APPLICATION

1. Entreprises concernées.

1970-1 Le nouveau dispositif d'étalement s'applique aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou qui relèvent de l'impôt sur le revenu, quel que soit leur régime d'imposition.

Seules sont concernées par ce dispositif, les entreprises qui exercent, à titre principal, une activité de pêche maritime ou (et) de location de navires de pêche maritime, coque nue ou armés¹. Cette condition est remplie si le chiffre d'affaires provenant des activités éligibles représente au moins 50 % du chiffre d'affaires total de l'entreprise. Cette comparaison s'effectue sans tenir compte de la taxe sur la valeur ajoutée.

Remarques

1. Les entreprises qui exercent à titre principal une activité de pêche en eau douce ou d'aquaculture, ou encore de pisciculture ne peuvent donc bénéficier du dispositif d'étalement.

2. Lorsque l'entreprise qui entend bénéficier de ce dispositif est une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 du code général des impôts, la condition tenant à la nature de l'activité doit être également remplie par les associés personnes morales de cette société. A cet égard, il n'est pas nécessaire que la société et ses associés exercent la même activité.

2. Plus-values concernées.

1970-2 Il s'agit des plus-values à court terme réalisées en cours d'exploitation lors de la cession d'un navire de pêche maritime ou de parts de copropriété d'un tel navire².

1. La location armée s'entend de la location du navire avec son équipage et son équipement.

2. S'agissant des parts de copropriété de navires, chaque membre de la copropriété amortit le prix de revient de sa part de copropriété suivant les modalités prévues pour les navires, en application des

Par suite, ne peuvent bénéficier du régime d'étalement, les plus-values soumises au régime des plus-values à long terme prévu à l'article 39 *duodecies* du code général des impôts et les plus-values réalisées à l'occasion de la cession ou de la cessation de l'entreprise.

Sont également exclues du régime d'étalement, les plus-values réalisées lors de la cession des biens en cause entre deux sociétés faisant partie d'un même groupe fiscal au sens de l'article 223 A du même code.

Il est précisé que pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, le dispositif d'étalement est susceptible de s'appliquer au montant total de la plus-value réalisée lors de la cession des biens concernés (cf. n° 1244-1).

II. CONDITIONS D'APPLICATION

1. Caractère optionnel du dispositif.

1970-3

Le dispositif d'étalement est optionnel. Le choix effectué à ce titre par les entreprises constitue une décision de gestion qui leur est opposable. En ce qui concerne les entreprises relevant du régime réel normal, ce choix est matérialisé par l'inscription de la plus-value qui fait l'objet de l'étalement dans le cadre A du tableau 2059-B. Pour les entreprises relevant du régime simplifié et entendant se placer sous le dispositif d'étalement, il se traduit par la production d'un état détaillant, par exercice, le suivi de l'étalement de la plus-value en cause ; cet état doit être joint aux déclarations de résultats modèle 2031 afférentes aux exercices à l'ouverture desquels une fraction de la plus-value en cause n'a pas encore été réintégrée.

2. Obligation de réinvestir.

1970-4

Pour bénéficier du dispositif d'étalement, l'entreprise doit réinvestir soit au cours de l'exercice de cession soit sur engagement de sa part dans un délai de 18 mois à compter de cette cession, une somme au moins égale au prix de cession du bien, dans un ou plusieurs navires de pêche, neufs ou d'occasion, ou dans des parts de copropriété de tels navires et affecter ces investissements à son exploitation.

Si le navire est acquis d'occasion, sa durée de vie résiduelle doit être au moins égale à dix ans et sa construction achevée depuis dix ans au plus.

La somme à réinvestir doit être au moins égale au prix de cession du navire de pêche maritime ou des parts de copropriété d'un tel navire. Lorsque le montant du réinvestissement est inférieur au prix de cession, seule une fraction de la plus-value à court terme peut bénéficier de l'étalement. Cette fraction est égale au produit de la plus-value en cause par le rapport entre le prix de cession affecté à l'acquisition du navire ou des parts de copropriété de navire et la totalité de ce prix.

III. MODALITÉS D'APPLICATION

1. Modalités d'étalement de la plus-value

1971

Si l'entreprise opte pour le dispositif d'étalement, la plus-value à court terme provenant de la cession d'un navire de pêche maritime ou de parts de copropriété d'un tel navire est répartie, par parts égales, sur les sept exercices suivant celui de la cession, quelle que soit la durée de ces exercices. L'étalement porte sur la totalité de la plus-value à court terme ou, si les sommes réinvesties sont inférieures au prix de cession, sur une fraction de son montant déterminée dans les conditions indiquées au n° 1970-4, sans qu'il y ait lieu d'en soustraire les moins-values à court terme subies à raison de la cession ou de la dépréciation d'autres éléments d'actif¹.

2. Imposition de la plus-value dans les conditions de droit commun.

1972

Lorsque l'entreprise n'a pas rempli son obligation de emploi dans l'exercice de cession, et qu'elle n'a pas pris l'engagement de réinvestir (dans un document annexé à la déclaration de résultat de l'exercice de cession), la plus-value de cession est imposable au titre de l'exercice au cours duquel cette cession est intervenue. Dans cette situation, elle peut faire l'objet, pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, de l'étalement prévu au 1 de l'article 39 *quaterdecies*.

dispositions de l'article 39 E du code général des impôts. Les amortissements ainsi pratiqués viennent en diminution du prix de revient pour la détermination des plus-values.

1. Y compris les moins-values à court terme afférentes à d'autres navires de pêche maritime ou des parts de copropriété d'un tel navire.

3. Réintégration du solde de la plus-value

a. *Non-respect de l'engagement de réinvestir.*

1972-1 Si l'entreprise ne respecte pas son engagement de réinvestissement dans un délai de 18 mois ou si elle réinvestit une somme inférieure aux prix de cession, l'étalement est, selon le cas totalement ou partiellement remis en cause.

En l'absence de réinvestissement, la plus-value à court terme non encore imposée est rapportée au résultat imposable de l'exercice en cours à l'expiration du délai de 18 mois.

Si le montant du réinvestissement est inférieur au prix de cession, la fraction de la plus-value à court terme qui ne peut bénéficier du régime d'étalement, calculée dans les conditions indiquées ci-avant (cf. n° 1970-4), est rapportée aux résultats imposables de l'exercice en cours à la date d'expiration du délai de 18 mois.

En cas de défaut ou d'insuffisance de réinvestissement dans le délai de 18 mois, la fraction de la plus-value à court terme qui doit être rapportée au résultat imposable de l'exercice en cours à l'expiration de ce délai, est majorée d'un montant égal au produit de cette fraction par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

b. *Cession ou cessation d'entreprise, cession des biens acquis en emploi.*

1° *Principe.*

1972-2 En cas de cession des biens acquis en emploi, ou de cession ou cessation d'entreprise au sens des articles 201-1, 202 *ter*, 221-2 et 221-5 du code général des impôts, la fraction de la plus-value non encore rapportée aux bases de l'impôt doit être comprise dans le résultat imposable de l'exercice au cours duquel l'un de ces événements se réalise. Il est précisé que cette réintégration n'est pas soumise à la majoration prévue en cas de défaut ou d'insuffisance de réinvestissement.

2° *Exceptions.*

1972-3 La réintégration visée au n° 1972-2 n'a pas à être effectuée si les conséquences fiscales attachées à la cessation d'entreprise bénéficient des mesures d'atténuation prévues au deuxième alinéa du I de l'article 202 *ter* déjà cité et à l'article 221 *bis* du CGI.

De même, il n'y a pas lieu de procéder à la réintégration du solde de la plus-value en cas d'apport du bien acquis en emploi dans le cadre d'une fusion ou d'opérations assimilées bénéficiant des dispositions des articles 210 A à 210 C du code général des impôts ou, s'il s'agit d'entreprises individuelles, en cas de transmission à titre gratuit ou d'apport en société bénéficiant respectivement des régimes prévus aux articles 41 et 151 *octies* du même code.

En contrepartie, l'entreprise bénéficiaire de l'apport ou de la transmission doit rapporter à ses résultats la fraction de la plus-value non encore imposée, comme aurait dû le faire l'entreprise apporteuse.

IV. ENTRÉE EN VIGUEUR ET DURÉE D'APPLICATION DU DISPOSITIF

1973 Ce dispositif s'applique aux cessions de navires de pêche maritime ou de parts de copropriété d'un tel navire réalisées avant le **31 décembre 2010**, au cours d'exercices clos à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi d'orientation sur la pêche maritime et les cultures marines, soit :

- à Paris, un jour franc après la date de publication de la loi au *Journal officiel* (JO du 19 novembre 1997) ;
- partout ailleurs, un jour franc après l'arrivée du *Journal officiel* au chef-lieu d'arrondissement.

1974

Chapitre 13

exonération d'impôt sur les bénéfices provenant d'activités implantées dans les zones de restructuration de la défense

(CGI, art. 44 *terdecies* ; BOI-BIC-CHAMP)

1975 Afin d'aider le développement économique des territoires concernés par le redéploiement des armées, l'article 34 de la loi de finances rectificative pour 2008 institue un dispositif

consistant en une exonération totale de cinq ans, puis une exonération partielle de deux ans d'impôt sur les bénéfices provenant des activités implantées dans les zones de restructuration de la défense (cf. BOI-BIC-CHAMP-80-10-60).

I. DEFINITION DES ZONES DE RESTRUCTURATION DE LA DEFENSE

1975-1

Les zones de restructuration de la défense se répartissent en deux catégories :

1° Les territoires dans lesquels la majorité des actifs résident et travaillent, incluant une ou plusieurs communes d'une part caractérisées par une perte d'au moins cinquante emplois directs du fait de la réorganisation des unités militaires et établissements du ministère de la défense sur le territoire national et d'autre part dont le territoire est couvert par un contrat de redynamisation de site de défense. Ces territoires doivent satisfaire à l'un des critères suivants :

- a) un taux de chômage supérieur de trois points à la moyenne nationale ;
- b) une variation annuelle moyenne négative de la population entre les deux derniers recensements connus supérieure en valeur absolue à 0,15 % ;
- c) une variation annuelle moyenne négative de l'emploi total sur une période de trois ans supérieure en valeur absolue à 0,75 %.
- d) un rapport entre la perte locale d'emplois directs du fait de la réorganisation des unités militaires sur le territoire national et la population salariée d'au moins 5 %.

Les références statistiques utilisées pour la détermination de ces territoires sont fixées par le décret n° 2009-555 du 19 mai 2009 (JO du 21 mai 2009). Ces territoires sont visés au 1° du 3^{ter} de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

2° Les communes, le cas échéant visées au 1°, caractérisées par une perte d'au moins 50 emplois directs du fait de la réorganisation des unités militaires et établissements du ministère de la défense sur le territoire national et dont le territoire est couvert par un contrat de redynamisation de site de défense. Ces communes sont visées au 2° du 3^{ter} de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

Les contrats de redynamisation de site de défense sont conclus entre, d'une part, l'Etat et, d'autre part, les communes ou groupements de collectivités territoriales correspondant aux sites les plus affectés par la réorganisation du fait d'une perte nette de nombreux emplois directs et d'une grande fragilité économique et démographique. Ils sont d'une durée de trois ans, reconductible une fois pour deux ans.

Les zones de restructuration de la défense sont délimitées par un arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie, du budget et de l'aménagement du territoire qui détermine, pour chaque zone, celle des années comprises entre 2009 et 2013 au titre de laquelle elle est reconnue.

II. CONDITIONS D'APPLICATION DE L'EXONERATION

1975-2

Dans le périmètre des zones de restructuration de la défense mentionnées au 1° du 3^{ter} de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire et dans les emprises foncières libérées par la réorganisation des unités militaires et des établissements du ministère de la défense et situées dans les communes définies au seul 2° du même 3^{ter}, les contribuables qui créent des activités pendant une période de trois ans débutant à la date de publication de l'arrêté prévu au dernier alinéa du même 3^{ter} ou, si cette seconde date est postérieure, au 1^{er} janvier de l'année précédant celle au titre de laquelle le territoire ou la commune est reconnu comme zone de restructuration de la défense par cet arrêté sont exonérés **d'impôt sur le revenu** ou **d'impôt sur les sociétés** à raison des bénéfices provenant des activités implantées dans la zone de restructuration de la défense et réalisés jusqu'au terme du **cinquante neuvième mois** suivant le début d'activité dans cette zone.

Le bénéfice de l'exonération est réservé aux contribuables exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale au sens des articles 34 et 35-I-5° du CGI, à l'exception des activités de crédit-bail mobilier et de location d'immeubles à usage d'habitation, ou agricole au sens de l'article 63 du même code, dans les conditions et limites fixées ci-après. L'exonération s'applique dans les mêmes conditions et limites aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés exerçant une activité professionnelle non commerciale au sens de l'article 92-1 du CGI.

L'exonération ne s'applique pas aux créations d'activité dans les zones de restructuration de la défense consécutives au transfert d'une activité précédemment exercée par un contribuable ayant bénéficié au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert des

articles 44 *sexies*, 44 *sexies A*, 44 *septies*, 44 *octies*, 44 *octies A*, 44 *decies*, 44 *undecies* et 44 *duodecies* du CGI, de la prime d'aménagement du territoire, de la prime d'aménagement du territoire pour l'industrie et les services, ou de la prime d'aménagement du territoire pour la recherche, le développement et l'innovation.

L'exonération ne s'applique pas aux contribuables qui créent une activité dans le cadre d'un **transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes** exercées dans les zones de restructuration de la défense **ou qui reprennent** de telles activités, **sauf** pour la durée restant à courir, si l'activité reprise ou transférée bénéficie ou a bénéficié du présent régime d'exonération.

Lorsqu'un contribuable dont l'activité non sédentaire est implantée dans une zone de restructuration de la défense mais exercée en tout ou en partie en dehors de cette zone, l'exonération s'applique si ce contribuable emploie au moins un salarié sédentaire à plein temps ou équivalent, exerçant ses fonctions dans les locaux affectés à l'activité ou si ce contribuable réalise au moins **25 %** de son chiffre d'affaires auprès des clients situés dans la zone.

Les bénéficiaires éligibles à l'exonération sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à concurrence d'un tiers de leur montant au cours de la première période de douze mois suivant la période d'exonération et de deux tiers pour la période de douze mois suivante.

1975-3

Le bénéficiaire exonéré au titre d'un exercice ou d'une année d'imposition est celui déclaré selon les modalités prévues aux articles 50-0, 53 A, 96 à 100, 102 *ter* et 103 du CGI, diminué des produits bruts ci-après qui restent imposables dans les conditions de droit commun :

- produits des actions ou parts de sociétés, résultats de sociétés ou organismes soumis au régime prévu à l'article 8 du CGI, lorsqu'ils ne proviennent pas d'une activité exercée dans une zone de restructuration de la défense, et résultats de cession de titres de sociétés ;
- produits correspondant aux subventions, libéralités et abandons de créances ;
- produits de créances et d'opérations financières pour le montant qui excède le montant des frais financiers engagés au cours du même exercice ou de la même année d'imposition si le contribuable n'est pas un établissement de crédit visé à l'article L. 511-1 du code monétaire et financier ;
- produits tirés des droits de la propriété industrielle et commerciale lorsque ces droits n'ont pas leur origine dans l'activité exercée dans une zone de restructuration de la défense.

Lorsque le contribuable n'exerce pas l'ensemble de son activité dans une ZRD, le bénéficiaire exonéré est déterminé en affectant le montant résultant du calcul ainsi effectué du rapport entre, d'une part, la somme des éléments d'imposition à la cotisation foncière des entreprises définis à l'article 1467 du CGI afférents à l'activité exercée dans une ZRD et relatifs à la période d'imposition des bénéficiaires et, d'autre part, la somme des éléments d'imposition à la cotisation foncière des entreprises du contribuable définis à l'article 1467 du CGI pour ladite période. Pour la fixation de ce rapport, la valeur locative des immobilisations passibles d'une taxe foncière est celle déterminée conformément à l'article 1467 du CGI au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle est clos l'exercice ou au 1^{er} janvier de l'année d'imposition des bénéficiaires. Par exception, le contribuable exerçant une activité de location d'immeubles n'est exonéré qu'à raison des bénéficiaires provenant des seuls immeubles situés dans une zone de restructuration de la défense. Cette disposition s'applique quel que soit le lieu d'établissement du bailleur.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis. Toutefois, sur option des entreprises qui procèdent aux opérations mentionnées au I dans une zone d'aide à finalité régionale, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

L'option mentionnée à l'alinéa précédent est irrévocable pour la durée de l'exonération. Elle doit être exercée dans les six mois suivant les opérations mentionnées au n° 1975-2.

1975-4

Lorsque le contribuable est une société membre d'un groupe fiscal visé à l'article 223 A du CGI, le bénéficiaire exonéré est celui de cette société déterminé dans les conditions prévues au n° 1975-3, dans la limite du résultat d'ensemble du groupe.

Lorsqu'il répond aux conditions requises pour bénéficier des dispositions de l'un des régimes prévus aux articles 44 *sexies*, 44 *sexies A*, 44 *septies*, 44 *octies A* ou 44 *duodecies* du CGI et du régime prévu à l'article 44 *terdecies* du CGI, le contribuable peut opter pour ce dernier régime dans les six mois suivant celui du début d'activité. L'option est irrévocable.

Les obligations déclaratives des personnes et organismes concernés par l'exonération sont fixées par décret. Ainsi, les obligations déclaratives des bénéficiaires des exonérations sont fixées par le décret n° 2009-472 du 27 avril 2009.

L'allègement d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés prévu à l'article 44 *terdecies* du CGI n'est pas applicable lorsqu'une ou des déclarations de chiffre d'affaires se rapportant à l'exercice concerné n'ont pas été souscrites dans les délais et qu'il s'agit de la deuxième omission successorale (CGI, art. 302 *nonies* complété par l'article 4 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009)

1976

Chapitre 14

exonération d'impôt sur les bénéfices pour les entreprises participant à un projet de recherche et de développement dans les pôles de compétitivité

(CGI, art. 44 *undecies* ; BOI-BIC-CHAMP)

1977

Les pôles de compétitivité, créés par l'article 24 de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, sont constitués par le regroupement sur un même territoire d'entreprises, d'établissements d'enseignement supérieur et d'organismes de recherche publics ou privés qui ont vocation à travailler en synergie pour mettre en œuvre des projets de développement économique pour l'innovation.

Un régime fiscal de faveur est accordé aux entreprises implantées dans les zones de recherche et de développement des pôles de compétitivité et qui participent **au 16 novembre 2009** (cf. n° 1977-5) à un projet de recherche et de développement agréé par les services de l'Etat. Ce régime fiscal comprend notamment une exonération d'impôt sur les bénéfices dans les conditions précisées ci-après et au BOI-BIC-CHAMP-80-10-40.

A. CHAMP D'APPLICATION

I. ENTREPRISES ÉLIGIBLES

1977-1

Le régime de faveur est applicable à toutes les formes d'entreprises (entreprises individuelles, sociétés, groupements ou organismes relevant du régime des sociétés de personnes ou soumis à l'IS de plein droit ou sur option).

II. ACTIVITES CONCERNÉES

1977-2

L'entreprise doit remplir, simultanément et tout au long de la période d'exonération, les deux conditions suivantes :

- être implantée dans la zone de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité ;
- participer à un projet de recherche et de développement agréé par les services de l'Etat.

1. Condition tenant à l'implantation de l'entreprise dans la zone de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité

Pour bénéficier de l'exonération prévue par l'article 44 *undecies*, l'entreprise doit être **implantée** tout au long de l'exercice ou de la période d'imposition au titre de laquelle elle sollicite le régime de faveur dans une ou plusieurs zones de recherche et de développement de pôles de compétitivité.

2. Condition tenant à la participation de l'entreprise de manière continue à un projet de recherche et de développement agréé

L'entreprise doit participer **de manière continue** à un ou plusieurs projets de recherche et de développement agréés par les services de l'Etat.

B. DÉTERMINATION DES ALLÈGEMENTS

I. PÉRIODE D'ALLÈGEMENT

1977-3

1. Décompte de la période d'allègement

L'avantage consiste en une exonération totale des bénéfices réalisés au titre des trois premiers exercices bénéficiaires à compter du début du mois au cours duquel intervient le

démarrage par l'entreprise des travaux de recherche afférents au projet agréé. Cette période est suivie d'une exonération à **50 %** des bénéfices réalisés au titre des deux exercices bénéficiaires suivants.

Si l'agrément a été demandé mais non encore accordé à la date de démarrage des travaux, l'entreprise pourra bénéficier de l'exonération pour autant que l'agrément soit accordé avant la fin de l'exercice au titre duquel l'exonération sera appliquée pour la première fois.

Les exercices bénéficiant de l'allègement peuvent ainsi ne pas être consécutifs.

2. Limitation de la durée d'application des allègements

D'une part, la période au titre de laquelle l'entreprise bénéficie d'une exonération complète de ses bénéfices ne peut excéder trente-six mois.

D'autre part, la période d'exonération partielle de **50 %** ne peut excéder 24 mois. Cette période comprend également l'exonération applicable, le cas échéant, en cas de perte des avantages.

Enfin, la période totale d'allègement prend fin, en tout état de cause, au terme du cent dix-neuvième mois suivant le mois au cours duquel l'entreprise a débuté les travaux de recherche.

3. Cas particuliers des activités résultant d'une reprise, d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités ayant été placées sous le dispositif

Le régime est ouvert aux activités résultant d'une reprise, d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes. Toutefois, si ces dernières ont précédemment bénéficié du présent dispositif, la nouvelle entreprise prétendant au régime ne peut bénéficier de l'exonération que pour sa durée restant à courir. Dans le cas où l'entreprise reprenneuse a elle-même antérieurement bénéficié du régime pour une période complète d'application, aucune exonération supplémentaire ne lui est accordée.

II. BÉNÉFICES SUSCEPTIBLES D'ÊTRE EXONÉRÉS

1977-4 1. Bénéfice déclaré par l'entreprise.

Les résultats susceptibles d'être exonérés sont ceux déclarés régulièrement et dans les délais légaux.

2. Reports déficitaires

Les bénéfices exonérés s'entendent des bénéfices et plus-values qui auraient été imposés si les dispositions de l'article 44 *undecies* du CGI n'avaient pas été applicables, c'est-à-dire après déduction des déficits reportables.

3. Produits exclus de l'exonération

En application du II de l'article 44 *undecies* du CGI, le régime d'exonération ne s'applique pas aux :

- produits des actions ou parts de sociétés ;
- quotes-parts de résultats de sociétés ou organismes soumis au régime fiscal des sociétés de personnes prévu à l'article 8 du CGI ;
- produits correspondant aux subventions, libéralités et abandons de créances ;
- produits de créances et d'opérations financières pour le montant qui excède celui des frais financiers engagés au cours du même exercice ou de la période d'imposition.

4. Bénéfices réalisés dans la zone de recherche et de développement

Si l'entreprise participant au projet de recherche agréé exerce toute son activité dans la zone de recherche du pôle, le bénéfice susceptible d'être exonéré est celui déterminé après imputation des déficits et retranchement des produits exclus.

Si l'entreprise n'exerce pas uniquement ses activités dans les zones de recherche et de développement, seuls les bénéfices réalisés dans ces zones sont susceptibles d'être exonérés.

A cette fin, l'entreprise doit tenir une comptabilité séparée retraçant les opérations afférentes à l'activité éligible. De même, des déclarations fiscales de résultats distinctes doivent être fournies pour cette activité.

En cas **d'exercice simultané de plusieurs activités dans la zone**, l'exonération s'applique y compris aux activités autres que celles directement liées au projet de recherche, dans les conditions exposées ci-dessus (2^e alinéa du **4**).

C. DISPOSITIONS DIVERSES

1977-5 1. Période d'application du dispositif

L'exonération d'impôt sur les bénéfices est applicable aux résultats des exercices clos à compter de la date de délimitation par décret en Conseil d'Etat des zones de recherche et de développement. L'article 59 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 supprime cette exonération pour les entreprises participant, à compter du 17 novembre 2009, à un projet de R&D agréé par les services de l'Etat et qui sont implantées dans la zone de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité.

Par conséquent, les entreprises qui participent à la date du **16 novembre 2009** à un projet de R&D agréé par les services de l'Etat et qui sont par ailleurs implantées dans la zone de R&D d'un pôle de compétitivité, peuvent continuer à bénéficier du régime d'allègement d'impôt sur les bénéfices pour la période restant à courir.

2. Pertes des avantages

Les conditions d'application du régime de faveur institué par l'article 44 *undecies* du CGI doivent être remplies de manière continue.

Si l'entreprise n'est plus implantée dans une zone de recherche ou ne participe plus à un projet de recherche agréé au cours d'un exercice, elle ne peut plus bénéficier de l'exonération à compter de cet exercice. Toutefois, l'entreprise peut bénéficier d'un abattement de 50 % de ses bénéfices imposables au titre de l'exercice au cours duquel elle ne remplit plus les conditions requises. Cet abattement est également applicable aux bénéfices réalisés au titre de l'exercice ou période d'imposition suivant celui au titre duquel elle ne satisfait plus les conditions requises.

3. Combinaison du dispositif avec d'autres régimes fiscaux (cf. BOI-BIC-CHAMP-80-10-40).

4. Plafonnement des avantages (cf. BOI-BIC-CHAMP-80-10-40).

5. Procédure d'accord tacite.

Le 5° de l'article L. 80 B du LPF prévoit un dispositif d'accord tacite sur les demandes de prise de position formelle adressées à l'administration (cf. RC, n° 7206). Les entreprises peuvent, à tout moment, s'assurer auprès de l'administration fiscale qu'elles remplissent les conditions légales pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 44 *undecies*.

chapitre 15

Exonération d'impôt sur les bénéfices provenant d'activités implantées dans les bassins d'emplois à redynamiser

(CGI, art. 44 *duodecies* ; CGI, ann. III, art. 49 U à 49 W, 315 *nonies* ; BOI-BIC-CHAMP)

1978 L'article 44 *duodecies* du CGI prévoit une exonération d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises créant une activité **entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2013** dans les bassins d'emploi à redynamiser pour une période maximale de sept ans à compter du 1^{er} janvier 2007 ou du début d'activité dans ces zones, si elle est postérieure à cette date (cf. BOI-BIC-CHAMP-80-10-50).

I. ZONES D'APPLICATION DE L'EXONÉRATION

1978-1 Les bassins d'emploi à redynamiser sont sélectionnés parmi les zones d'emploi répondant aux trois critères statistiques cumulatifs suivants :

- un taux de chômage au 30 juin 2006 supérieur de trois points au taux national ;
- une variation annuelle moyenne négative de la population entre les deux derniers recensements connus supérieure en valeur absolue à 0,15 % ;
- une variation annuelle moyenne négative de l'emploi total entre 2000 et 2004 supérieure en valeur absolue à 0,75 %.

La liste des bassins d'emploi à redynamiser a été fixée par le décret n° 2007-228 du 20 février 2007. Toutefois, la date de délimitation de ces bassins est réputée intervenue au 1^{er} janvier 2007.

Ces bassins d'emploi à redynamiser sont au nombre de deux : la zone d'emploi « Vallée de la Meuse » (département des Ardennes) et la zone d'emploi de Lavelanet (département de l'Ariège). Ces zones sont sélectionnées pour toute la durée d'application du dispositif.

II. CONDITIONS D'APPLICATION DE L'EXONÉRATION D'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

1978-2 1. Opérations éligibles, portée et période d'application de l'exonération d'impôt sur les bénéfices

L'exonération d'impôt sur les bénéfices concerne les créations d'activités réalisées entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2013. Elle ne s'applique pas aux activités déjà implantées au 1^{er} janvier 2007 dans le périmètre d'un bassin d'emploi à redynamiser.

La période totale d'exonération d'impôt sur les bénéfices est fixée à 84 mois et court à compter du 1^{er} janvier 2007 ou à la date du début d'activité effectif dans un bassin d'emploi à redynamiser si celle-ci est postérieure à cette date.

La date de début d'activité est celle à laquelle le contribuable dispose des immobilisations nécessaires à l'exercice de son activité et réalise la première opération entrant dans le cadre de son objet social.

1978-3 2. Entreprises éligibles

L'exonération est applicable à toutes les formes d'entreprises. Sont ainsi concernées, si elles respectent par ailleurs les autres conditions d'éligibilité :

- les entreprises individuelles ;
- les sociétés de personnes et assimilées ;
- les sociétés à responsabilité limitée ;
- les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions ;
- les associations exerçant une activité lucrative qui les rend passibles de l'impôt sur les sociétés au taux normal.

Par ailleurs, aucune condition relative au régime d'imposition des contribuables concernés n'est exigée.

1978-4 3. Activités éligibles

Le bénéfice de l'exonération est réservé aux activités de nature industrielle, commerciale ou artisanale au sens de l'article 34 du CGI et du 5° du I de l'article 35 du même code à l'exclusion des activités de crédit-bail mobilier et de location d'immeubles à usage d'habitation ou agricole au sens de l'article 63 du CGI. Sont également éligibles, les activités non commerciales telles que définies par le 1 de l'article 92 du CGI dès lors qu'elles sont exercées par une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

1978-5 4. Exercice à titre exclusif d'une activité éligible

Les entreprises qui souhaitent bénéficier de l'exonération ne doivent en principe exercer aucune des activités qui sont hors du champ d'application du dispositif même dans l'hypothèse où elles sont exercées à titre accessoire ou imposées dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en application de l'article 155 du CGI.

Il est rappelé néanmoins que la condition d'exclusivité est satisfaite dès lors que l'activité en cause est exercée à titre accessoire et qu'elle constitue le **complément indispensable** d'une activité éligible et effectivement exonérée.

Une activité non éligible est considérée comme le **complément indissociable** d'une activité éligible lorsque trois conditions cumulatives sont remplies : identité de clientèle, prépondérance de l'activité éligible en terme de chiffre d'affaires et nécessité d'exercer l'activité non éligible pour des raisons techniques ou commerciales.

1978-6 5. Implantation des activités non sédentaires et opérations particulières

a. Critères d'implantation dans un bassin d'emploi à redynamiser d'une activité non sédentaire

Pour bénéficier de l'exonération prévue par les dispositions de l'article 44 *duodecies*, l'entreprise qui crée une activité dans le périmètre géographique d'un bassin d'emploi à redynamiser doit y être effectivement localisée, ce qui implique une implantation matérielle, des

moyens d'exploitation permettant l'exercice de la profession et l'exercice effectif d'une activité dans la zone.

Pour satisfaire à cette condition d'implantation, un professionnel non sédentaire doit disposer d'une implantation matérielle (commerce, cabinet, atelier...), de moyens d'exploitation permettant la réalisation d'une activité économique, et vérifier au moins un des deux critères suivants : l'emploi d'un salarié sédentaire à temps plein ou équivalent dans des locaux situés en zone ou la réalisation d'au moins 25 % du chiffre d'affaires en zone.

En cas d'exercice conjoint d'activités distinctes l'une sédentaire et l'autre non sédentaire, les conditions d'implantation des activités doivent s'apprécier indépendamment.

Une simple adresse de domiciliation en zone ne suffit pas à satisfaire la condition d'implantation en zone.

b. Reprises, transferts, concentrations ou restructurations intervenus au sein des bassins d'emploi à redynamiser

L'article 44 *duodecies* du CGI prévoit que l'exonération d'impôt sur les bénéfices s'applique pour la durée du dispositif restant à courir, lorsque la création d'activité est consécutive à une reprise, un transfert, une concentration ou une restructuration d'activité ayant déjà bénéficié au préalable de ce régime de faveur.

Le contribuable reprenant une activité ou procédant à des opérations de concentration ou de restructuration peut bénéficier d'une nouvelle période d'exonération pour toute la durée d'application du dispositif à la condition qu'il y ait création soit d'une société nouvelle soit d'une nouvelle implantation.

Toutefois, le bénéfice d'une nouvelle période d'exonération est exclu, même s'il y a création soit d'une société nouvelle soit d'une nouvelle implantation, dans les situations suivantes :

- à l'issue des opérations de reprise, de concentration ou de restructuration, le cédant, son conjoint, le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil, leurs ascendants et descendants, leurs frères et soeurs détiennent ensemble, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société, de la personne morale ou du groupement soit repris soit bénéficiaire de l'opération de reprise, de concentration ou de restructuration et pour lequel ou laquelle le bénéfice de l'exonération est sollicité ;
- à l'issue des opérations de reprise, de concentration ou de restructuration, le cédant exerce en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement soit repris soit bénéficiaire de l'opération de reprise, de concentration ou de restructuration et pour lequel ou laquelle le bénéfice de l'exonération est sollicité ;
- l'entreprise individuelle du cédant a fait l'objet d'une opération de reprise, de concentration ou de restructuration au profit de son conjoint, le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil, leurs ascendants et descendants ou leurs frères et soeurs.

En cas de location-gérance, dans l'hypothèse où l'activité précédemment exercée par le bailleur et celle exercée par le repreneur répondent à toutes les autres conditions pour bénéficier du dispositif prévu à l'article 44 *duodecies* du CGI, le bailleur continue à bénéficier des allègements et le preneur est éligible au régime dans le cadre de la reprise d'une activité en bassin d'emploi à redynamiser. Toutefois, la mise en location-gérance d'un fonds de commerce ou d'une clientèle libérale n'ouvrant pas droit à une nouvelle période d'exonération, le régime s'applique pour la durée du dispositif restant à courir pour le bailleur et le repreneur, et chacun pour ce qui le concerne, le plafond d'exonération s'appliquant distinctement pour chaque contribuable.

Par ailleurs, l'exonération ne s'applique pas aux créations d'activités dans les bassins d'emploi à redynamiser consécutives au transfert d'une activité exercée précédemment par le contribuable ayant bénéficié au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert, des dispositions de l'article 44 *sexies* relatif au régime des entreprises nouvelles dans l'ensemble des zones éligibles à ce dispositif [ZRR, ZRU, zones PAT et TRDP jusqu'au 31 décembre 2006, zones d'aide à finalité régionale (AFR)¹ à compter du 1^{er} janvier 2007], ou des dispositions des articles 44 *octies* ou 44 *octies* A relatifs au régime applicable dans les zones franches urbaines, ou qui a bénéficié de la prime d'aménagement du territoire y compris si elle n'a pas bénéficié d'exonération fiscale. Les créations d'activités dans un bassin d'emploi à redynamiser consécutives à un transfert d'activité précédemment exercée dans une zone n'ouvrant pas droit à un dispositif de faveur, ouvrent droit à exonération.

1. Les zones d'aide à finalité régionale sont définies par le décret n° 2007-732 du 7 mai 2007 modifié par le décret n° 2008-1415 du 19 décembre 2008 et par le décret n° 2009-925 du 27 juillet 2009, le décret n° 2010-1628 du 23 décembre 2010 et le décret n° 2011-391 du 13 avril 2011.

III. DÉTERMINATION DES ALLÈGEMENTS D'IMPÔT RÉSULTANT DE L'APPLICATION DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 44 DUODECIÉS

1978-7 1. Bénéfices susceptibles d'être exonérés

Seuls les bénéfices provenant des activités implantées dans les bassins d'emploi à redynamiser sont exonérés.

1978-8 2. Modalités de détermination des plafonds applicables

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis. Toutefois, sur option des entreprises qui procèdent aux opérations mentionnées au I de l'article 44 *duodeciés* du CGI dans une zone d'aide à finalité régionale¹, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect, pour les avantages octroyés jusqu'au 31 décembre 2008, du règlement (CE) n° 1628/2006 de la Commission, du 24 octobre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides nationales à l'investissement à finalité régionale, et pour les avantages octroyés à compter du **1^{er} janvier 2009**, de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

Cette option est irrévocable pour la durée de l'exonération. Elle doit être exercée dans les six mois suivant les opérations mentionnées au I de l'article 44 *duodeciés* du CGI.

1978-9 3. Articulation de l'exonération prévue par l'article 44 *duodeciés* avec les autres exonérations d'impôt sur les bénéfices

Si une entreprise répond aux conditions requises par les régimes en faveur des entreprises nouvelles, des entreprises s'implantant en ZFU ou des entreprises créées pour la reprise d'entreprises industrielles en difficulté prévus par les articles 44 *sexies*, 44 *octies* A et 44 *septies* du fait par exemple de son implantation en zone AFR mais souhaite se placer sous le dispositif de l'article 44 *duodeciés*, elle doit formuler une option pour ce dernier régime.

Cette possibilité d'option est ouverte :

- aux entreprises qui se créent dans les bassins d'emploi à redynamiser ;
- aux entreprises déjà placées sous le régime des entreprises nouvelles prévu à l'article 44 *sexies* lors de la création dans un bassin d'emploi à redynamiser ;
- aux entreprises qui reprennent des activités existantes dans des bassins d'emploi à redynamiser qui n'ont pas au préalable bénéficié de l'exonération.

L'entreprise doit notifier cette option au service des impôts dont elle relève dans un délai de six mois suivant celui du début d'activité dans un bassin d'emploi à redynamiser.

4. Obligations déclaratives

Un état de détermination du bénéfice susceptible d'être exonéré est joint à la déclaration de résultats (CGI, ann. III, art. 49 V).

1979

1980

Chapitre 16

crédit d'impôt prêt à taux zéro destiné à améliorer la performance énergétique des logements anciens

(CGI, art. 244 *quater* U, 199 *ter* S et 220 Z ; BOI-BIC-RICI)

1981

L'article 244 *quater* U du CGI prévoit un crédit d'impôt au titre des avances remboursables ne portant pas intérêt (dit « éco-prêt à taux zéro »), versées par les établissements de crédit ayant conclu une convention avec l'État, en vue de financer des travaux d'amélioration de la performance énergétique des logements à usage d'habitation principale ou destinés à un tel usage.

¹ Les zones d'aide à finalité régionale sont définies par le décret n° 2007-732 du 7 mai 2007 modifié par le décret n° 2008-1415 du 19 décembre 2008, par le décret n° 2009-925 du 27 juillet 2009, le décret n° 2010-1628 du 23 décembre 2010 et le décret n° 2011-391 du 13 avril 2011.

Les dispositions prévues à l'article 244 *quater* U du CGI s'appliquent aux avances remboursables pour lesquelles une offre de prêt est émise par l'établissement de crédit à compter du 1^{er} avril 2009 et jusqu'au 31 décembre 2013 (cf. BOI-BIC-RICI-10-110-10).

I. CHAMP D'APPLICATION

1. Etablissements de crédit concernés

Le crédit d'impôt éco-prêt à taux zéro est un dispositif institué au profit des établissements de crédit mentionnés à l'article L. 511-1 du code monétaire et financier passibles de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur le revenu ou d'un impôt équivalent, ayant leur siège dans un Etat membre de l'Union européenne, ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

Pour bénéficier du crédit d'impôt éco-prêt à taux zéro, les établissements de crédit doivent avoir conclu une convention avec l'Etat, conforme à une convention type approuvée par arrêté conjoint du ministre chargé de l'économie, du ministre chargé du logement et du ministre chargé de l'environnement.

2. Opérations éligibles au crédit d'impôt

a. Bénéficiaires des avances remboursables

L'avance remboursable peut être octroyée aux emprunteurs suivants :

- des personnes physiques ;
- des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés dont au moins un des associés est une personne physique.

L'avance remboursable peut être octroyée pour financer des travaux effectués :

- soit pour le compte de l'emprunteur dans un logement dont il est propriétaire ;
- soit pour le compte du syndicat de copropriété dont est membre l'emprunteur sur les parties et équipements communs ou sur les parties privatives à usage commun de la copropriété dont fait partie un logement dont est propriétaire l'emprunteur ;
- soit concomitamment pour le compte de l'emprunteur dans un logement dont il est propriétaire et pour le compte du syndicat de copropriété dont est membre l'emprunteur sur les parties et équipements communs ou sur les parties privatives à usage commun de la copropriété dont fait partie le logement.

Le régime s'applique également à des co-emprunteurs.

b. Logements éligibles

L'avance remboursable peut être octroyée pour financer des travaux dans les logements achevés avant le 1^{er} janvier 1990, situés sur le territoire national et utilisés, ou destinés à être utilisés, comme résidence principale.

c. Travaux éligibles

L'avance remboursable peut être accordée pour financer les travaux d'économie d'énergie suivants :

1° travaux, qui correspondent à une combinaison d'au moins deux actions efficaces d'amélioration de la performance énergétique du logement ou du bâtiment concerné, parmi les actions suivantes :

- a) Travaux d'isolation thermique des toitures ;
- b) Travaux d'isolation thermique des murs donnant sur l'extérieur ;
- c) Travaux d'isolation thermique des parois vitrées et portes donnant sur l'extérieur ;
- d) Travaux d'installation, de régulation ou de remplacement de systèmes de chauffage, le cas échéant associés à des systèmes de ventilation économiques et performants, ou de production d'eau chaude sanitaire ;
- e) Travaux d'installation d'équipements de chauffage utilisant une source d'énergie renouvelable ;
- f) Travaux d'installation d'équipements de production d'eau chaude sanitaire utilisant une source d'énergie renouvelable.

2° travaux permettant d'atteindre une performance énergétique globale minimale du logement en limitant la consommation d'énergie du bâtiment pour le chauffage, l'eau chaude sanitaire, le refroidissement, l'éclairage et les auxiliaires en dessous d'un certain seuil ;

3° travaux de réhabilitation de systèmes d'assainissement non collectif, par des dispositifs ne consommant pas d'énergie.

Les modalités de détermination des travaux mentionnés aux 1°, 2° et 3° sont fixées par le décret n° 2009-346 du 30 mars 2009.

Pour que les travaux précités soient éligibles au dispositif, des exigences de performance énergétique des équipements, produits et ouvrages mis en place sont à respecter. Ces exigences sont définies dans l'arrêté du 30 mars 2009. Les travaux financés par l'avance remboursable doivent satisfaire aux conditions suivantes :

- être réalisés par des professionnels ;
- débiter postérieurement à la date de l'émission de l'offre d'avance remboursable. Par exception, pour les avances remboursables émises avant le 30 juin 2009, les travaux peuvent avoir commencé avant l'émission de l'avance et à compter du 1^{er} mars 2009.

d. Cumul

L'éco-prêt à taux zéro peut, sauf dispositions contraires, être cumulé avec les dispositifs prévus au livre III de la partie réglementaire du CCH et notamment le dispositif du prêt à 0 % pour l'acquisition ou la construction d'une résidence principale en première accession à la propriété prévu à l'article 244 *quater* J du CGI.

Il est également cumulable avec les prêts conventionnés, les prêts d'épargne logement ou encore les aides de l'Agence nationale de l'habitat (Anah) prévus à ce même livre III.

Pour les offres de prêt émises à compter du **1^{er} janvier 2012**, les dépenses de travaux financées par une avance remboursable peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt sur le revenu prévu à l'article 200 *quater* du CGI lorsque le montant des revenus du foyer fiscal tel que défini au IV de l'article 1417 n'excède pas un plafond, fixé par décret dans une limite de **30 000 €**, l'avant-dernière année précédant celle de l'offre de l'avance.

e. Unicité

Il ne peut être accordé qu'une **seule avance remboursable par logement**. Un emprunteur ne peut donc bénéficier que d'une seule avance remboursable par logement, que les travaux soient effectués pour le compte de l'emprunteur dans le logement ou pour le compte du syndicat de copropriété dont l'emprunteur est membre.

Une même avance ne peut financer que les **travaux revenant à un même logement**.

f. Durée de l'éco-prêt à taux zéro

Pour les offres de prêt émises à compter du **1^{er} avril 2012**, la durée de remboursement de l'avance remboursable sans intérêt ne peut excéder cent vingt mois. Cette durée est portée à cent quatre-vingts mois pour les travaux comportant au moins trois des six actions prévues au 1° du 2 du I de l'article 244 *quater* U et pour les travaux prévus au 2° du même 2.

g. Justificatifs à fournir par l'emprunteur

Préalablement à la réalisation des travaux, l'emprunteur fournit à l'appui de sa demande les éléments visés à l'article R319-19 du code de la construction et de l'habitation et aux articles 13 et 14 de l'arrêté du 30 mars 2009.

II. CARACTERISTIQUES FINANCIERES DE L'AVANCE

1981-1 1. Plafonds

Le montant de l'avance est égal au montant des dépenses afférentes aux travaux éligibles dans la limite des plafonds suivants en fonction des travaux réalisés :

- **20 000 €** pour les bouquets de travaux comportant deux des six actions prévues au 1° de l'article R. 319-16 du CCH ;
- **30 000 €** pour les bouquets de travaux comportant au moins trois des six actions prévues au 1° de l'article R. 319-16 du CCH ;
- **30 000 €** pour les travaux prévus au 2° de l'article R. 319-16 du CCH (travaux permettant d'atteindre une performance énergétique globale minimale) ;
- **10 000 €** pour les travaux prévus au 3° de l'article R. 319-16 du CCH (travaux de réhabilitation de systèmes d'assainissement non collectif).

Le montant de l'avance remboursable ne peut excéder la somme de **30 000 €** par logement (article 244 *quater* U, I, 4 du CGI).

2. Nature des dépenses couvertes par l'avance

Les dépenses afférentes aux travaux éligibles qui peuvent être couvertes par l'avance remboursable sont les suivantes :

- coût de la fourniture et de la pose des équipements, produits et ouvrages nécessaires à la réalisation des travaux éligibles ;
- coût de la dépose et de la mise en décharge des ouvrages, produits et équipements existants ;

- frais de maîtrise d'œuvre et des études relatives aux travaux ;
- frais de l'assurance maître d'ouvrage éventuellement souscrite par l'emprunteur ;
- coût des travaux induits, indissociablement liés aux travaux éligibles.

3. Modalités de versement de l'avance

Le versement de l'avance par l'établissement de crédit peut s'effectuer en une ou plusieurs fois, sur la base du descriptif et des devis détaillés des travaux envisagés ou sur la base des factures de travaux effectivement réalisés transmises par l'emprunteur à tout moment avant la date de clôture de l'avance.

4. Remboursement de l'avance

Le remboursement s'effectue par mensualités constantes sur la période de remboursement dont la durée peut varier, à la demande de l'emprunteur et sur acceptation de l'établissement de crédit, entre 36 et 180 mois.

III. CALCUL DU CREDIT D'IMPOT

- 1981-2 Le montant du crédit d'impôt est égal à l'écart entre la somme actualisée des mensualités dues au titre de l'avance remboursable sans intérêt et la somme actualisée des montants perçus au titre d'un prêt de mêmes montant et durée de remboursement, consenti à des conditions normales de taux à la date d'émission de l'offre de prêt ne portant pas intérêt.

IV. UTILISATION DU CREDIT D'IMPOT

- 1981-3 Le crédit d'impôt éco-prêt à taux zéro est imputé à hauteur d'un cinquième de son montant sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année au cours de laquelle l'établissement de crédit a versé des avances remboursables dans les conditions prévues à cet article et par fractions égales sur l'impôt dû au titre des quatre années suivantes. Si la fraction du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de chacune de ces années, l'excédent est restitué.

Le crédit d'impôt éco-prêt à taux zéro fait naître au profit de l'établissement de crédit une créance, inaliénable et incessible, d'égal montant. Cette créance constitue un produit imposable rattaché à hauteur d'un cinquième au titre de l'exercice au cours duquel l'établissement de crédit a versé des avances remboursables sans intérêt et par fractions égales sur les quatre exercices suivants.

En cas de fusion, la créance de la société absorbée est transférée à la société absorbante. En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, la créance est transmise à la société bénéficiaire des apports à la condition que l'ensemble des avances remboursables ne portant pas intérêt y afférentes et versées par la société scindée ou apporteuse soit transféré à la société bénéficiaire des apports.

V. REMISE EN CAUSE DU CREDIT D'IMPOT

- 1981-4 **1. Reversement du crédit d'impôt par l'établissement de crédit**

Lorsque les conditions mentionnées au I de l'article 244 *quater* U du CGI fixées pour l'octroi de l'avance remboursable n'ont pas été respectées, le crédit d'impôt est reversé par l'établissement de crédit.

2. Reversement de l'avantage indûment perçu par l'emprunteur

Par exception au principe de reversement du crédit d'impôt par l'établissement de crédit, l'Etat exige le remboursement de l'avantage indûment perçu par l'emprunteur lorsqu'il n'apporte pas la justification de la réalisation ou de l'éligibilité des travaux dans le délai de deux ans à compter de la date d'émission de l'offre d'avance remboursable. L'avantage indû est égal à la différence, majorée de 25 %, entre le montant du crédit d'impôt accordé au titre de l'avance effectivement versée et le montant du crédit d'impôt correspondant à l'avance dont aurait dû bénéficier l'emprunteur.

3. Arrêt d'imputation du crédit d'impôt

Lorsque les conditions relatives à l'affectation du logement à usage d'habitation principale mentionnées au I de l'article 244 *quater* U du CGI fixées pour l'octroi de l'avance remboursable ne sont plus respectées pendant la durée de remboursement de l'avance, les fractions de crédit d'impôt restant à imputer ne peuvent plus être utilisées par l'établissement de crédit. Les fractions imputées avant le changement d'affectation restent acquises.

4. Remboursement anticipé de l'avance

En cas de remboursement anticipé de l'avance remboursable mentionnée à l'article 244 *quater* U intervenant pendant la durée d'imputation du crédit d'impôt, les fractions de crédit d'impôt restant à imputer ne peuvent plus être utilisées par l'établissement de crédit.

5. Abattements sur crédit d'impôt au titre des pénalités financières

Lorsque l'établissement de crédit ne respecte pas les obligations prévues au II de l'article R. 319-14 du CCH, il s'expose à des pénalités financières définies à l'article 2 de la convention, approuvée par arrêté, conclue entre l'Etat et l'établissement de crédit.

VI. OBLIGATIONS DECLARATIVES

1981-5

Les établissements de crédit redevables de l'impôt sur les sociétés ainsi que les sociétés mères d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A doivent déposer une déclaration spéciale n° 2078-B-SD avec le relevé de solde de l'impôt sur les sociétés (imprimé n° 2572), auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés. Cette déclaration spéciale sera disponible sur le site www.impots.gouv.fr.

chapitre 17

crédit d'impôt prêt à taux zéro (PTZ+) pour la première accession à la propriété des personnes physiques

(CGI, art. 199 *ter* T, 220 Z *ter*, 244 *quater* V ; BOI-BIC-RICI)

1982

L'article 90 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 instaure un prêt ne portant pas intérêts octroyé aux personnes physiques par les établissements de crédit et destiné à financer la première accession à la propriété.

Codifié aux articles 244 *quater* V, 199 *ter* T, 220 Z *ter* et 223 O du CGI, ce dispositif est applicable aux offres de prêts sans intérêts émises à compter du 1^{er} janvier 2011.

Ce prêt sans intérêts se substitue au « prêt à 0 % » prévu à l'article 244 *quater* J du CGI (cf. BIC-RICI-10-120), au crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt contracté pour l'acquisition ou la construction d'une résidence principale prévu à l'article 200 *quaterdecies* du même code et au taux réduit de TVA applicable aux opérations prévues au 9 du I de l'article 278 *sexies* du même code.

Les modalités du prêt sans intérêts sont prévues par les articles L. 31-10-2 à L. 31-10-12 du code de la construction et de l'habitation.

Ce dispositif est placé sous condition de ressources pour les prêts émis à compter du **1^{er} janvier 2012**. En outre, à compter du 1^{er} janvier 2012, lorsque le logement est ancien, les prêts sont octroyés sous condition de vente du parc social à ses occupants, sous certaines conditions.

Pour les logements neufs, les prêts émis à compter du **1^{er} janvier 2013** sont octroyés sous condition de performance énergétique (cf. article 86 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012). Toutefois, cette condition ne s'applique pas à l'acquisition de logements destinés à être occupés par des titulaires de contrats de location-accession conclus dans les conditions prévues par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière, qui font l'objet, dans des conditions fixées par décret, d'une convention et d'une décision d'agrément prise par le représentant de l'Etat dans le département avant le 1^{er} janvier 2012 (Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 19).

Remarque : Pour les offres de prêts émis à compter du **1^{er} janvier 2013**, l'article 16 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 réduit le montant maximal des ressources que les emprunteurs ne doivent pas dépasser pour pouvoir bénéficier des prêts sans intérêt. Par ailleurs, il réduit la quotité du coût total de l'opération qui peut être financée par ces prêts. Enfin, il aménage les conditions de différé de remboursement du prêt dont bénéficient les ménages les plus modestes (cf. code de la construction et de l'habitation, art. L. 31-10-3, art. L. 31-10-9 et L. 31-10-12 modifiés par l'article 16 de la loi précitée).

En contrepartie de l'octroi de ces prêts sans intérêts, l'établissement de crédit bénéficie d'un crédit d'impôt sur les bénéfices destiné à compenser l'absence d'intérêts perçus sur ces prêts (cf. BOI-BIC-RICI-10-140).

I. CHAMP D'APPLICATION

Le crédit d'impôt sur les bénéficiaires au titre des prêts ne portant pas intérêt est un dispositif institué en faveur des établissements de crédit mentionnés à l'article L. 511-1 du code monétaire et financier passibles de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur le revenu ou d'un impôt équivalent, ayant leur siège dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

II. CALCUL DU CREDIT D'IMPÔT

1982-1

Le montant du crédit d'impôt est égal à l'écart entre la somme actualisée des mensualités dues au titre du prêt ne portant pas intérêt et la somme actualisée des montants perçus au titre d'un prêt de mêmes montant et durée de remboursement, consenti à des conditions normales de taux à la date d'émission de l'offre de prêt ne portant pas intérêt.

La période de mise à disposition des fonds mentionnée au dernier alinéa de l'article L. 31-10-11 du code de la construction et de l'habitation n'est pas prise en compte pour le calcul du crédit d'impôt.

III. UTILISATION DU CREDIT D'IMPÔT

1982-2

Le crédit d'impôt fait naître au profit de l'établissement de crédit une créance, inaliénable et incessible, d'égal montant. Cette créance constitue un produit imposable rattaché à hauteur d'un cinquième au titre de l'exercice au cours duquel l'établissement de crédit a versé des prêts ne portant pas intérêt et par fractions égales sur les exercices suivants.

En cas de fusion, la créance de la société absorbée est transférée à la société absorbante. En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, la créance est transmise à la société bénéficiaire des apports à la condition que l'ensemble des prêts ne portant pas intérêt y afférents et versés à des personnes physiques par la société scindée ou apporteuse soient transférés à la société bénéficiaire des apports.

Lorsque les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8 et 238 *bis* L du CGI ou les groupements mentionnés aux articles 239 *quater*, 239 *quater* B et 239 *quater* C ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, le crédit d'impôt peut être utilisé par les associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements, à la condition que les associés soient redevables de l'impôt sur les sociétés ou soient des personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1^o *bis* du I de l'article 156 du CGI.

Le crédit d'impôt est imputé à hauteur d'un cinquième de son montant sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle l'établissement de crédit a versé des prêts ne portant pas intérêt et par fractions égales sur l'impôt dû au titre des quatre années suivantes. Si la fraction du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de chacune de ces années, l'excédent est restitué.

IV. REMISE EN CAUSE DU CREDIT D'IMPÔT

1982-3

Si, pendant la durée du prêt, et tant que celui-ci n'est pas intégralement remboursé, il apparaît que les conditions mentionnées au chapitre X du titre I^{er} du livre III du code de la construction et de l'habitation n'ont pas été respectées, la différence entre le montant du crédit d'impôt correspondant au prêt effectivement octroyé et le montant du crédit d'impôt correspondant au prêt qui aurait dû être octroyé à l'emprunteur est reversée par l'établissement de crédit. En cas d'absence de déclaration spontanée, dans un délai fixé par le décret n° 2010-1728 du 30 décembre 2010, de l'événement justifiant le reversement par l'établissement à la société de gestion mentionnée à l'article L. 31-10-14 du même code, le montant du crédit d'impôt reversé est majoré de 40 %.

Si, pendant la durée du prêt, et tant que celui-ci n'est pas intégralement remboursé, les conditions de son maintien mentionnées à l'article L. 31-10-6 du même code ne sont plus respectées ou en cas de remboursement anticipé du prêt, les fractions de crédit d'impôt restant à imputer ne peuvent plus être utilisées par l'établissement de crédit. En cas d'absence de déclaration spontanée, dans un délai fixé par le décret n° 2010-1728 du 30 décembre 2010, de ces événements par l'établissement à la société de gestion mentionnée à l'article L. 31-10-14 du même code, l'établissement de crédit reverse par ailleurs une somme égale à 40 % du montant des fractions de crédit d'impôt restant à imputer.

1983

1985

chapitre 18

crédit d'impôt prêt à taux zéro pour l'acquisition ou la construction de la résidence principale

(CGI, art. 244 *quater* J, 199 *ter* I, 220 K ; CGI, ann. II, art. 171 BI et 171 BJ ; CGI, ann. III, art. 49 *septies* YP à 49 *septies* YT ; BOI-BIC-RICI)

1986

L'article 244 *quater* J du CGI a prévu un crédit d'impôt au titre des avances remboursables ne portant pas intérêt (dit « crédit d'impôt prêt à taux zéro ») versées par les établissements de crédit ayant conclu une convention avec l'Etat à des personnes physiques soumises à des conditions de ressources pour l'acquisition ou la construction d'une résidence principale en accession à la première propriété. Ces dispositions s'appliquent aux avances remboursables émises entre le 1^{er} février 2005 et le **31 décembre 2010**. Par ailleurs, les avances prévues à l'article 244 *quater* J du CGI n'ouvrent pas droit au crédit d'impôt mentionné au même article lorsque l'offre de prêt n'a pas fait l'objet d'une acceptation avant le 1^{er} juillet 2011 ou lorsque les fonds n'ont pas été mis à disposition de l'emprunteur, en totalité ou partiellement, avant le 1^{er} juillet 2012.

Il est important de souligner que le crédit d'impôt au titre des avances remboursables ne portant pas intérêt (nouveau dispositif de prêt à taux zéro dénommé « PTZ+ »), codifié à l'article 244 *quater* V du CGI et dont les dispositions s'appliquent aux offres de prêts sans intérêts émises à compter du 1^{er} janvier 2011, se substitue au présent crédit d'impôt prévu à l'article 244 *quater* J du CGI (cf. ci-avant n° 1982 et BOI-BIC-RICI-10-140).

chapitre 19

exonération d'impôt sur les sociétés en faveur des sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté

(CGI, art. 44 *septies* ; BOI-IS-GEO)

1987

L'ancien régime d'exonération visé à l'article 44 *septies* ayant été déclaré incompatible avec le traité instituant la Commission européenne, un nouveau dispositif a été mis en place par l'article 41 de la loi de finances rectificative pour 2004.

Ce dispositif initialement prévu pour s'appliquer aux résultats des exercices clos à compter du 16 décembre 2003 et jusqu'au 31 décembre 2006 inclus (dispositif validé par la Commission européenne le 1^{er} juin 2005) a été étendu aux entreprises créées à compter du **1^{er} janvier 2007** et jusqu'au **31 décembre 2013** dans les zones d'aide à finalité régionale¹. Le bénéfice de cette exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1628/2006 de la Commission, du 24 octobre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides nationales à l'investissement à finalité régionale (cf. BOI-IS-GEO-20-10).

1987-1

A. CHAMP D'APPLICATION

Le régime d'exonération s'applique, à l'instar du passé, aux seules sociétés nouvelles créées dans le seul but de reprendre une entreprise industrielle en difficulté.

En présence de clause de substitution ou de porte-fort², le bénéfice de l'exonération n'est susceptible d'être accordé qu'à la société nouvelle effectivement exploitante, quand bien même cette dernière ne serait pas désignée comme repreneuse dans le jugement de cession du tribunal.

1. Les zones d'aide à finalité régionale sont définies par le décret n° 2007-732 du 7 mai 2007 modifié par le décret n° 2008-1415 du 19 décembre 2008, par le décret n° 2009-925 du 27 juillet 2009 et le décret n° 2011-391 du 13 avril 2011.

2. Clause par laquelle une entreprise préexistante se substitue, en tant que repreneuse de l'entreprise en difficulté, à la société nouvelle, non encore créée à la date du jugement du tribunal.

1987-2

I. CONDITIONS RELATIVES A L'ENTREPRISE REPRISE

1. Forme juridique.

Il n'est pas posé de condition quant à la forme juridique de l'entreprise reprise, qui peut être une entreprise individuelle ou revêtir la forme d'une société. Le régime d'exonération est applicable aussi bien à la reprise d'une entreprise dans sa globalité qu'à la reprise d'un ou plusieurs établissements.

2. Notion de difficulté

L'état de difficulté est apprécié par l'analyse de la situation de l'entreprise reprise ou, le cas échéant, du ou des établissements repris.

Cet état de difficulté résulte notamment de l'engagement d'une procédure de redressement judiciaire. Dans ce cas, la reprise est effectuée par voie de rachat de l'entreprise ou du ou des établissements cédés en application de l'article L 631-22 du code de commerce.

L'état de difficulté résulte également de l'engagement d'une procédure de liquidation judiciaire. Dans ce cas, la reprise est effectuée par voie de rachat de branches complètes et autonomes d'activité industrielle, dans le cadre de cessions ordonnées par le juge-commissaire en application des articles L 642-1 et suivants du code de commerce.

Les reprises effectuées dans le cadre d'une procédure de sauvegarde par voie de rachat d'un établissement ou d'une branche complète et autonome d'activité industrielle en application de l'article L. 626-1 du code de commerce peuvent, elles aussi, être éligibles au régime d'exonération, dans la mesure où la procédure de sauvegarde définie aux articles L. 620-1 et suivants du code de commerce vise les débiteurs justifiant de difficultés qu'ils ne sont pas en mesure de surmonter et qui sont de nature à les conduire à la cessation de paiements.

En l'absence d'ouverture d'une procédure collective, l'état de difficulté s'entend d'une situation financière de l'entreprise qui rend imminente la cessation de paiements. L'arrêt de l'exploitation en décaissant ne doit donc pas être rendu seulement probable par les événements en cours, mais doit présenter un caractère inévitable.

3. Activités éligibles.**a. Caractère industriel de l'activité.**

La reprise doit concerner une entreprise ou un établissement qui exerce exclusivement une activité industrielle. De même, dans le cas des cessions ordonnées par le juge-commissaire dans le cadre d'une procédure de liquidation judiciaire, la reprise doit porter sur une branche complète et autonome d'activité exclusivement industrielle. Enfin, en cas de reprise d'établissements en difficulté, au sein desquels est exercée exclusivement une ou plusieurs activités industrielles, d'une entreprise qui n'est pas elle-même en difficulté, l'activité de cette entreprise doit elle-même être industrielle.

b. Caractère exclusif de l'activité.

L'ensemble des actifs repris doit être affecté à l'activité industrielle de l'entreprise reprise.

c. Activités expressément exclues

Les activités exercées dans l'un des secteurs suivants n'ouvrent pas droit au bénéfice de l'exonération :

- transports ;
- construction de véhicules automobiles ;
- construction de navires civils ;
- fabrication de fibres artificielles ou synthétiques ;
- sidérurgie ;
- industrie charbonnière ;
- production ou transformation de produits agricoles ;
- pêche, aquaculture et pisciculture.

En cas d'exercice simultané, au sein de l'entreprise reprise ou de l'établissement repris, d'activités industrielles éligibles au dispositif prévu par l'article 44 *septies* et d'activités expressément exclues par ce dispositif, l'exonération ne pourra pas être accordée à l'entreprise nouvelle.

4. Modalités de la reprise

La reprise doit, en principe, être réalisée par voie de rachat de l'entreprise ou de l'établissement industriel en difficulté. S'agissant de la reprise d'un établissement, le rachat doit porter sur l'ensemble des éléments incorporels qui sont spécifiques à l'établissement repris (clientèle,

licences, marques de fabrique, brevets...) et des éléments corporels permettant son exploitation (matériels, équipements...).

Toutefois, il est admis que la reprise d'une entreprise ou d'un établissement soit réalisée sous la forme d'une prise en location-gérance de l'activité, à la double condition que :

- la société reprenneuse souscrive dans le contrat de location-gérance un engagement ferme de rachat du fonds dans un délai maximum de deux ans ;
- la location-gérance porte sur un ensemble d'éléments d'exploitation qui forment une branche complète d'activité.

1987-3

II. CONDITIONS RELATIVES A L'ENTREPRISE NOUVELLE

1. Forme juridique et régime fiscal

Seules les entreprises créées sous la forme de sociétés peuvent bénéficier des dispositions de l'article 44 septies. L'exonération ne s'applique qu'aux sociétés, soumises de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés au taux normal et dans les conditions de droit commun. Elle s'applique aux exploitations industrielles situées dans les départements d'outre-mer.

2. Indépendance juridique et économique de l'entreprise nouvelle par rapport à l'entreprise cédante.

a. Indépendance juridique

1°. Capital

Le capital de la société créée ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, par les personnes qui ont été associées ou exploitantes ou qui ont détenu plus de 50 % du capital de l'entreprise en difficulté pendant l'année précédant la reprise. Cette condition d'indépendance doit être respectée dès la constitution de la société nouvelle et pendant toute la durée du dispositif d'exonération.

2°. Définition de la détention directe

Les droits de vote ou les droits à dividendes dans la société nouvelle ou dans l'entreprise en difficulté sont détenus indirectement par une personne lorsqu'ils appartiennent :

- aux membres du foyer fiscal de cette personne ;
- à une entreprise dans laquelle cette personne détient plus de 50 % des droits sociaux y compris, s'il s'agit d'une personne physique, ceux appartenant aux membres de son foyer fiscal ;
- à une société dans laquelle cette personne exerce en droit ou en fait la fonction de gérant ou de président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire.

b. Indépendance économique

Lorsque la reprise ne porte que sur un ou plusieurs établissements d'une entreprise qui ne disparaissent pas du fait de cette reprise, l'entreprise cédante et la société nouvelle doivent être économiquement indépendantes.

La société nouvelle est indépendante économiquement de l'entreprise cédante lorsqu'elle n'entretient pas de relation commerciale ou financière avec cette entreprise.

Toutefois, il est admis de considérer cette condition comme remplie si l'intensité des relations entre les deux entreprises est de faible importance.

3. Caractère exclusif de l'activité exercée

L'activité de l'entreprise reprise et, par voie de conséquence, celle de la société nouvelle, doit être exclusivement industrielle et ne pas figurer parmi la liste des activités exclues du dispositif. Par ailleurs, la société nouvelle doit avoir été créée pour la reprise et ne peut exercer, au cours de l'ensemble de la période d'exonération, aucune autre activité que l'activité reprise, dès lors qu'elle ne peut bénéficier d'une aide qu'au titre des bénéfices issus de cette seule activité.

Toutefois, l'exercice par la société nouvelle d'une activité qui ne serait pas éligible au régime d'exonération, mais qui constituerait le complément indissociable d'une activité éligible, n'est pas de nature à remettre en cause l'application de l'exonération.

B. RESULTATS FISCAUX AUXQUELS S'APPLIQUE L'EXONERATION

1987-4

I. DECOMPTE DE LA PERIODE D'EXONERATION

La date à partir de laquelle l'entreprise peut bénéficier du régime d'exonération est celle de sa création ou, si elle est postérieure, la date de rachat du fonds ou de prise d'effet du contrat de location-gérance.

L'exonération porte sur le mois de la création ou du rachat du fonds ou de prise d'effet du contrat de location-gérance et les vingt-trois mois suivants. Si la clôture des exercices comptables ne coïncide pas avec le terme de la période d'exonération, les bénéficiaires de l'exercice au cours duquel intervient le terme de la période d'exonération font l'objet d'une exonération pour une part, et d'une imposition normale pour l'autre part, selon une répartition prorata temporis.

1987-5

II. BÉNÉFICES SUSCEPTIBLES D'ÊTRE EXONÉRÉS

1. Bénéfices déclarés

Pour être exonérés, les entreprises qui remplissent les conditions requises par l'article 44 *septies* du CGI doivent déposer une déclaration régulière dans les délais légaux prévus à l'article 223 du même code.

2. Exclusion des plus-values de réévaluation libre

Les plus-values constatées lors de la réévaluation libre des éléments d'actif immobilisé prévue à l'article L. 123-18 du code de commerce, qui ne porte que sur les immobilisations corporelles et financières, sont exclues des bénéfices soumis au régime d'exonération.

3. Reports déficitaires

Les bénéfices susceptibles d'être exonérés s'entendent de ceux qui auraient été imposés si les dispositions de l'article 44 *septies* n'étaient pas applicables, c'est-à-dire après imputation des déficits antérieurs qui constituent une charge de l'exercice.

1987-6

C. PLAFONNEMENT DES AVANTAGES

Les aides dont peuvent bénéficier les entreprises en application des dispositions de l'article 44 *septies* font systématiquement l'objet d'un plafonnement de leur montant, quels que soient la taille et le lieu d'implantation de ces entreprises.

Le plafond de minimis constitue le plafond de droit commun.

Des plafonds spécifiques s'appliquent dans les situations particulières suivantes :

- en cas d'implantation de l'entreprise dans une ou plusieurs zones aidées, qu'elle ait ou non la qualité de PME (« plafond régional ») ;
- lorsque l'entreprise dispose de la qualité de PME (« plafond PME »).

En outre, dans ces deux situations, l'exonération sollicitée par les entreprises précitées ne peut s'obtenir que sur agrément. A défaut d'agrément, l'exonération ne peut s'obtenir que dans les seules limites afférentes aux aides de minimis.

1987-7

D. ARTICULATION DE L'EXONÉRATION PRÉVUE À L'ARTICLE 44 SEPTIES AVEC LES DISPOSITIONS EXISTANTES

(cf. BOI-IS-GEO-20-10-40)

1987-8

E. PERTE OU REMISE EN CAUSE DU RÉGIME

(cf. BOI-IS-GEO-20-10-50)

1. Inexécution des conditions fixées par l'article 44 *septies*

Les conditions posées pour l'application du régime doivent être satisfaites à tout moment de la période d'exonération, et notamment lors de la constitution de la société nouvelle. Une société qui ne remplit pas les conditions dès sa constitution ne peut pas bénéficier du régime d'exonération, même si elle y satisfait par la suite, au cours de la période de vingt-trois mois qui suit celle du rachat ou de la prise d'effet du contrat de location-gérance.

A l'inverse, si une ou plusieurs de ces conditions cessent d'être satisfaites, la société perd le droit aux exonérations.

2. Sanctions en cas de non-respect de certaines conditions de l'agrément

Le maintien du bénéfice de l'agrément est subordonné au respect des conditions qu'il fixe, des engagements souscrits en vue de l'obtenir et des conditions prévues à l'article 44 *septies*.

Par exception, le non-respect de l'engagement de maintien pendant cinq ans des emplois repris et créés dans le cadre de la reprise ayant servi à la détermination des plafonds d'aide n'est pas sanctionné par le retrait de l'agrément, mais seulement par la remise en cause des avantages acquis liés aux emplois qui n'ont pas été maintenus.

3. Remise en cause des exonérations d'IS et d'IFA en cas d'interruption d'activité ou de survenance de l'un des événements mentionnés au 1^{er} alinéa du 2 de l'article 221 du CGI (cf. BOI-IS-GEO-20-10-50)

4. Suppression de l'avantage fiscal résultant du dispositif d'exonération en cas de non-respect des obligations déclaratives en matière de TVA (cf. BOI-IS-GEO-20-10-50).

1987-9

F. OBLIGATIONS DECLARATIVES

Conformément aux dispositions de l'article 46 quater-0 ZU de l'annexe III au CGI, les sociétés qui bénéficient des dispositions de l'article 44 *septies* doivent produire, à l'appui de leur déclaration de résultats de chaque exercice, un état comportant des renseignements sur leur situation et sur celle de leurs associés, ainsi que sur la situation de l'entreprise reprise et de ses associés ou exploitants.

Cet état est établi sur papier libre conformément au modèle fixé par l'administration. En outre, les entreprises doivent joindre à leur première déclaration de résultats suivant la reprise une copie du jugement qui ordonne la cession et, le cas échéant, une copie du contrat de location-gérance. Dans cette dernière situation, les entreprises devront justifier que l'engagement de rachat a bien été respecté.

1988

1989

chapitre 20

crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique

(CGI, art. 199 *ter* K, 220 M, 244 *quater* L modifié par l'article 24 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ; CGI, ann. III, art. 49 *septies* Z à 49 *septies* ZB *bis* ; BOI-BA-RICI)

1990

Les entreprises agricoles bénéficient d'un crédit d'impôt au titre de chacune des années comprises entre **2005** et **2014** au cours desquelles au moins 40 % de leurs recettes proviennent d'activités mentionnées à l'article 63 du CGI relevant du mode de production biologique conformément aux règles fixées dans le règlement (CE) n° 834/2007 du Conseil du 28 juin 2007 relatif à la production biologique et à l'étiquetage de produits biologiques et abrogeant le règlement (CEE) n° 2092/91 (cf. BOI-BA-RICI-20-40).

1990-1

Le montant du crédit d'impôt s'élève à **2 500 €**.

Par ailleurs, les entreprises qui bénéficient d'une aide à la conversion à l'agriculture biologique ou d'une aide au maintien de l'agriculture biologique en application du règlement (CE) n° 1698/2005 du Conseil, du 20 septembre 2005, concernant le soutien au développement rural par le Fonds européen agricole pour le développement rural, ou encore d'une mesure de soutien pour production biologique en application du règlement (CE) n° 73/2009 du Conseil, du 19 janvier 2009, établissant des règles communes pour les régimes de soutien direct en faveur des agriculteurs dans le cadre de la politique agricole commune et établissant certains régimes de soutien en faveur des agriculteurs modifiant les règlements (CE) n° 1290/2005, (CE) n° 247/2006 et (CE) n° 378/2007, et abrogeant le règlement (CE) n° 1782/2003, peuvent bénéficier du crédit d'impôt lorsque le montant résultant de la somme de ces aides et mesures de soutien et de ce crédit d'impôt n'excède pas **4 000 €** au titre de chacune des années mentionnées ci-dessus. Le montant du crédit d'impôt est alors, le cas échéant, diminué à concurrence du montant de ces aides et mesures de soutien excédant **1 500 €**.

1990-2

Pour le calcul du crédit d'impôt des GAEC, le montant mentionné ci-dessus est multiplié par le nombre d'associés sans que le crédit d'impôt ainsi obtenu puisse excéder trois fois le crédit d'impôt calculé comme indiqué ci-avant.

Le crédit d'impôt calculé par les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8 et 238 *bis* L du CGI ou les groupements mentionnés aux articles 238 *ter*, 239 *quater*, 239 *quater* B, 239 *quater* C et 239 *quinquies* du même code, qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, peut être utilisé par leurs associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1^o *bis* du I de l'article 156 du CGI.

Le bénéfice du crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique est désormais subordonné au respect du règlement (CE) n°1535/2007 de la Commission, du 20 décembre 2007, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis* dans le secteur de la production de produits agricoles (CGI, art. 244 *quater* L-IV).

1990-3

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle l'entreprise a respecté les conditions prévues à l'article 244 *quater* L. Si le montant du crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué.

Lorsque l'exercice de l'entreprise coïncide avec l'année civile, le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel elle a respecté les conditions prévues à l'article 244 *quater* L. En cas de clôture d'exercice en cours d'année, le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice clos au cours de l'année suivant celle au cours de laquelle l'entreprise a respecté les conditions prévues à l'article 244 *quater* L.

Si le montant du crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû au titre dudit exercice, l'excédent est restitué.

Les articles 49 *septies* Z à 49 *septies* ZB *bis* de l'annexe III au CGI fixent les conditions d'application du présent dispositif.

chapitre 21

Crédit d'impôt en faveur des métiers d'art

(CGI, art. 244 *quater* O modifié par l'art. 35 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, 199 *ter* N, 220 P ; BOI-BIC-RICI)

1991

L'article 244 *quater* O du CGI instaure un crédit d'impôt en faveur des métiers d'art.

Ce dispositif s'applique aux crédits d'impôt calculés au titre des dépenses exposées entre le **1^{er} janvier 2006** et le **31 décembre 2016** (cf. BOI-BIC-RICI-10-100).

I. ENTREPRISES POUVANT BÉNÉFICIER DU CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES MÉTIERS D'ART

1991-1

Peuvent bénéficier du crédit d'impôt en faveur des métiers d'art :

- les entreprises dont les charges de personnel afférentes aux salariés qui exercent un des métiers d'art énumérés dans l'arrêté du 12 décembre 2003 (*JO* du 27 décembre 2003) représentent au moins **30 %** de la masse salariale totale ;

- les entreprises industrielles des secteurs de l'horlogerie, de la bijouterie, de la joaillerie, de l'orfèvrerie, de la lunetterie, des arts de la table, du jouet, de la facture instrumentale et de l'ameublement ; les nomenclatures des activités et des produits concernés sont définies par l'arrêté du 14 juin 2006 (*JO* du 24 juin 2006) ;

- les entreprises portant le label " Entreprise du patrimoine vivant " au sens de l'article 23 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises (cf. décret n° 2006-595 du 23 mai 2006 relatif à l'attribution du label « entreprise du patrimoine vivant » ; arrêté du 26 mai 2006 [*JO* du 21 juin 2006] relatif à la procédure d'attribution du label « entreprise du patrimoine vivant » modifié par l'arrêté du 3 août 2006 [*JO* du 15 août 2006]).

Ces entreprises doivent par ailleurs être imposées à l'IS ou à l'IR **d'après leur bénéfice réel** ou exonérées en application des articles 44 *sexies* (entreprise nouvelle), 44 *sexies* A (jeune entreprise innovante), 44 *octies* (entreprise implantée dans une zone franche urbaine) ou 44 *decies* (entreprises qui exercent certaines activités en Corse), 44 *undecies*, 44 *terdecies* ou 44 *quaterdecies*.

II. DÉPENSES ÉLIGIBLES AU CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES MÉTIERS D'ART

1991-2

Les dépenses éligibles au crédit d'impôt en faveur des métiers d'art sont :

- les salaires et charges sociales afférents aux salariés directement affectés à la création d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série. La création d'ouvrages uniques, réalisés en un exemplaire ou en petite série, se définit selon deux critères cumulatifs :

- a) Un ouvrage pouvant s'appuyer sur la réalisation de plans ou maquettes ou de prototypes ou de tests ou encore de mise au point manuelle particulière à l'ouvrage ;

- b) Un ouvrage produit en un exemplaire ou en petite série ne figurant pas à l'identique dans les réalisations précédentes de l'entreprise ;
- les dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf qui sont directement affectées à la conception des nouveaux produits et à la réalisation de prototypes ;
- les frais de dépôt des dessins et modèles relatifs aux ouvrages mentionnés au 1^{er} tiret ;
- les frais de défense des dessins, des modèles, dans la limite de **60 000 €** par an ;
- les dépenses liées à l'élaboration d'ouvrages mentionnée ci-avant confiées par ces entreprises à des stylistes ou bureaux de style externes.

III. CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT

1991-3 Le crédit d'impôt est calculé en faisant le produit du montant des dépenses éligibles, après déduction des subventions publiques éventuellement perçues pour financer des dépenses éligibles au crédit d'impôt, par un taux.

Le taux de droit commun est égal à **10 %** des dépenses éligibles. Cependant, ce taux est porté à **15 %** pour les dépenses éligibles exposées par les entreprises portant le label « entreprise du patrimoine vivant » au 31 décembre de l'année au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé.

Quelle que soit la date de clôture et la durée de l'exercice, le crédit d'impôt est calculé par année civile. Lorsque l'entreprise clôture son exercice en cours d'année, le crédit d'impôt est calculé en prenant en compte les dépenses éligibles engagées au cours de la dernière année civile écoulée.

IV. PLAFONNEMENT DU CRÉDIT D'IMPÔT

1991-4 Pour les exercices clos à compter du **31 décembre 2012**, le crédit d'impôt est plafonné à **30 000 €** par an et par entreprise. Corrélativement, le bénéfice du crédit d'impôt n'est plus subordonné au respect du règlement (CE) 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 relatif aux aides de minimis (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 35).

V. UTILISATION DU CRÉDIT D'IMPÔT

1991-5 Le crédit d'impôt est imputé sur IR ou l'IS dû par le contribuable ou l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses éligibles ont été exposées (CGI, art. 199 *ter* N et 220 P).

Le crédit d'impôt en faveur des métiers d'art s'impute après les prélèvements obligatoires et les autres crédits d'impôt.

Lorsque le montant de l'impôt est insuffisant pour imputer la totalité du crédit d'impôt, l'excédent non imputé est restitué à l'entreprise.

VI. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

1991-6 Les entreprises souhaitant bénéficier du dispositif doivent souscrire la déclaration n° 2079-ART-SD disponible sur le site www.impots.gouv.fr ou auprès du service des impôts dont relève l'entreprise.

1992

1993

chapitre 22

Crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques

(CGI, art. 220 *octies* et 220 Q ; BOI-IS-RICI)

1994 Les entreprises de production phonographiques peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt sur les sociétés. Ce crédit d'impôt est subordonné à l'octroi d'agréments. Il est égal à **20 %** des dépenses éligibles qui relèvent des deux catégories suivantes :

- les frais de production d'enregistrements phonographiques ou vidéographiques ;

- les frais de développement de productions phonographiques ou vidéographiques.

Ce crédit d'impôt ne peut être octroyé qu'à raison de la production ou du développement d'albums de « nouveaux talents », c'est à dire des artistes dont les ventes n'ont pas dépassé le seuil de 100 000 exemplaires pour deux albums distincts. Ce dispositif, tel qu'il est exposé ci-après, s'applique aux crédits d'impôt calculés au titre des dépenses engagées à compter du 1^{er} juillet 2007 et jusqu'au **31 décembre 2015** (cf. BOI-IS-RICI-10-10 ; Loi de finances pour 2013, art. 28).

A. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-IS-RICI-10-10-10)

I. ENTREPRISES CONCERNÉES

1994-1 Le crédit d'impôt phonographique prévu à l'article 220 *octies* du CGI est institué en faveur des entreprises de production phonographique au sens de l'article L.213-1 du code de la propriété intellectuelle, que cette activité soit ou non exercée à titre principal, qui existent depuis au moins trois années et sont soumises à l'impôt sur les sociétés. En outre, les œuvres produites ou développées doivent avoir fait l'objet d'un agrément.

II. ŒUVRES OUVRANT DROIT AU CRÉDIT D'IMPÔT

1994-2 Ouvrent droit au crédit d'impôt les dépenses engagées pour la production, le développement et la numérisation d'un enregistrement phonographique ou vidéographique musical qui satisfont aux conditions suivantes :

1. Production d'albums de nouveaux talents

Les productions d'enregistrements phonographiques ou vidéographiques musicaux doivent porter sur des albums de nouveaux talents au sens du b du II de l'article 220 *octies* du CGI. On entend par album tout enregistrement de plus de deux titres sur un support physique ou numérique. Sont ainsi considérés comme des nouveaux talents les artistes, les groupes d'artistes, les compositeurs ou les artistes-interprètes ne devant pas avoir dépassé le seuil de 100 000 ventes pour deux albums distincts précédant ce nouvel enregistrement.

S'agissant des albums d'expression, le bénéficiaire du crédit d'impôt est subordonné au respect d'une condition dite de « francophonie ». Ainsi, les albums d'expression par des nouveaux talents doivent pour la moitié au moins être d'expression française ou dans une langue régionale en usage en France. Le respect de cette condition s'apprécie au niveau de l'entreprise pour l'ensemble des albums qu'elle produit chaque année. Cette condition ne s'applique pas aux albums de nouveaux talents composés en tout ou partie d'une ou plusieurs œuvres libres de droit d'auteur au sens des articles L. 123-1 à L. 123-12 du code de la propriété intellectuelle.

1994-3 2. Conditions de réalisation des enregistrements phonographiques

Les productions éligibles doivent être réalisées par des entreprises et industries techniques liées à la production phonographique qui satisfont aux conditions cumulatives suivantes :

- elles sont établies en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;
- elles y effectuent les prestations liées à la réalisation d'un enregistrement phonographique ou vidéographique musical ainsi qu'aux opérations de postproduction.

1994-4 3. Agrément des œuvres éligibles.

Les entreprises qui souhaitent bénéficier du crédit d'impôt doivent avoir obtenu du ministère chargé de la culture deux agréments :

- un agrément à titre provisoire, sollicité avant l'engagement des opérations de production ou de développement, attestant au vu des éléments transmis à l'appui de la demande formulée par l'entreprise de production, que l'œuvre remplira les conditions lui permettant de bénéficier du crédit d'impôt phonographique ;
- un agrément à titre définitif attestant que l'œuvre satisfait effectivement aux conditions d'éligibilité du crédit d'impôt.

III. DÉPENSES ÉLIGIBLES

(BOI-IS-RICI-10-10-20)

1994-5 Seules les dépenses correspondant à des opérations effectuées en France ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, engagées à compter du 1^{er} juillet 2007 ouvrent droit au crédit d'impôt phonographique.

1. Dépenses correspondant aux frais de production d'un enregistrement phonographique ou vidéographique musical

Il s'agit des :

- frais de personnel autre que le personnel permanent de l'entreprise ainsi que les frais de personnel permanent de l'entreprise directement concernés par les œuvres ;
- dépenses liées à l'utilisation des studios ;
- dépenses de post-production ;
- dépenses liées au coût de numérisation et d'encodage ;

1994-6 2. Dépenses de développement des productions phonographiques ou vidéographiques musicales

Pour être éligibles au crédit d'impôt, ces dépenses doivent être engagées au plus tard dans les dix-huit mois suivant la fixation de l'œuvre au sens de l'article L. 213-1 du code de la propriété intellectuelle ou de la production d'un disque numérique polyvalent musical.

Il s'agit des :

- frais de répétition des titres ;
- dépenses engagées pour le soutien de la production de concerts ;
- dépenses engagées au titre de la participation à des émissions de télévision ou de radiodiffusion ;
- dépenses liées à la réalisation et à la production d'images ;
- dépenses liées à la création d'un site internet ;

1994-7 3. Plafonnement des dépenses (BOI-IS-RICI-10-10-20)

a. Plafonnement des dépenses de développement

Les dépenses de développement éligibles au dispositif ne sont retenues dans la base de calcul du crédit d'impôt que dans la limite de **350 000 €** par enregistrement phonographique ou vidéographique musical. Ce plafond est global et s'applique à des dépenses qui peuvent être engagées au titre d'exercices différents.

b. Plafonnement des dépenses externalisées

Lorsqu'elles sont confiées à des entreprises satisfaisant à certaines conditions, les dépenses de production et de développement éligibles au crédit d'impôt phonographique sont plafonnées à **2 300 000 €** par entreprise et par exercice.

c. Articulation des plafonds

Ces deux plafonds, qui s'apprécient selon des modalités distinctes, sont des plafonds cumulatifs. Dès lors, même si une entreprise confie les opérations relatives au développement d'un album à une autre entreprise, les dépenses éligibles au crédit d'impôt restent plafonnées à **350 000 €**.

B. CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT

(BOI-IS-RICI-10-10-30)

1994-8 I. DÉDUCTION DES SUBVENTIONS PUBLIQUES RECUES A RAISON DES DÉPENSES OUVRANT DROIT AU CRÉDIT D'IMPÔT PHONOGRAPHIQUE

Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit.

1994-9 II. TAUX DU CRÉDIT D'IMPÔT

Le crédit d'impôt phonographique est égal à **20 %** du montant total des dépenses éligibles de production et de développement d'enregistrements phonographiques ou vidéographiques musicales exposées au cours de l'exercice au titre duquel le crédit d'impôt est calculé. Dans le cas d'une coproduction, le crédit d'impôt phonographique est accordé à chacune des entre-

prises de production phonographique proportionnellement à sa part dans les dépenses exposées, et non proportionnellement à sa part dans la coproduction.

Le taux du crédit d'impôt est porté à **30 %** pour les entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) (ces dispositions entrent en vigueur à une date fixée par décret et au plus tard le 1^{er} janvier 2014 ; loi de finances pour 2013, art. 28).

1994-10

III. PLAFONNEMENT DU CRÉDIT D'IMPÔT

Chaque opération d'enregistrement et de développement d'un album d'un jeune talent est susceptible d'ouvrir droit à un crédit d'impôt phonographique. La somme des crédits d'impôt phonographiques ne doit pas dépasser un plafond global de **700 000 €** par entreprise et par exercice. A une date fixée par décret et au plus tard le 1^{er} janvier 2014, ce plafond est porté à **800 000 €** par entreprise et par exercice (loi de finances pour 2013, art. 28).

Ce plafond de droit commun est porté à **1 100 000 €** lorsque le nombre de productions de nouveaux talents constatés à la clôture de l'exercice au titre duquel le crédit d'impôt est calculé a augmenté de **25 %** au moins par rapport au nombre de nouveaux talents produits au titre de l'exercice précédent.

C. UTILISATION DU CRÉDIT D'IMPÔT

(BOI-IS-RICI-10-10-30)

1994-11

I. IMPUTATION SUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Le crédit d'impôt phonographique est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise de production au titre de l'exercice au cours duquel elle a exposé les dépenses éligibles. L'imputation se fait à la date de liquidation de l'impôt sur les sociétés.

1994-12

II. CRÉANCE SUR LE TRÉSOR

L'excédent de crédit d'impôt qui n'a pu être imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise de production phonographique au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses éligibles ont été exposées constitue une créance sur le Trésor de même montant. La créance ne constitue pas un produit imposable pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel elle est constatée. Il convient donc d'en déduire extra-comptablement le montant.

La créance sur le Trésor est inaliénable et incessible, sauf dans les conditions prévues par les articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier (issus de la loi du 2 janvier 1981 modifiée par la loi du 24 janvier 1984 relative à l'activité et au contrôle des activités bancaires).

L'excédent de crédit d'impôt phonographique ne pouvant être imputé par l'entreprise de production sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt ont été exposées est restitué à cette dernière.

1994-13

III. REVERSEMENT PAR L'ENTREPRISE DU CRÉDIT D'IMPÔT INDUMENT PERCU

Si l'enregistrement phonographique ou vidéographique musical pour lequel le bénéficiaire du crédit d'impôt phonographique est demandé n'obtient pas l'agrément définitif du ministre chargé de la culture dans les vingt quatre mois de sa date de fixation au sens de l'article L. 213-1 du code de la propriété intellectuelle, l'entreprise de production devra reverser le crédit d'impôt qu'elle a perçu au titre d'exercices antérieurs pour la même œuvre (CGI, article 220 Q).

D. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES ET CONTRÔLE DU CRÉDIT D'IMPÔT

(BOI-IS-RICI-10-10-30)

1994-14

La déclaration spéciale relative au crédit d'impôt phonographique n° 2079-DIS-SD1 doit être déposée par l'entreprise de production avec le relevé de solde d'impôt sur les sociétés mentionné à l'article 360 de l'annexe III au CGI auprès du comptable (CGI, ann. III, article 46 quater-0 YT).

Trois exemplaires de la déclaration spéciale doivent être établis : un exemplaire à déposer auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés à joindre au relevé de

solde de l'impôt sur les sociétés, un exemplaire à transmettre au ministre chargé de la culture, et un exemplaire que l'entreprise doit conserver.

Le droit de contrôle de l'administration fiscale, qui demeure seule compétente pour l'application des procédures de redressement, s'exerce dans les conditions de droit commun, prévues aux articles L. 10 et suivants du LPF.

1995

Chapitre 23

Contribution exceptionnelle sur l'IS

(CGI, art. 235 *ter* ZAA modifié par l'article 30 de la loi de finances pour 2013 ; BOI-IS-DECLA)

1996

Les redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à **250 millions d'euros** sont assujettis à une contribution exceptionnelle égale à une fraction de cet impôt calculé sur leurs résultats imposables aux taux mentionnés à l'article 219 du CGI des exercices clos à compter du **31 décembre 2011 et jusqu'au 30 décembre 2015** (cf. BOI-IS-DECLA-20-30).

Cette contribution est égale à **5 %** de l'impôt sur les sociétés dû, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature.

Pour les redevables qui sont placés sous le régime de groupes prévu à l'article 223 A, la contribution est due par la société mère. Elle est assise sur l'impôt sur les sociétés afférent au résultat d'ensemble et à la plus-value nette d'ensemble définis aux articles 223 B et 223 D, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature.

Le chiffre d'affaires mentionné au premier alinéa s'entend du chiffre d'affaires réalisé par le redevable au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené à douze mois le cas échéant, et, pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.

Les crédits d'impôt de toute nature ainsi que la créance visée à l'article 220 *quinquies* et l'imposition forfaitaire annuelle mentionnée à l'article 223 *septies* ne sont pas imputables sur la contribution.

Chapitre 24

Taxe sur les loyers élevés des logements de petite surface

(CGI, art. 234)

1997

Pour les loyers perçus à compter du **1^{er} janvier 2012**, il est institué une taxe annuelle due à raison des loyers perçus au titre de logements situés dans des communes classées dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre particulièrement important entre l'offre et la demande de logements, donnés en location nue ou meublée pour une durée minimale de neuf mois et dont la surface habitable, au sens du code de la construction et de l'habitation, est inférieure ou égale à 14 mètres carrés, lorsque le montant du loyer mensuel, charges non comprises, des logements concernés excède un montant, fixé par le décret n° 2011-2060 du 30 décembre 2011, compris entre 30 et 45 € par mètre carré de surface habitable (voir FP, n° 892).

Pour les personnes soumises à l'impôt sur les sociétés, la taxe est déclarée, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles d'assiette, d'exigibilité, de liquidation, de recouvrement et de contrôle que l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

Pour les personnes relevant du régime défini à l'article 8, la taxe est déclarée, contrôlée et recouvrée, respectivement, selon les mêmes règles d'assiette, d'exigibilité, de liquidation, de recouvrement et de contrôle et sous les mêmes garanties et sanctions que l'impôt sur le revenu, au prorata des droits des associés personnes physiques, et selon les mêmes règles d'assiette, d'exigibilité, de liquidation, de recouvrement et de contrôle et sous les mêmes garanties et sanctions que l'impôt sur les sociétés, au prorata des droits des associés soumis à cet impôt.

La taxe n'est pas déductible des revenus soumis à l'impôt sur le revenu ou du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés.

1999

Chapitre 25

Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)

(CGI, art. 244 quater C, 220 C, 199 ter C ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre de finances rectificative pour 2012, art. 66 ; BOI-BIC-RICI-10-150)

1998

I. CHAMP D'APPLICATION

Les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A et 44 decies à 44 quinquies peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt ayant pour objet le financement de l'amélioration de leur compétitivité à travers notamment des efforts en matière d'investissement, de recherche, d'innovation, de formation, de recrutement, de prospection de nouveaux marchés, de transition écologique et énergétique et de reconstitution de leur fonds de roulement. L'entreprise retrace dans ses comptes annuels l'utilisation du crédit d'impôt conformément aux objectifs mentionnés à la phrase précédente.

Le crédit d'impôt ne peut ni financer une hausse de la part des bénéfices distribués, ni augmenter les rémunérations des personnes exerçant des fonctions de direction dans l'entreprise. Les organismes mentionnés à l'article 207 du CGI peuvent également bénéficier du crédit d'impôt au titre des rémunérations qu'ils versent à leurs salariés affectés à leurs activités non exonérées d'impôt sur les bénéfices. Ces organismes peuvent également en bénéficier à raison des rémunérations versées aux salariés affectés à leurs activités exonérées après que la Commission européenne a déclaré cette disposition compatible avec le droit de l'Union européenne.

Ces dispositions s'appliquent au titre des rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2013.

1998-1

II. DÉTERMINATION DU CRÉDIT D'IMPÔT

Le crédit d'impôt est assis sur les rémunérations que les entreprises versent à leurs salariés au cours de l'année civile. Sont prises en compte les rémunérations, telles qu'elles sont définies pour le calcul des cotisations de sécurité sociale à l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale, n'excédant pas deux fois et demie le salaire minimum de croissance calculé pour un an sur la base de la durée légale du travail augmentée, le cas échéant, du nombre d'heures complémentaires ou supplémentaires, sans prise en compte des majorations auxquelles elles donnent lieu.

Pour les salariés qui ne sont pas employés à temps plein ou qui ne sont pas employés sur toute l'année, le salaire minimum de croissance pris en compte est celui qui correspond à la durée de travail prévue au contrat au titre de la période où ils sont présents dans l'entreprise.

Pour être éligibles au crédit d'impôt, les rémunérations versées aux salariés doivent être retenues pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et avoir été régulièrement déclarées aux organismes de sécurité sociale. Le taux du crédit d'impôt est fixé à **6 %** (toutefois, il est de **4 %** au titre des rémunérations versées en 2013).

Le crédit d'impôt calculé par les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8, 238 bis L, 239 ter et 239 quater A ou les groupements mentionnés aux articles 238 ter, 239 quater, 239 quater B, 239 quater C et 239 quinquies qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés peut être utilisé par leurs associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156.

1998-2

III. UTILISATION DU CRÉDIT D'IMPÔT

Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater C du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été versées. L'excédent de crédit d'impôt constitue,

au profit du contribuable, une créance sur l'État d'égal montant. Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée, puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période.

La créance est inaliénable et incessible, sauf dans les cas et conditions prévus aux articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier ; elle ne peut alors faire l'objet de plusieurs cessions ou nantissements partiels auprès d'un ou plusieurs cessionnaires ou créanciers.

La créance sur l'État est constituée du montant du crédit d'impôt avant imputation sur l'impôt lorsque, en application du deuxième alinéa de l'article L. 313-23 du même code, cette créance a fait l'objet d'une cession ou d'un nantissement avant la liquidation de l'impôt sur lequel le crédit d'impôt correspondant s'impute, à la condition que l'administration en ait été préalablement informée.

1998-3**Remboursement immédiat de la créance de crédit d'impôt :**

La créance mentionnée au n 1998-2 est immédiatement remboursable lorsqu'elle est constatée par l'une des entreprises suivantes :

1° Les entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) ;

2° Les entreprises nouvelles, autres que celles mentionnées au III de l'article 44 sexies du CGI, dont le capital est entièrement libéré et détenu de manière continue à 50 % au moins :

a) Par des personnes physiques ;

b) Ou par une société dont le capital est détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques ;

c) Ou par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation ou des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des trois derniers alinéas du 12 de l'article 39 entre les entreprises et ces dernières sociétés ou ces fonds. Ces entreprises peuvent demander le remboursement immédiat de la créance constatée au titre de l'année de création et des quatre années suivantes ;

3° Les jeunes entreprises innovantes mentionnées à l'article 44 sexies-0 A du CGI ;

4° Les entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de conciliation ou de sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire. Ces entreprises peuvent demander le remboursement de leur créance non utilisée à compter de la date de la décision ou du jugement qui a ouvert ces procédures.

LIVRE III

taxes sur le chiffre d'affaires

Taxe sur la valeur ajoutée. Champ d'application. Base d'imposition. Fait générateur et exigibilité • Taux • Régime des déductions. Obligations des assujettis. Régime des petites entreprises. Agriculture • Régimes territoriaux spéciaux • Autres régimes spéciaux.

Autres taxes sur le chiffre d'affaires • Taxes spéciales sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées • Taxes parafiscales.

sommaire

N^{os}

GÉNÉRALITÉS.

PREMIÈRE PARTIE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

TITRE 1. — CHAMP D'APPLICATION.

Chapitre premier. — OPÉRATIONS IMPOSABLES.

A. Opérations imposables en raison de leur nature	2002
1^{re} partie : opérations entrant dans le champ d'application de la TVA	2003
I. La condition du lien direct.....	2004
II. Les opérations concernées.....	2005
2^e partie : notion d'assujetti	2044
I. Opérations relevant d'une des activités économiques énumérées au 3 ^e alinéa de l'article 256 A du CGI.....	2049
II. Activités concernées.....	2050
B. Opérations imposables par disposition expresse de la loi	2070
I. Prélèvements, utilisations et affectations de certains biens et services.....	2070
II. Autres opérations.....	2080

Chapitre 2. — TERRITORIALITÉ.

A. Définition du territoire	2101
I. Territoire français.....	2101
II. Territoire des autres États membres de la communauté européenne.....	2102

	N ^{os}
B. Lieu des livraisons de biens meubles corporels	2103
I. Biens livrés en l'état expédiés ou transportés	2103
II. Biens livrés en l'absence d'expédition ou de transport	2117
III. Biens livrés après montage ou installation	2118
IV. Biens livrés en l'état à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un train	2119
C. Lieu des acquisitions intracommunautaires	2120
I. Principe	2120
II. Cas particuliers	2121
D. Lieu des prestations de services	2122
I. Principes généraux	2123
II. Dérogations de l'article 259 A du CGI	2124
III. Dérogation des articles 259 B et 259 C du CGI	2125
IV. Dérogation de l'article 259 D du CGI	2127
V. Synthèse des changements de localisation de prestations de services depuis le 1 ^{er} janvier 2010	2128
E. Transports internationaux	2136
I. Transports internationaux de voyageurs	2136
II. Transports intracommunautaires de biens	2136
III. Transports de biens à destination ou en provenance de pays tiers ou de territoires tiers, y compris les DOM	2137
IV. Déménagements	2140
V. Base de l'imposition	2141
VI. Cas de perception, par le service des douanes, de la TVA relative aux prestations de transport maritime, par route ou par voies d'eau intérieures	2142
F. Dispositions concernant les entreprises étrangères	2143
I. Opérations réalisées par un assujetti non établi en France : dispositif applicable à compter du 1 ^{er} janvier 2010 aux livraisons de biens et à certaines prestations de services	2143-1
II. Désignation d'un représentant fiscal	2144
III. Modalités particulières d'imposition	2145
IV. Remboursement aux assujettis établis à l'étranger de la TVA afférente aux biens et services acquis en France	2155
V. Remboursement de la taxe aux personnes morales non assujetties	2156
G. Opérations triangulaires intracommunautaires portant sur des biens meubles corporels. ...	2157
Chapitre 3. — OPÉRATIONS EXONÉRÉES.	
A. Opérations exonérées en régime intérieur	2161
I. Exonérations tendant à éviter une double imposition	2161
II. Biens usagés livrés par leurs utilisateurs	2162
III. Prestations relevant de l'exercice des professions médicales et paramédicales, d'enseignement et opérations accessoires	2170
IV. Organismes d'utilité générale ou corporative	2171
V. Travaux relatifs aux monuments commémoratifs des combattants, héros, victimes ou morts de guerre	2175
VI. Remboursements de frais effectués par les membres de groupements ayant pour objet de leur permettre l'utilisation commune des moyens nécessaires à l'exercice de leur profession	2176
VII. Exonération de l'agriculture et de la pêche	2177
VIII. Exonération des locations de logements meublés ou gamis à usage d'habitation	2178
IX. Exonérations diverses	2179
X. Régimes particuliers	2180
B. Exonérations des échanges intracommunautaires	2181
I. Livraisons intracommunautaires exonérées	2181
II. Acquisitions intracommunautaires de biens exonérés	2184
III. Livraisons par les comptoirs de vente	2189
C. Opérations exonérées à l'importation	2190
I. Définition de l'importation	2190
II. Opérations concernées	2191

	N ^{os}
D. Exonération des exportations et des opérations assimilées	2192
I. Exonération des exportations et des livraisons assimilées.....	2193
II. Exonération des prestations de services se rapportant au trafic international des biens	2203
III. Exonération des livraisons et prestations de services portant sur les navires, aéronefs et leur cargaison	2208
IV. Opérations d'entremise.....	2211
V. Cas particuliers	2212
 Chapitre 4. — OPÉRATIONS AFFÉRENTES À DES BIENS DESTINÉS À ÊTRE PLACÉS SOUS UN RÉGIME DOUANIER COMMUNAUTAIRE OU SOUS UN RÉGIME OU ENTREPÔT FISCAL SUSPENSIF.	
A. Opérations réalisées sous un régime douanier communautaire	2218
I. Opérations concernées	2218-1
II. Obligations des opérateurs	2218-5
III. Sortie des biens du régime douanier communautaire.....	2218-9
B. Opérations réalisées sous l'un des régimes visés à l'article 277 A-I-2°	2219
I. Biens concernés	2219-1
II. Fonctionnement d'un régime ou entrepôt fiscal suspensif	2219-2
III. Obligations des opérateurs	2219-6
IV. Sortie des biens d'un régime ou entrepôt fiscal suspensif	2219-8
 Chapitre 5. — OPÉRATIONS TAXABLES PAR OPTION.	
A. Collectivités locales et leurs établissements publics	2221
I. Cas d'option.....	2221
II. Portée et durée de l'option.....	2222
III. Solutions diverses	2224
B. Professions libérales	2225
C. Opérations financières	2234
I. Portée de l'option	2235
II. Date d'effet.....	2236
D. Personnes qui effectuent des locations immobilières	2237
I. Portée de l'option	2238
II. Durée de l'option, reconduction, dénonciation.....	2239
III. Délais et forme de l'option et de sa renonciation	2240
IV. Conséquences d'un changement de la situation locative intervenant pendant la durée de l'option	2241
E. Option pour le paiement de la TVA sur les acquisitions intracommunautaires	2242
I. Durée de l'option, reconduction, dénonciation.....	2242
II. Forme de l'option et de sa dénonciation	2242
III. Conséquences de l'option et de sa dénonciation	2242
F. Autres options	2243
I. Groupements agricoles pour l'exploitation en commun (GAEC), coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA) et coopératives d'insémination artificielle	2242
II. Baux à construction	2243
III. Bailleurs de biens ruraux	2244
IV. Hôtels, restaurants, villages de vacances créés avant le 16 janvier 1978 dans les DOM.....	2245
V. Groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés agréés.....	2245
 TITRE 2. — BASE D'IMPOSITION.	
Chapitre premier. — RÈGLES GÉNÉRALES.	
A. Règles applicables à l'ensemble des opérations imposables	2251
I. Éléments compris dans la base d'imposition	2252
II. Éléments exclus de la base d'imposition.....	2258
III. Cas particulier des remises sur affranchissement consenties par la poste et opérations de routage.....	2260

	N ^{os}
B. Règles relatives à des opérations déterminées	2261
I. Livraisons de biens	2261
II. Prestations de services	2265
III. Acquisitions intracommunautaires de biens	2282
IV. Échanges	2283
V. Travaux immobiliers	2284
VI. Prestations effectuées par un fiduciaire	2284-1
VII. Livraisons et prestations de services à soi-même	2285
VIII. Affectation en France par un assujéti d'un bien de son entreprise en provenance d'un autre État membre	2286
IX. Livraisons de marchandises faites à leurs adhérents par les coopératives et les groupements d'achat en commun créés par des commerçants ou des particuliers	2287
X. Base d'imposition des opérations facturées en devises étrangères	2290
XI. Base d'imposition des opérations non soumises à l'impôt par le redevable	2290-1
Chapitre 2. — MODALITÉS PARTICULIÈRES DE DÉTERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION.	
A. Tabacs manufacturés	2292
I. Principe	2292
II. Relations entre la France continentale et la Corse	2292-1
B. Opérations immobilières	2293
C. Importations	2294
D. Spectacles	2295
I. Cinéma	2296
II. Régime des aides (subventions, avances sur recettes) versées aux producteurs de films cinématographiques	2296-1
III. Théâtres et certains spectacles de cirque	2298
IV. Subventions versées aux maisons de la culture et aux centres d'action culturelle	2297
E. Opérations de démolition	2298
F. Travaux d'amélioration réalisés dans les logements sociaux	2299
TITRE 3. — FAIT GÉNÉRATEUR ET EXIGIBILITÉ.	
Chapitre premier. — COÏNCIDENCE ENTRE LE FAIT GÉNÉRATEUR ET L'EXIGIBILITÉ DE LA TVA.	
A. Livraisons de biens	2302
B. Opérations immobilières	2304
I. Opérations de construction	2304
II. Opérations réalisées par les marchands de biens	2305
C. Livraisons à soi-même de biens et prestations de services à soi-même	2306
D. Travaux d'amélioration réalisés dans les logements sociaux	2307
Chapitre 2. — SÉPARATION DU FAIT GÉNÉRATEUR ET DE L'EXIGIBILITÉ DE LA TAXE.	
A. Prestations de services	2309
B. Livraisons de certains biens donnant lieu à l'établissement de décomptes ou paiements successifs	2314
C. Prestations de services à exécution successive portant sur plusieurs années	2314-1
D. Livraisons et transferts intracommunautaires effectués de manière continue pendant une période de plus d'un mois	2314-2
E. Prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur en application de l'article 283-2 du CGI	2314-3
Chapitre 3. — ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES DE BIENS.	
A. Principe	2315
B. Application	2317
C. Exemples sous forme de tableau	2319
Chapitre 4. — BIENS LIVRÉS OU SERVICES RENDUS À UN INTERMÉDIAIRE AGISSANT EN SON NOM PROPRE OU PAR UN INTERMÉDIAIRE AGISSANT EN SON NOM PROPRE	
	2320

	N ^{os}
Chapitre 5. — PRESTATIONS DE SERVICES POUR LESQUELLES LA TAXE EST DUE PAR LE PRENEUR EN APPLICATION DE L'ARTICLE 283-2 DU CGI.	2321
Chapitre 6. — MODIFICATIONS DE L'EXIGIBILITÉ À LA SUITE D'UNE OPTION.	
A. Option pour le paiement de la TVA d'après les débits	2322
B. Option pour le paiement de la TVA sur la livraison de travaux immobiliers	2323
I. Redevables concernés	2323
II. Travaux ouvrant droit à l'option	2323
III. Conditions et modalités de l'option	2323
C. Autres modifications de l'exigibilité	2324
I. Opérations immobilières : paiement selon les encaissements	2324
II. Spectacles : paiement d'après les bordereaux de recettes	2324-1
III. Cas particulier : exigibilité de l'impôt après option pour l'assujettissement des collectivités locales à la TVA	2325
TITRE 4. — LES TAUX DE LA TVA.	
Chapitre premier. — LE TAUX NORMAL DE LA TVA.	
A. Exemples de produits et services soumis aux taux normal	2332
B. Biens et services visés à l'article 279 bis du CGI	2333
I. Publications	2333
II. Films	2333
III. Théâtre	2333
IV. Œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence sur cassettes vidéo	2333
V. Prestations de services et livraisons de biens réalisées dans les établissements interdits aux mineurs	2333
Chapitre 2. — LES TAUX RÉDUITS DE LA TVA.	
A. Les produits imposables aux taux réduits	2335
I. Produits destinés à l'alimentation humaine	2335
II. Produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture, non transformés, sous-produits d'animaux de boucherie et de charcuterie	2338
III. Produits destinés au chauffage domestique	2338-1
IV. Produits destinés à l'alimentation animale	2339
V. Produits à usage agricole	2340
VI. Médicaments et produits sanguins d'origine humaine	2341
VII. Préservatifs masculins	2341-1
VIII. Appareillage des handicapés	2342
IX. Les livres	2343
X. Œuvres d'art, objets de collection et d'antiquité	2344
B. Les prestations de services imposables aux taux réduits	2345
I. Opérations de façon et prestations de services effectuées dans le cadre des activités agricoles.	2345
II. Logement et pension	2346
III. Locations d'emplacements sur les terrains de camping-caravaning classés	2347
IV. Fournitures de repas dans les cantines d'entreprises et dans certains établissements	2348
V. Prestations relatives à la fourniture et à l'évacuation de l'eau	2349
VI. Spectacles	2350
VII. Droits d'auteur et droits voisins	2351
VIII. Droits d'entrée dans les parcs botaniques et zoologiques, dans les musées, monuments, grottes et sites	2352
IX. Parcs à décors animés, jeux et manèges forains	2353
X. Transports de voyageurs	2355
XI. Dresseurs d'animaux	2356
XI bis. Prestations correspondant au droit d'utilisation des animaux à des fins d'activités physiques et sportives	2356-1
XII. Abonnements aux services de télévision et redevance pour droit d'usage des téléviseurs	2357
XIII. Opérations d'insémination artificielle effectuées par les vétérinaires	2358

	N ^{os}
XIV. Prestations des avocats et avoués	2359
XV. Soins dispensés par les établissements thermaux.....	2360
XVI. Travaux d'amélioration réalisés dans les logements sociaux	2361
XVII. Travaux (autres que de construction ou de reconstruction) portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans	2361-1
XVIII. Abonnements souscrits pour la fourniture de gaz, d'électricité et d'énergie calorifique des ménages	2362
XIX. Opérations de collecte, de tri et de traitement des déchets	2363
XX. Services d'aide à la personne	2363-1
XXI. Rémunérations versées par les collectivités territoriales et leurs groupements pour la mise en œuvre d'un contrat d'objectifs et de moyens correspondant à l'édition d'un service de télévision locale.....	2363-2
XXII. Remboursements et rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques.....	2364
Chapitre 3. — LE TAUX PARTICULIER DE 2,10 % APPLICABLE EN FRANCE CONTINENTALE	2365
TITRE 5. — RÉGIME DES DÉDUCTIONS.	2400
Chapitre premier. — PRINCIPES GÉNÉRAUX DU DROIT A DÉDUCTION.	
A. Opérations ouvrant droit à déduction	2401
I. Définition	2401-1
II. Liste des opérations ouvrant droit à déduction	2401-2
B. Naissance du droit à déduction	2401-3
C. Détermination droits à déduction et secteurs d'activités distincts	2402
I. Détermination des droits à déduction.....	2402
II. Secteurs d'activités distincts	2405
D. Exclusions du droit à déduction.....	2406
E. Régularisations et reversements	2407
I. Régularisations annuelles	2408
II. Régularisations globales.....	2411
III. Articulation entre les régularisations annuelles et les régularisations globales	2421
IV. Remarques générales.....	2424
F. Dispositions diverses	
I. Obligations déclaratives	2427
II. Transfert du droit à déduction.....	2428
G. Entrée en vigueur	2430
Chapitre 2. — CONDITIONS D'EXERCICE DU DROIT À DÉDUCTION.	
A. Conditions formelles	2441
I. Imputation ou restitution de la taxe en cas d'opérations résiliées, annulées ou impayées.....	2442
B. Conditions de temps	2445
C. Conditions tenant à la propriété et à l'affectation des biens	2446
I. Règles générales	2446
II. Régimes dérogatoires à la condition de propriété	2447
Chapitre 3. — MODALITÉS D'EXERCICE DU DROIT À DÉDUCTION.	
A. Imputation	2462
B. Remboursement du crédit non imputable	2463
I. Régime général.....	2463
II. Régimes particuliers d'imposition et modalités spécifiques de remboursement	2469
III. Formalités à accomplir.....	2485
Chapitre 4. — RÉGIME SUSPENSIF.	
A. Principes généraux	2555
B. Cas d'application	2556
I. Livraisons aux exportateurs.....	2557

	N ^{os}
II. Opérations désignées à l'article 277 A du CGI	2558
III. Autres cas d'application	2559
TITRE 6. — OBLIGATIONS DES ASSUJETTIS.	
Chapitre premier. — OBLIGATIONS ET FORMALITÉS DÉCLARATIVES.	
A. Obligations et formalités à caractère administratif	2601
I. Déclarations à accomplir auprès du centre de formalité des entreprises.....	2601
II. Le numéro individuel d'identification	2603
B. Déclaration des opérations réalisées et paiement de l'impôt	2608
I. Détermination du service des impôts compétent	2609
II. Présentation générale	2620
III. Régime des acomptes provisionnels.....	2623
IV. Régime simplifié de liquidation et de recouvrement.....	2625
V. Acquisitions intracommunautaires des personnes susceptibles d'entrer dans la catégorie des PBRD mais qui ne bénéficient pas du régime dérogatoire	2643
VI. Déclaration des échanges de biens et déclaration européenne de services entre États membres de la Communauté européenne	2644
VII. Détermination du redevable de la taxe	2647
VIII. Modalités de paiement de l'impôt.....	2648
C. Obligations et formalités particulières	2649
I. Mesures afférentes aux modalités de récupération de la TVA	2650
II. Mesures propres à certaines entreprises	2651
III. Mesures destinées au suivi des déplacements de biens.....	2652
IV. Cautionnement.....	2655
Chapitre 2. — OBLIGATIONS D'ORDRE COMPTABLE ET RELATIVES À L'ÉTABLISSEMENT DES FACTURES.	
A. Obligations d'ordre comptable	2657
I. Tenue d'une comptabilité ou d'un livre spécial.....	2658
II. Ventilation des affaires par taux d'imposition.....	2661
B. Obligations relatives à l'établissement des factures	2665
I. Champ d'application territorial des règles de facturation prévues par le code général des impôts	2665-1
II. Obligations de délivrance de factures.....	2666
III. Mentions à porter sur les factures	2671
IV. Factures transmises par voie électronique.....	2672
TITRE 7. — RÉGIME DES PETITES ENTREPRISES.	
Chapitre premier. — FRANCHISES.	
A. Franchise de droit commun	2691
I. Champ d'application.....	2691
II. Chiffre limite à considérer	2692
III. Conséquences de la franchise	2693
IV. Augmentation ou diminution des chiffres d'affaires au-delà ou en deçà des limites.....	2694
B. Franchise accordée aux avocats et aux avoués	2695
I. Champs d'application respectifs des deux franchises.....	2696
II. Conséquences de la franchise de 41 700 €.....	2697
III. Augmentation ou diminution des chiffres d'affaires au-delà ou en deçà des limites.....	2698
IV. Articulation des deux régimes de franchise	2699
C. Franchise accordée aux auteurs d'œuvres de l'esprit et aux artistes-interprètes	2700
I. Champs d'application respectifs des deux franchises.....	2701
II. Conséquences de la franchise de 41 700 €.....	2702
III. Augmentation ou diminution des chiffres d'affaires au-delà ou en deçà des limites.....	2703
IV. Articulation des deux régimes de franchise	2704

	N ^{os}
V. Situation des assujettis qui cumulent les activités d'avocat (ou d'avoué) et d'auteur (ou d'artiste interprète).....	2705
D. Option pour le paiement de la taxe	2706
E. Livraisons intracommunautaires opérées par une personne bénéficiant de la franchise en base prévue à l'article 293 B du CGI	2707
F. Obligations	2707-1
Chapitre 2. — RÉGIME DES MICRO-ENTREPRISES.....	2708
TITRE 8. — AGRICULTURE.	
Chapitre premier. — RÉGIME DE LA TVA AGRICOLE.	
A. Champ d'application de la TVA agricole	2742
I. Opérations obligatoirement soumises à la TVA.....	2742
II. Opérations soumises par option à la TVA selon le régime simplifié de l'agriculture.....	2745
B. Règles d'application de la TVA au secteur agricole	2746
I. Opérations imposables.....	2747
II. Base d'imposition.....	2750
III. Exigibilité de la TVA.....	2755
IV. Droit à déduction.....	2756
V. Remboursement de crédit non imputable.....	2762
VI. Obligations des redevables.....	2763
C. Régimes d'imposition	2765
I. Régime simplifié d'imposition des exploitants agricoles.....	2766
II. Régime d'imposition des opérations obligatoirement soumises à la TVA.....	2772
Chapitre 2. — REMBOURSEMENT FORFAITAIRE.	
A. Champ d'application	2775
I. Régime général.....	2776
II. Régime applicable aux livraisons d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie par les exploitants agricoles non redevables de la TVA.....	2777
III. Extinction d'une dette de salaire différé par remise de cheptel.....	2778
B. Fait générateur et assiette	2779
I. Fait générateur.....	2779
II. Assiette.....	2780
C. Taux du remboursement forfaitaire	2782
D. Obligations	2783
I. Facturation des opérations.....	2783
II. Obligations relatives au remboursement forfaitaire.....	2784
TITRE 9. — RÉGIMES TERRITORIAUX SPÉCIAUX.	
Chapitre premier. — RÉGIME DE LA CORSE.	
A. Taux particuliers applicables en Corse	2801
I. Taxation particulière au taux de 0,90 %.....	2801
II. Taxation particulière au taux de 2,10 %.....	2801
III. Taxation particulière au taux de 8 %.....	2801
IV. Taxation particulière au taux de 13 %.....	2801
B. Transports entre la France continentale et la Corse et activités annexes	2802
Chapitre 2. — RÉGIME DES DÉPARTEMENTS D'OUTRE-MER.	
A. Taux principaux	2804
B. Taux particuliers	2804
C. Exonérations particulières aux DOM	2806
I. Transports.....	2806
II. Entreprises hôtelières.....	2806

	N ^{os}
III. Produits pétroliers	2806
IV. Opérations immobilières	2806
V. Matières premières et produits importés ou de fabrication locale	2806
VI. Régime fiscal de longue durée	2806
D. Relations métropole-DOM et DOM entre eux	2807
E. Régime des déductions	2808
I. Opérations effectivement soumises à la TVA	2809
II. Livraisons de produits exonérés dans les DOM. Exportations de marchandises taxables	2810
III. Autres opérations exonérées	2811
IV. Dispositions communes	2812
V. Remboursement des crédits non imputables	2813
F. Précisions relatives à l'octroi de mer	2814
TITRE 10. — AUTRES RÉGIMES SPÉCIAUX.	
Chapitre premier. — LES BIENS D'OCCASION, ŒUVRES D'ART, OBJETS DE COLLECTION OU D'ANTIQUITÉ.	
A. Les biens concernés	2816
I. Les biens d'occasion	2816
II. Les œuvres d'art	2816-1
III. Les objets de collection	2816-2
IV. Les objets d'antiquité	2816-3
B. Principes généraux d'imposition	2817
I. Objets livrés par des assujettis-revendeurs	2817
II. Objets vendus par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation (assujettis-utilisateurs)	2820
C. Dispositions particulières applicables selon la nature des biens concernés	2821
I. Les biens d'occasion	2821
II. Les œuvres d'art : les objets de collection ou d'antiquité	2822
III. Cas particuliers	2823
D. Ventes aux enchères publiques	2825
I. Régime particulier de la marge bénéficiaire	2826
II. Facturation	2828
E. Opérations internationales	2829
I. Régime des opérations effectuées entre deux Etats membres	2829
II. Régime des opérations effectuées avec des pays tiers à la Communauté européenne	2830
III. Achats en franchise	2831
F. Obligations des redevables	2832
Chapitre 2. — PRODUITS PÉTROLIERS.	
A. Exigibilité et fait générateur	2841
I. Au moment de la mise à la consommation	2841
II. Après la mise à la consommation	2841
B. Taux	2842
C. Déductions et régime suspensif	2843
I. Avant la mise à la consommation	2844
II. Au moment de la mise à la consommation	2845
III. Après la mise à la consommation	2846
Chapitre 3. — RÉGIME DE LA PRESSE ET DE SES FOURNISSEURS.	
A. Régime des éditeurs de publications	2851
I. Quotidiens et publications de presse assimilées	2851
II. Publications des organismes à but non lucratif	2853
III. Publications non exonérées ou n'ayant pas le caractère de publications de presse	2854
IV. Opérations autres que les livraisons de publications au numéro ou par abonnement	2855

	N ^{os}
V. Paiement de la TVA.....	2856
VI. Déductions.....	2857
VII. Obligations des entreprises éditrices.....	2858
B. Fournisseurs de la presse	2859
Chapitre 4. — OPÉRATIONS BANCAIRES ET FINANCIÈRES.	
A. Champ d'application	2862
I. Opérations exonérées en application de l'article 261 C du CGI.....	2862
II. Opérations imposables de plein droit.....	2863
III. Opérations imposables par option.....	2864
B. Base d'imposition, fait générateur et exigibilité	2869
C. Taux. — Déductions. — Déclaration et facturation	2870
I. Taux.....	2870
II. Déductions.....	2871
III. Déclaration et facturation.....	2872
Chapitre 5. — AGENCES DE VOYAGES.	
A. Agences de voyages et organisateurs de circuits touristiques	2874
I. Champ d'application du régime spécifique.....	2874
II. Opérations taxables — exonérations.....	2875
III. Base d'imposition.....	2876
IV. Taux applicable.....	2878
V. Régime des déductions.....	2879
VI. Obligations des redevables.....	2880
B. Transporteurs publics de voyageurs exerçant une activité d'organisation de voyages	2881
I. Entreprise de transport habilitée à organiser des voyages.....	2882
II. Entreprise de transport organisant des voyages sans y être habilitée.....	2884
Chapitre 6. — OPÉRATIONS INTRACOMMUNAUTAIRES PORTANT SUR LES MOYENS DE TRANSPORT.	
A. Définition des moyens de transport neufs	2886
I. Notion de moyens de transport.....	2886
II. Notion de moyens de transport neufs.....	2887
III. Éléments d'identification des moyens de transport neufs.....	2888
B. Livraison d'un moyen de transport dans un autre État membre. — Situation du vendeur	2889
I. Délivrance d'une facture.....	2890
II. Numéro d'identification de l'assujetti.....	2891
III. Droit à déduction ou à remboursement.....	2891-1
IV. Achats en franchise.....	2892
V. Franchise en base.....	2893
C. Acquisition d'un moyen de transport en provenance d'un autre État membre	2894
I. Situation de l'acquéreur.....	2894
II. Le certificat fiscal.....	2895
III. Modalités d'obtention anticipée du visa du certificat fiscal.....	2895-1
IV. Dispense de certificat fiscal pour certains assujettis.....	2895-2
V. Le relevé détaillé.....	2895-3
D. Cas particuliers	2896
I. Les mandataires.....	2896
II. Immatriculation en France de moyens de transport qui ne font pas l'objet d'une acquisition à titre onéreux.....	2898
III. Moyens de transport communautaires en provenance d'un autre État membre, destinés à faire l'objet d'une utilisation temporaire en France dans les conditions qui ouvriraient droit au bénéfice du régime douanier de l'admission temporaire en exonération totale s'ils avaient été importés d'un pays tiers à la Communauté européenne.....	2899
IV. Régime fiscal applicable aux moyens de transport acquis en exonération de la TVA au titre d'un privilège diplomatique ou assimilé.....	2899-1
V. Dispositions transitoires concernant les moyens de transport acquis dans un autre État membre avant le 1 ^{er} janvier 1993.....	2899-2

	N ^{os}
Chapitre 7. — RETENUE DE TVA APPLICABLE AUX DROITS D'AUTEURS.	
A. Champ d'application de la retenue de TVA	2901
B. Le dispositif de la retenue de TVA	2902
I. Principe	2902
II. Mise en œuvre par les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs	2903
C. Conséquences du dispositif de la retenue de TVA	2905
I. Conséquences pour les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs	2905
II. Conséquences pour les auteurs	2906
D. Formes et conséquences de la renonciation par l'auteur au dispositif de la retenue de TVA ainsi que du retour éventuel à ce dispositif	2908
I. Formes et délais de la renonciation et de la demande de retour au régime de la retenue	2908
II. Date d'effet, durée de la renonciation, reconduction, retour au régime de la retenue	2908
III. Conséquences de la renonciation au dispositif de la retenue ainsi que du retour éventuel à ce régime	2908
Chapitre 8. — OR D'INVESTISSEMENT.	
A. Champ d'application	2909
I. Personnes concernées	2909
II. Opérations concernées	2909-1
III. Définition de l'or d'investissement	2909-2
B. Principe : exonération	2909-3
I. Exonération des livraisons, des acquisitions intracommunautaires et des importations portant sur l'or d'investissement	2909-3
II. Exonération des services rendus par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte de leurs clients	2909-4
C. Option pour la taxation	2909-5
I. Champ d'application	2909-5
II. Forme et conséquences de l'option	2909-6
D. Modalités de taxation des livraisons d'or d'investissement imposables	2909-7
E. Droit à déduction	2909-8
I. Livraisons d'or exonérées	2909-8
II. Livraisons d'or d'investissement imposées sur option du vendeur	2909-9
F. Obligations	2909-10
G. Opérations relatives à l'or industriel	2909-11
Chapitre 9. — RÉGIME SPÉCIAL APPLICABLE AUX ASSUJETTIS NON ÉTABLIS DANS LA COMMUNAUTÉ EUROPÉENNE QUI FOURNISSENT PAR VOIE ÉLECTRONIQUE DES SERVICES À DES PERSONNES NON ASSUJETTIES	2910

DEUXIÈME PARTIE

TAXES SPÉCIALES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES ET TAXES ASSIMILÉES

Chapitre premier. — REDEVANCES SANITAIRES D'ABATTAGE ET DE DÉCOUPAGE	2910-1
A. Redevance sanitaire d'abattage	2910-1
I. Champ d'application	2910-1
II. Assiette et fait générateur	2911
III. Tarif	2912
B. Redevance sanitaire de découpage	2913
I. Champ d'application	2913
II. Fait générateur et exigibilité - Assiette	2917
III. Tarif	2918
C. Dispositions communes aux redevances sanitaires d'abattage et de découpage	2919
I. Liquidation	2919
II. Obligations des redevables	2920

	N ^{os}
Chapitre 2. — REDEVANCES SANITAIRES DE PREMIÈRE MISE SUR LE MARCHÉ ET DE TRANSFORMATION DES PRODUITS DE LA PÊCHE ET DE L'AQUACULTURE	2922
A. Champ d'application	2923
I. Redevance sanitaire de première mise sur le marché	2924
II. Redevance sanitaire de transformation	2925
B. Territoire d'application	2926
C. Assiette et fait générateur	2927
D. Tarifs	2928
E. Obligations déclaratives — Contentieux	2929
Chapitre 3. — REDEVANCE SANITAIRE POUR LE CONTRÔLE DE CERTAINES SUBSTANCES ET DE LEURS RÉSIDUS	2935
I. Champ d'application, assiette et fait générateur	2935-1
II. Tarif	2935-2
III. Recouvrement, contrôle et contentieux	2935-3
Chapitre 4. — TAXE SPÉCIALE SUR LES HUILES DESTINÉES À L'ALIMENTATION HUMAINE	2942
A. Champ d'application	2943
I. Opérations imposables	2943
II. Produits imposables	2943
III. Opérations exonérées	2943
B. Assiette - Fait générateur - Taux	2944
C. Liquidation de la taxe	2945
D. Obligations des redevables et paiement	2946
I. Obligations des redevables	2946
II. Déclaration et paiement de la taxe	2946
Chapitre 5. — FONDS NATIONAL DU LIVRE	2948
A. Taxe sur l'édition des ouvrages de librairie	2949
I. Champ d'application	2949
II. Assiette - Fait générateur - Taux	2949
III. Paiement	2949
B. Taxe sur les appareils de reproduction et d'impression	2950
I. Champ d'application	2950
II. Assiette - Fait générateur - Taux	2950
III. Paiement	2950
C. Dispositions communes	2951
Chapitre 6. — TAXE SUR CERTAINES DÉPENSES DE PUBLICITÉ	2955
I. Champ d'application	2955
II. Assiette	2955
III. Taux	2955
IV. Recouvrement, contrôle et contentieux	2955
Chapitre 7. — TAXE SUR LA PUBLICITÉ TÉLÉVISÉE	2956
Chapitre 8. — TAXE SUR LA PUBLICITÉ DIFFUSÉE PAR VOIE DE RADIODIFFUSION SONORE ET DE TÉLÉVISION	2957
Chapitre 9. — TAXE SUR LA PUBLICITÉ DIFFUSÉE PAR LES CHAINES DE TÉLÉVISION	2958
Chapitre 10 — TAXE SUR LES SERVICES FOURNIS PAR LES OPERATEURS DE COMMUNICATIONS ELECTRONIQUES	2960
Chapitre 11. — TAXE SUR LE TRANSPORT PUBLIC AÉRIEN ET MARITIME EN PROVENANCE OU À DESTINATION DE LA CORSE	2961
A. Champ d'application	2961
B. Assiette de la taxe - Tarif - Exigibilité de la taxe	2961-1
I. Assiette	2961-1

	N ^{os}
II. Tarif,	2961-1
III. Exigibilité	2961-1
C. Obligations des redevables	2961-2
D. Recouvrement, contrôle et contentieux de la taxe	2961-4
Chapitre 12. — TAXE SUR LES ACTES DES HUISSIERS DE JUSTICE	2962
I. Champ d'application	2962-1
II. Exonérations	2962-2
III. Exigibilité - Recouvrement et contrôle	2962-3
IV. Obligations particulières	2962-4
Chapitre 13. — TAXE DUE PAR LES CONCESSIONNAIRES D'AUTOROUTES	2965
Chapitre 14. — TAXE D'ABATTAGE	2966
Chapitre 15. — TAXE SUR LES SERVICES DE TÉLÉVISION	2967
Chapitre 16. — CONTRIBUTION SUR LES RETRANSMISSIONS SPORTIVES	2968
I. Champ d'application	2968
II. Assiette	2968-1
III. Exigibilité	2968-2
IV. Taux	2968-3
V. Obligations déclaratives — Contentieux	2968-3
Chapitre 17 — TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES DES EXPLOITANTS AGRICOLES	2970
A. Champ d'application	2970
I. Personnes imposables	2970
II. Personnes exonérées	2970
B. Base d'imposition de la partie variable de la taxe	2970
C. Exigibilité, tarif, liquidation et modalités de déclaration de la taxe	2970
I. Exigibilité	2970
II. Tarif	2970
III. Liquidation	2970
IV. Modalités de déclaration	2970
D. Contentieux	2970
Chapitre 18 — TAXE POUR LE DÉVELOPPEMENT DE LA FORMATION PROFESSIONNELLE DANS LES MÉTIERS DE LA RÉPARATION DE L'AUTOMOBILE, DU CYCLE ET DU MOTOCYCLE	2972
I. Champ d'application	2972
II. Base d'imposition	2972-1
III. Taux	2972-2
IV. Fait générateur et exigibilité	2972-3
V. Obligations déclaratives et de paiement	2972-4
VI. Recouvrement, contrôle, contentieux	2972-5
Chapitre 19 — TAXE SUR LES VENTES ET LES LOCATIONS DE VIDÉOGRAMMES DESTINÉS A L'USAGE PRIVÉ DU PUBLIC	2973
Chapitre 20 — CONTRIBUTION À L'AUDIOVISUEL PUBLIC DES PROFESSIONNELS	2974
A. Champ d'application	2975
I. Personnes concernées	2975
II. Notion de matériel ou de dispositif assimilé imposable	2976
B. Fait générateur et période d'imposition	2977
C. Notion de local situé en France	2978
D. Montants et modalités de calcul de la contribution à l'audiovisuel public	2979
I. Les différents montants	2979
II. Les abattements en cas de points de vision multiples	2979
III. La minoration prévue en faveur des hôtels de tourisme	2979
IV. Cumul des abattements, minorations ou majorations	2979

	N ^{os}
V. Entreprises de location d'appareils récepteurs de télévision ou de dispositifs assimilés.....	2979
E. Obligations déclaratives	2980
I. Personnes redevables de la TVA.....	2980
II. Personnes non redevables de la TVA.....	2980
F. Recouvrement, contrôle, sanctions et contentieux	2981
Chapitre 21— TAXE SUR LES BOUES D'ÉPURATION URBAINES ET INDUSTRIELLES.....	2982
Chapitre 22 — CONTRIBUTION POUR UNE PÊCHE DURABLE.....	2983
Chapitre 23 — CONTRIBUTION PERÇUE AU PROFIT DE L'INSTITUT NATIONAL DE PREVENTION ET D'ÉDUCATION POUR LA SANTÉ.....	2984
Chapitre 24 — CONTRIBUTION DESTINÉE À FINANCER LE FONDS DE MODERNISATION DE LA RESTAURATION.....	2985
Chapitre 25 — PRÉLÈVEMENTS SUR LES PARIS HIPPIQUES, SPORTIFS ET LES JEUX DE CERCLE EN LIGNE.....	2987
Chapitre 26 — TAXE ADDITIONNELLE À LA TAXE SUR LES SURFACES COMMERCIALES.....	2992
Chapitre 27 — TAXE DE RISQUE SYSTÉMIQUE SUR LES BANQUES.....	2993
Chapitre 27 bis— TAXE ADDITIONNELLE À LA TAXE DE RISQUE SYSTÉMIQUE SUR LES BANQUES....	2993-6
Chapitre 28 — CONTRIBUTION DE SOLIDARITÉ TERRITORIALE.....	2994
Chapitre 29 — TAXE SUR LE RÉSULTAT DES ENTREPRISES FERROVIAIRES.....	2995
Chapitre 30 — TAXE EXCEPTIONNELLE SUR LA RÉSERVE DE CAPITALISATION DES ENTREPRISES D'ASSURANCE ET CONTRIBUTION COMPLÉMENTAIRE À CETTE TAXE.....	2996
Chapitre 31 — CONTRIBUTION SUR LES ACTIVITÉS PRIVÉES DE SÉCURITÉ.....	2997
Chapitre 32—TAXE EXCEPTIONNELLE DUE PAR LES ENTREPRISES SOUMISES AUX QUOTAS D'ÉMIS- SION DE GAZ À EFFET DE SERRE.....	2999
Chapitre 33 — TAXE SUR LES PRODUITS DE SANTÉ.....	2999-1

généralités

L'appellation générale de « taxes sur le chiffre d'affaires » recouvre divers prélèvements qui, effectués au bénéfice de l'État, de budgets annexes ou de certains organismes professionnels, présentent les caractères :

- **d'impôts réels** : l'assujettissement à la taxe est déterminé d'une manière générale, par la nature des opérations effectuées ou des produits concernés ;
- **d'impôts indirects**, dès lors qu'ils appréhendent, de manière indirecte, les revenus lorsque ceux-ci se révèlent à l'occasion d'une dépense.

Apparues au lendemain de la première guerre mondiale, les taxes sur le chiffre d'affaires ont connu des aménagements successifs qui ont affecté tant leur structure que leurs modalités d'application, pour aboutir à l'institution d'un système de taxation généralisée des opérations dont la taxe sur la valeur ajoutée est l'élément principal ; ce système est complété par diverses autres taxes spéciales ou assimilées à la TVA.

La recherche de l'unicité d'imposition a été marquée par les étapes suivantes :

- substitution, en 1937, **de la taxe unique à la production à l'impôt sur le chiffre d'affaires** créé en 1920 ;
- création, en 1948, d'un système de **paiements fractionnés**, dans lequel chaque producteur était redevable de la taxe sur le montant total de ses ventes, sous déduction - avec décalage d'un mois - de la taxe ayant grevé l'achat des produits qui bénéficiaient précédemment de la suspension (déduction « physique ») ;
- institution, en 1954, au lieu et place de la **taxe à la production**, de la **taxe sur la valeur ajoutée** (TVA) applicable essentiellement au secteur industriel.

Dans la généralité des cas, la **déduction intégrale** de la taxe ayant grevé les frais exposés et les biens de toute nature utilisés par l'entreprise évitait la surtaxation des frais généraux et des investissements.

Dans le même temps, était créée la **taxe sur les prestations de services** à caractère cumulatif.

Le système de taxes sur le chiffre d'affaires issu de cette réforme, complété par différentes mesures ultérieures, comportait, en outre, la **taxe locale** - également cumulative - qui frappait les activités de distribution, et un certain nombre de taxes uniques spéciales s'appliquant à des produits déterminés.

Encore complexe et imparfait à certains égards, ce système a été profondément modifié à compter du 1^{er} janvier 1968, date d'entrée en vigueur de la loi n° 66-10 du 6 janvier 1966.

« **Unifier, simplifier et généraliser le régime de la taxe sur la valeur ajoutée pour en faire un impôt moderne et unique sur la dépense** », tels étaient - résumés dans l'exposé des motifs de la loi - les objectifs de la réforme qui, en contrepartie de la généralisation de la TVA, a abrogé la plupart des autres taxes.

Par ailleurs, par ses articles 24 à 49, la loi de finances rectificative pour 1978 (n° 78-1240 du 29 décembre 1978) adapte la législation française relative à la taxe sur la valeur ajoutée à la 6^e directive du conseil des communautés européennes du 17 mai 1977 qui tend à l'harmonisation des législations des États membres en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

L'évolution du droit communautaire en matière de TVA est guidée par l'objectif, affirmé en 1987 dans l'Acte unique européen, de création d'un espace sans frontières intérieures, dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des capitaux et des services est assurée.

La directive n° 91/680/CEE du 16 décembre 1991 qui a modifié la 6^e directive susvisée a fixé de nouvelles règles permettant la suppression de tout contrôle et de toute formalité à finalité fiscale lors du franchissement des frontières intracommunautaires.

Les articles 1 à 53, 104, 105 et 109 de la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 publiée au *Journal officiel* du 19 juillet 1992 ont pour objet de transcrire la directive du 16 décembre 1991 en droit français et d'apporter certaines modifications de conséquence.

Ce dispositif est entré en vigueur le 1^{er} janvier 1993. Il a été complété par la directive n° 92/111/CEE du 14 décembre 1992 qui a apporté, notamment, diverses mesures de simplification applicables dès le 1^{er} janvier 1993. Ainsi la directive n° 92/111/CEE a notamment prévu une mesure de simplification pour des opérations triangulaires intracommunautaires portant sur des biens meubles corporels (cf. n° 2159).

En matière de droit à déduction, les dispositions du décret n° 93-117 du 28 janvier 1993 et de l'article 2 de la loi n° 93-859 du 22 juin 1993 ont supprimé la règle dite « du décalage d'un mois ».

La 7^e directive n° 94/5/CE du Conseil, du 14 février 1994 a harmonisé dans l'Union européenne le régime de TVA applicable aux biens d'occasion, objets d'art, de collection et d'antiquité. Elle a été transposée dans le droit français par l'article 16 de la loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994 qui s'est appliqué à compter du 1^{er} janvier 1995.

La jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes et du Conseil d'État a apporté des précisions sur le champ d'application de la TVA et notamment sur la notion de « lien direct ».

La 2^e directive n° 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, a introduit de nouvelles mesures de simplification en matière de TVA. Elle a été transposée dans le droit français par l'article 19 de la loi de finances rectificative n° 95-1347 du 30 décembre 1995 qui s'est appliqué à compter du 1^{er} janvier 1996.

La directive n° 96/42/CE du 26 juin 1996 a étendu à tous les Etats membres la faculté d'appliquer un taux réduit, à titre provisoire, aux livraisons de produits de l'agriculture des secteurs de la floriculture et de l'horticulture, ainsi qu'au bois de chauffage. L'article 20 de la loi n° 95-95 du 1^{er} février 1995 de modernisation de l'agriculture avait rétabli l'application du taux réduit aux produits de l'horticulture et de la sylviculture n'ayant subi aucune transformation à compter du 1^{er} janvier 1995. Les dispositions relatives au bois de chauffage ont été transposées dans le droit français par l'article 20 de la loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996, qui s'est appliqué à compter du 1^{er} janvier 1997.

La directive n° 1999/89/CE du 22 octobre 1999 a autorisé les Etats membres à appliquer, à titre expérimental, pour une durée de trois ans, un taux réduit de la TVA à certains services à forte intensité de main d'œuvre. Cette mesure a été transposée en droit interne par les articles 5 et 7 de la loi de finances pour 2000. Cette expérience, qui permet à la France d'appliquer le taux réduit de la TVA à certains travaux portant sur les logements achevés depuis plus de deux ans ainsi qu'aux services d'aide à la personne, a été prorogée (directive 2006/18/CE du 14 février 2006) puis pérennisée (directive 2009/47/CE du 5 mai 2009).

La directive n° 2001/115/CE du Conseil, du 20 décembre 2001, a harmonisé, simplifié et modernisé les conditions de facturation. Elle a été transposée en droit français par l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2002 du 30 décembre 2002, qui est entré en vigueur le 1^{er} juillet 2003.

La directive 2003/92/CE du 7 octobre 2003 a modifié les règles concernant le lieu d'imposition du gaz naturel et de l'électricité afin de faciliter le fonctionnement du marché unique de l'énergie. Elle a été transposée en droit français par l'article 82 de la loi de finances rectificative pour 2004.

Le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 a procédé à la refonte des règles de déduction de la TVA. Cette refonte, effectuée à droit quasi constant, permet de prendre en compte la présentation retenue aux articles 2 et 167 à 192 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006. Ce dispositif est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2008.

L'article 57 de la loi de finances rectificative pour 2007 transpose en droit interne la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée qui a remplacé la 6^{ème} directive TVA (77/388/CEE).

Enfin, l'article 102 de la loi de finances pour 2010 transpose en droit interne les directives 2008/8/CE, 2008/9/CE du 12 février 2008 et la directive 2008/117/CE du 18 décembre 2008 qui viennent elles-mêmes modifier la directive 2006/112/CE précitée.

Outre la TVA, les taxes sur le chiffre d'affaires comprennent, ainsi qu'il a été indiqué ci-dessus, des taxes spéciales, instituées par la loi au profit soit de l'État, soit de collectivités, soit encore d'organismes ou de fonds divers.

La première partie du présent livre est consacrée à la TVA, la deuxième partie aux taxes spéciales.

PREMIÈRE PARTIE

taxe sur la valeur ajoutée

2000

La taxe sur la valeur ajoutée est une taxe générale, unique, perçue selon le régime des paiements fractionnés.

La taxe est liquidée de telle sorte qu'à l'issue du circuit économique qui met les biens ou les services à la disposition de l'acquéreur, la charge fiscale globale correspond à la taxe calculée sur le prix de vente final exigé de celui-ci.

Un certain nombre de règles, dont les principales sont issues des lois qui transcrivent en droit français les directives communautaires, définissent :

- le champ d'application de la taxe ;
 - les bases d'imposition, le fait générateur et son exigibilité.
- déterminent :
- le lieu d'imposition des opérations taxables ;
 - les taux applicables aux produits et services considérés ;
 - le droit à déduction ;
 - les obligations d'ordre comptable et administratif des redevables ;
 - les régimes particuliers d'imposition.
- Ces règles sont exposées ci-après.

titre 1

champ d'application

(BOI-TVA-CHAMP)

2001 L'étude du champ d'application de la TVA conduit à examiner :

- les opérations imposables ;
- la territorialité de l'impôt ;
- les exonérations ;
- les options.

Les opérations imposables (cf. n^{os} 2002 et suiv.) s'entendent des livraisons de biens, des prestations de services et des acquisitions intracommunautaires effectuées à titre onéreux par des assujettis, c'est-à-dire par des personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa de l'article 256 A du CGI.

Les règles de territorialité (cf. n^{os} 2100 et suiv.) définissent le lieu d'imposition des livraisons de biens, des acquisitions intracommunautaires et des prestations de services.

Des dispositions, propres à certaines activités et expressément prévues par la loi fiscale, font que des opérations, bien que normalement placées dans le champ d'application de l'impôt, bénéficient d'une **exonération** (cf. n^{os} 2160 et suiv.).

Enfin, certaines personnes physiques ou morales, limitativement énumérées, peuvent sur **option** acquitter la TVA au titre d'opérations pour lesquelles elles n'y sont pas obligatoirement soumises (cf. n^{os} 2220 et suiv.).

chapitre premier

opérations imposables

(CGI, art. 256, 256 *bis*, 256 A et 256 B ; BOI-TVA-CHAMP)

A. OPÉRATIONS IMPOSABLES EN RAISON DE LEUR NATURE

(BOI-TVA-CHAMP-10-10)

2002 Pour qu'une opération soit soumise à la TVA, il suffit qu'elle remplisse cumulativement les trois conditions suivantes :

1^o Constituer une livraison de bien (ou une opération assimilée), une prestation de services ou une acquisition intracommunautaire effectuée à titre onéreux (cf. 1^{re} partie : opérations entrant dans le champ d'application de la TVA) ;

2^o Être effectuée par un assujetti ;

3° Relever d'une des activités économiques énumérées au cinquième alinéa de l'article 256 A du CGI (cf. 2^e partie).

Remarque : sur les règles de TVA applicables aux opérations de murabaha, d'ijara, d'istisna et aux sukuk d'investissement (outils de la finance islamique), cf. BOI-DJC-FIN..

1^{er} partie : opérations entrant dans le champ d'application de la TVA

2003

Les articles 256 et 256 *bis* du CGI définissent trois catégories d'opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA :

- les livraisons de biens ;
- les prestations de services ;
- les acquisitions intracommunautaires.

À l'exception des transferts, pour entrer dans le champ d'application de la TVA, ces opérations doivent être réalisées à titre onéreux.

Cette condition implique l'existence d'un lien direct entre une opération et une contrepartie pour que cette opération puisse être placée dans le champ d'application de la TVA.

Par ailleurs, les opérations des intermédiaires qui agissent en leur nom propre font l'objet de dispositions particulières (cf. n^{os} 2036 et suiv.).

I. LA CONDITION DU LIEN DIRECT

2004

La jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) [arrêt du 8 mars 1988, aff. 102/86, Apple and Pear Development Council] et du Conseil d'État a apporté des précisions sur le champ d'application de la TVA en indiquant qu'il doit exister un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue. L'application de cette jurisprudence peut conduire à placer hors du champ d'application de la TVA des opérations qui étaient considérées jusqu'à présent comme imposables à la TVA.

Pour déterminer si une opération est assujettie à la TVA, il convient de rechercher si elle procure un avantage au client et si le prix est en relation avec l'avantage reçu. Si l'une de ces deux conditions n'est pas remplie, l'opération n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA.

Précisions : en ce qui concerne :

- les règles de TVA applicables aux coffrets cadeaux, cf. RES N° 2007/31 ;
- les règles de TVA applicables aux sommes versées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi, cf. RES N° 2005/33.

2004-1

La condition tenant à l'existence d'un avantage directement procuré au client est remplie :

- lorsqu'il y a un engagement exprès du fournisseur ou du prestataire de services de fournir un bien ou un service déterminé à la personne qui assure le financement ;
- ou, en l'absence d'un engagement exprès, lorsqu'une action a été entreprise ou que des moyens ont été mis en œuvre qui permettent d'établir l'existence d'un tel engagement.

Cette condition peut être compatible avec le fait que le service rendu soit collectif, ne soit pas mesurable avec précision ou s'inscrive dans le cadre d'une obligation légale.

La condition tenant à l'existence d'une relation entre l'opération et la contrepartie peut être respectée même si le prix :

- ne reflète pas la valeur normale de l'opération ;
- prend la forme d'une somme qualifiée à tort de « rabais » ;
- n'est pas payé par le bénéficiaire mais par un tiers ;
- est acquitté sous forme d'abonnement à un service.

2004-2

Les indemnités, subventions, aides entre entreprises et dons sont imposables à la TVA lorsque les sommes correspondantes rémunèrent en fait une prestation de services ou une livraison de bien et que les deux conditions mentionnées ci-dessus sont satisfaites.

Elles peuvent également être imposables si elles présentent le caractère de complément de prix d'opérations imposables (cf. n° 2256)¹.

En revanche, les activités d'intérêt général financées par des taxes fiscales sont placées hors du champ d'application de la TVA. Tel est le cas des activités des exploitants d'aéroports financées par la taxe d'aéroport (CGI,

1. Sur le cas particulier des indemnités d'assurance perçues par les entreprises de crédit-bail en cas de résiliation d'un contrat de location, cf. n° 2257.

art. 1609 *quater* vicies) et des subventions versées en complément de cette taxe destinées à financer ces missions d'intérêt général.

II. LES OPÉRATIONS CONCERNÉES

Remarque : les opérations qui portent sur des logiciels peuvent être des livraisons de biens ou des prestations de services selon la nature du logiciel, standard ou spécifique, ou de la transaction.

1. Les livraisons de biens.

2005

L'article 256 du CGI place dans le champ d'application de la TVA :

- les livraisons de biens effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel (art. 256-I du CGI) ;
- et par assimilation, les transferts¹ par un assujetti de biens de son entreprise à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne (art. 256-III du CGI).

a. *Livraisons de biens et opérations assimilées.*

1° *Livraisons de biens corporels.*

2006

L'article 256-II du CGI indique qu'« est considéré comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ».

Il s'agit donc de toutes les opérations comportant transfert de propriété de **biens corporels** (ventes, échanges, prêts de consommation², apports en société) ce qui exclut les biens incorporels (les opérations portant sur les biens incorporels constituent des prestations de services).

Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles sont soumises à la TVA dans les conditions prévues à l'article 257-I du CGI (cf. FI, n° 3150 et suiv.).

Le gaz, l'électricité, la chaleur, le froid et les biens similaires sont considérés comme des biens meubles corporels (CGI, art. 256-II-2°). Sur les modalités d'imposition du gaz naturel et de l'électricité, cf. n°s 2019-3, 2116-1, 2027-3.

Les tirages photographiques, consistant en la simple impression des fichiers remis par le client, éventuellement assortie de quelques améliorations standardisées (mise aux dimensions, contrôle qualité, ...), constituent des livraisons de biens. En revanche, la fourniture de photographies à partir de prises de vue réalisées par le photographe à la demande de son client, demeure une prestation de services.

2° *Opérations assimilées à des livraisons de biens.*

- *Le transfert de propriété d'un bien meuble corporel opéré en vertu d'une réquisition de l'autorité publique* (CGI, art. 256-II-3°-a).

2007

L'indemnité perçue en contrepartie de la réquisition de biens meubles par l'autorité publique est imposable à la TVA.

2008

2009

- *La remise matérielle d'un bien meuble corporel en vertu d'un contrat de location-vente ou de vente à tempérament assorti d'une clause selon laquelle la propriété de ce bien est normalement acquise au détenteur ou à ses ayants droit au plus tard lors du paiement de la dernière échéance, ou d'un contrat qui comporte une clause de réserve de propriété* (CGI, art. 256-II-3°-c et d).

2010

Dans ces hypothèses, l'élément regardé comme constitutif de la livraison de bien est la remise matérielle du bien et non le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire.

2011

En revanche, lorsqu'elle intervient en vertu d'un contrat de crédit-bail ou de « leasing », la délivrance d'un bien meuble corporel n'est pas considérée comme une livraison de bien. Ce contrat s'analyse en une location assortie pour le preneur d'une simple faculté d'achat. La location et la vente du bien usagé (si l'acheteur lève l'option) sont soumises respectivement au régime d'imposition qui leur est propre.

1. Sur le cas particulier des transferts de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid, cf. n°s 2019-3 et 2116-1.

2. En ce qui concerne l'échange qui s'analyse en une double vente et le prêt à la consommation qui comporte restitution des marchandises livrées, la TVA est exigible sur chacune des opérations qui les constituent (double vente d'une part, livraison et restitution des marchandises d'autre part).

Pour les contrats de crédit-bail ou de location avec option d'achat portant sur des biens mobiliers souscrits à compter du 8 septembre 1989, le produit de la cession de ces biens, que le bien soit vendu au locataire ou à un tiers à l'issue du contrat de location ou de crédit-bail, est soumis à la TVA dans les conditions de droit commun sur le montant total du prix de vente.

b. Les transferts par un assujetti de biens de son entreprise à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne.

1° *Définition du transfert.*

2012

L'article 256-III du CGI assimile à une livraison de biens le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne. Le transfert est défini comme l'expédition ou le transport par l'assujetti ou pour son compte, d'un bien meuble corporel pour les besoins de son entreprise à destination d'un autre État membre.

Le transfert présente donc les caractéristiques suivantes :

1. Il est effectué par un assujetti à la TVA en France ;
2. Il concerne des biens de son entreprise ;
3. Il est réalisé pour les besoins de cette entreprise ;
4. Le transport ou l'expédition est réalisé par l'assujetti ou pour son compte ;
5. Le bien est envoyé dans un autre État membre de la Communauté, à **destination essentiellement d'une succursale ou d'un établissement de l'assujetti.**

Il s'agit principalement des mouvements de stocks ou de biens d'investissement.

2013

Le transfert concerne les mouvements de biens sans transfert de propriété, entre deux États membres de la Communauté effectués par un assujetti pour les besoins de son entreprise.

La notion de transfert ne s'applique pas aux échanges de biens entre les départements d'outre-mer et un autre État membre qui relèvent du régime des exportations.

2014

Ne constituent pas des transferts au sens de l'article 256-III du CGI, les expéditions et les transports de biens à partir de la France à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne effectués par un assujetti ou pour son compte :

- lorsque les biens font l'objet d'une livraison soumise au régime des ventes à distance située, en application de l'article 258 A du CGI, soit en France, soit dans l'État membre d'arrivée du transport ou de l'expédition ;
- lorsque les biens font l'objet d'une exportation à partir d'un autre État membre.

Dans ce cas, les biens expédiés ou transportés sur le territoire de cet État ne doivent pas y séjourner, mais être immédiatement exportés. Ils peuvent être éventuellement transbordés d'un moyen de transport à un autre, sur le territoire de cet État.

L'assujetti exportateur doit justifier de la réalité de l'exportation par la production du document administratif unique (DAU) sur lequel il est désigné comme expéditeur des biens.

Il s'agit de l'exemplaire n° 3 de la déclaration d'exportation. Cet exemplaire et les marchandises correspondantes doivent être présentés au bureau de sortie situé dans l'autre État membre. Après constatation effective de la sortie des marchandises à destination d'un pays ou d'un territoire tiers, le service des douanes du bureau de sortie appose son visa au verso de l'exemplaire n° 3 et le restitue à la personne qui a fait constater la sortie, à charge pour elle de le faire parvenir à l'exportateur.

2° *Opérations exclues.*

2015

Bien que réunissant les caractéristiques d'un transfert tel que défini par l'article 256-III du CGI, l'expédition ou le transport par un assujetti ou pour son compte, d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre n'est pas un transfert entrant dans le champ d'application de la TVA dans les situations ci-après :

- *Le bien est destiné à être utilisé temporairement dans l'autre État membre dans les conditions qui ouvriraient droit, si ce bien était importé dans cet État, au bénéfice de l'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation.*

2016

Le bénéfice du régime de l'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation est accordé, sous certaines conditions, aux biens ci-après :

- Matériels professionnels, c'est-à-dire les matériels et leurs accessoires nécessaires à l'exercice de la profession d'une personne physique ou morale pour accomplir un travail déterminé ; les pièces détachées utilisées ultérieurement pour la réparation de ce matériel bénéficient également des avantages du régime.

Pour bénéficier du régime, les matériels doivent être utilisés par l'assujetti français qui se rend dans l'autre État membre, ou sous sa propre direction. De plus, ces matériels ne doivent pas faire l'objet d'un contrat de location ou d'un contrat similaire auquel une personne domiciliée ou établie dans l'autre État membre serait partie.

- Marchandises destinées à être présentées ou utilisées à une exposition, une foire, un congrès ou une manifestation similaire ;
- Matériels pédagogiques et scientifiques, ainsi que les pièces de rechange se rapportant à ces matériels.

Le matériel pédagogique s'entend de tout matériel destiné à être utilisé exclusivement aux fins de l'enseignement ou de la formation professionnelle. Le matériel scientifique s'entend des instruments et appareils utilisés aux fins de la recherche scientifique ou de l'enseignement ;

- Matériel médico-chirurgical et de laboratoire destiné aux hôpitaux et autres établissements sanitaires ;
- Matériels destinés à lutter contre les effets de catastrophes ;
- Emballages, c'est-à-dire les contenants utilisés ou destinés à être utilisés pour l'emballage extérieur ou intérieur de marchandises et les supports utilisés ou destinés à être utilisés pour l'enroulement, le pliage ou la fixation de marchandises ;
- Moules, matrices, clichés, dessins, projets ainsi que les instruments de mesure, de contrôle, de vérification ;
- Films destinés à être visionnés avant leur utilisation commerciale ;
- Animaux vivants destinés au dressage, à l'entraînement, à la reproduction, à la transhumance ;
- Matériel de propagande touristique ;
- Matériel de bien-être destiné aux gens de mer ;
- Moyens de transport.

La mise en œuvre de cette disposition suppose que l'assujetti soit en mesure d'établir qu'il aurait pu prétendre au bénéfice de l'admission temporaire si le bien avait été importé.

En tout état de cause, la durée d'utilisation dans l'autre État membre est fixée pour chaque bien par les règlements déjà cités et ne peut excéder 24 mois. Si l'utilisation dans l'autre État membre excède cette durée, le transfert du bien considéré est assimilé à une livraison en vertu du 1^{er} alinéa de l'article 256-III.

- Le bien est destiné à être utilisé temporairement dans l'autre État membre pour les besoins de prestations de services effectuées par l'assujetti.

2017

Cette disposition ne s'applique pas aux biens qui, s'ils avaient été importés, auraient ouvert droit au bénéfice de l'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation. Si tel était le cas, les dispositions du 1^o ci-dessus seraient applicables.

L'utilisation temporaire doit remplir simultanément les conditions suivantes :

- le bien est utilisé dans l'autre État membre par l'assujetti lui-même, ou sous sa propre direction, dans le cadre de son entreprise, afin d'y réaliser une prestation de services déterminée, dans un délai qui ne peut excéder 24 mois.

Ces matériels ne doivent pas faire l'objet d'un contrat de location ou d'un contrat similaire auquel une personne domiciliée ou établie dans l'autre État membre serait partie ;

- le bien doit être retourné en l'état en France après l'utilisation temporaire dans l'autre État membre.

Si l'une des conditions ci-dessus n'est pas réalisée, le bien utilisé dans l'autre État membre par l'assujetti pour les besoins de son entreprise, fait l'objet d'un transfert assimilé à une livraison en vertu du 1^{er} alinéa de l'article 256-III.

Il est cependant admis de ne pas opposer la non-réalisation de la deuxième condition aux biens destinés à subir des examens, analyses ou essais ayant pour but de déterminer leur composition, leur qualité ou leurs caractéristiques techniques dès lors que ces biens sont entièrement consommés ou détruits au cours de ces examens, analyses ou essais.

- Le bien est destiné à faire l'objet dans l'autre État membre de travaux ou d'expertises à condition que le bien soit réexpédié ou transporté en France à destination du donneur d'ordre assujetti.

2018

L'expédition ou le transport, par un assujetti ou pour son compte, d'un bien destiné à faire l'objet dans un autre État membre de la Communauté d'expertises ou de travaux ne constitue pas un transfert assimilé à une livraison, à condition que le bien soit, après exécution de la prestation, réexpédié ou transporté en France à destination du donneur d'ordre assujetti (art. 256-III-b du CGI).

Des mesures de simplification permettent au donneur d'ordre de ne pas se faire identifier à la TVA dans chaque État où est effectuée une prestation de services, dans les quatre cas suivants :

- le donneur d'ordre fait réaliser dans le même État membre deux prestations de services successives (travaux et/ou expertise) par deux prestataires ;

- le donneur d'ordre fait réaliser dans deux États membres deux prestations de services successives (travaux et/ou expertise) ;

- le donneur d'ordre achète le bien dans un État membre et fait réaliser la prestation de services (travaux ou expertise) dans ce même État ;

- le donneur d'ordre achète les biens dans un État membre et fait réaliser la prestation de services (travaux ou expertise) dans un autre État membre.

Dans toutes ces hypothèses :

- le bien, objet des prestations, doit en définitive être expédié ou transporté à destination de l'État membre qui a attribué au donneur d'ordre le numéro d'identification sous lequel le service lui a été rendu.

Ainsi, aucune mesure de simplification ne peut être appliquée si le donneur d'ordre n'est pas identifié à la TVA dans l'État membre du bien.

- si le bien n'est pas matériellement fourni au prestataire par le donneur d'ordre mais directement par le fournisseur de ce dernier, le transfert de propriété entre le vendeur du bien et le donneur d'ordre doit intervenir avant la délivrance matérielle du bien au prestataire.

Il est admis que le donneur d'ouvrage puisse expédier ou transporter ou faire expédier ou transporter le bien considéré directement chez son client établi ou domicilié en France.

En revanche, si le bien ne revient pas en France, ce donneur d'ouvrage réalise un transfert de matériaux ou de biens à destination de l'État membre du prestataire, assimilé à une livraison par application de l'article 256-III du CGI.

- *Le bien est destiné à être monté ou installé par le vendeur ou pour son compte dans l'État membre d'arrivée du transport ou de l'expédition.*

2019 Dans ce cas, le lieu de la livraison est celui du montage ou de l'installation, conformément à l'article 258-I-b du CGI.

2019-1 - *Le bien est destiné à faire l'objet de livraisons à bord des moyens de transport, effectuées par l'assujetti, dans les conditions mentionnées à l'article 37 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 (CGI, art. 256-III-d).*

2019-2 *3° Expéditions ou transferts de biens qui ne sont pas assimilés à un transfert : non-réalisation des conditions.*

Lorsque l'une des conditions qui caractérisent l'une ou l'autre des situations dans lesquelles il n'y a pas transfert (cf. n^{os} 2015 à 2019-1) n'est plus remplie, le bien en cause est considéré comme faisant l'objet d'un transfert assimilé à une livraison. Dans ce cas, le transfert est effectué au moment où la condition cesse d'être remplie.

Exemples :

1. Le bien expédié aurait pu bénéficier du régime de l'admission temporaire s'il avait été importé. L'assujetti réalise un transfert assimilé à une livraison au moment où :

- soit la durée d'utilisation du bien dans l'autre État membre excède la durée fixée pour ce bien par les règlements communautaires définissant le régime de l'admission temporaire ;
- soit le bien a fait l'objet d'une vente dans l'autre État membre.

2. Le bien est expédié temporairement dans l'autre État membre pour les besoins d'une prestation de services ou d'un travail à façon ou de travaux.

L'assujetti réalise un transfert assimilé à une livraison au moment où le bien, initialement destiné à être retourné en France :

- soit est vendu dans cet État ;
- soit est expédié dans un troisième État membre ;
- soit est exporté ;
- soit est affecté définitivement à l'activité exercée dans cet État.

Il appartient dès lors à l'assujetti de remplir les obligations lui incombant au titre de la réalisation de ce transfert.

Il doit également annoter le registre des biens prévu par l'article 286 *quater* du CGI (cf. n^{os} 2653 et suiv.).

2019-3 *4° Transfert de gaz naturel, d'électricité de chaleur ou de froid (CGI, art. 256-III).*

Le transfert, au sens des dispositions du premier alinéa de l'article 256-III du CGI, de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid vers un autre État membre pour les besoins d'une livraison dont le lieu y est situé, conformément aux dispositions des articles 38 et 39 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 n'est pas assimilé à une livraison de biens.

2. Les prestations de services.

2020 L'article 256-I du CGI prévoit que les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel entrent dans le champ d'application de la TVA.

La notion de prestation de services est très large et recouvre les opérations autres que les livraisons de biens meubles corporels. Elle comprend notamment :

- la cession ou la concession de biens meubles incorporels (brevets, marques de fabrique, marques commerciales) [cf. arrêt CE n° 300420, 300421, 300422 du 3 septembre 2008, RES N° 2005/36] ; les quotas d'émission de gaz à effet de serre (droits à polluer) et d'unités de réduction des émissions (crédits carbone) constituant des biens meubles incorporels, la cession de ces droits constitue une prestation de service située dans le champ d'application de la TVA ;
- les locations de biens meubles corporels (animaux, véhicules, matériels, etc.), ou incorporels (fonds de commerce, brevets) ;
- les redevances versées à des établissements de santé par les praticiens et auxiliaires médicaux qui y exercent leur activité à titre libéral (CE, arrêt n° 306091 du 31 décembre 2008) ;
- les opérations de façon depuis le 1^{er} janvier 1996.

La délivrance d'un travail à façon est définie comme « la remise à son client par l'entrepreneur de l'ouvrage d'un bien meuble qu'il a fabriqué ou assemblé aux moyens de matières ou d'objets que le client lui a confiés à cette fin, que l'entrepreneur ait fourni ou non une partie des matériaux utilisés ».

Une prestation est une opération de façon lorsqu'elle remplit les conditions suivantes :

- le façonnier ne doit pas devenir propriétaire des biens apportés par le donneur d'ouvrage (son client) ;
- le façonnier peut fournir une partie des matériaux utilisés. Toutefois, la valeur de ceux-ci ne doit pas excéder la valeur des matières premières fournies par le client augmentée des frais de façon ;
- les matériaux apportés par le client doivent être restitués à l'identique ou, sous certaines conditions, à l'équivalent.

L'existence d'une opération de façon suppose que le façonnier restitue à l'identique au donneur d'ouvrage, après leur mise en œuvre, les matières que ce dernier lui a apportées.

Cette condition de restitution à l'identique nécessite que les matières premières fournies par le donneur d'ordre restent individualisées chez le façonnier tout au long de l'opération.

Le respect de cette condition peut cependant se traduire par des difficultés dans certaines situations.

En conséquence, il est admis, pour les opérations effectuées entre assujettis, de ne pas exiger la condition de restitution à l'identique si les conditions suivantes sont réunies :

- les matières premières mises en œuvre sont fournies par les donneurs d'ordre préalablement au façonnage ;
- les quantités de produits livrées par le façonnier aux donneurs d'ordre correspondent aussi exactement que possible aux quantités mises en œuvre par le façonnier.
- le façonnier tient à la disposition du service des impôts sa comptabilité matière.

Cela étant, si l'une ou plusieurs des conditions exposées ci-dessus, fixées pour définir l'opération de façon ou pour admettre une restitution à l'équivalent n'est pas satisfaite, l'entrepreneur de l'ouvrage doit être considéré comme réalisant une vente d'un produit de sa fabrication, la fourniture des matières à façonner étant également considérée de son côté, comme une vente.

De plus, une jurisprudence constante reconnaît le droit à l'administration de considérer l'opération dans son ensemble dans le cas de contrats de cessions de matériaux assortis de contrats de façonnage qui correspondent en réalité à des ventes de produits fabriqués.

Remarque : les dispositions existantes en ce qui concerne le travail à façon portant sur les bijoux pour le compte de particuliers demeurent inchangées.

- les opérations de façon doivent conduire à la réalisation d'un produit nouveau par l'entrepreneur de l'ouvrage.

Il n'y a travail à façon que si, les autres conditions étant remplies, l'entrepreneur de l'ouvrage réalise un bien nouveau à partir des matériaux que le client lui a confiés. Il en est ainsi lorsque, du travail de l'entrepreneur résulte un bien dont la fonction, pour les utilisateurs, est différente de celle qu'avaient les matériaux confiés.

- les locations d'immeubles ;
- les travaux immobiliers ;
- l'exécution des obligations du fiduciaire (CGI, art. 256-IV-1°) ;
- les travaux d'études, de recherche et d'expertise ;
- les activités de prestataire de services, de recherche fondamentale ou appliquée, les études ou la veille technologique effectuées par les centres techniques industriels (CTI) ;
- les opérations réalisées par les intermédiaires agissant au nom et pour le compte de leur commettant (cf. n° 2036) ;
- les transports de personnes et de marchandises ;
- les ventes à consommer sur place de produits alimentaires ou de boissons ;
- les prestations de services à soi-même ;
- et d'une manière générale, toutes les activités qui relèvent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise par lequel une personne s'oblige à faire, moyennant une rémunération déterminée

ou en échange d'un autre service, un travail d'ordre quelconque, comme réparer un meuble, donner des soins aux affaires d'autrui, ou à exercer des activités qui donnent lieu à la perception de profits divers (honoraires, primes, participations, redevances) ;

- le fait de s'obliger à ne pas faire ou à tolérer un acte ou une situation, par exemple :

- rémunération versée par une entreprise à une agence de publicité en contrepartie de la renonciation par celle-ci à effectuer de la publicité pour une entreprise concurrente ;
- sommes que reçoit une entreprise d'une autre en contrepartie de sa renonciation à vendre un matériel donné, concurrent de celui commercialisé par cette autre entreprise ;
- rémunération versée par une entreprise à son concessionnaire exclusif à l'occasion de ventes qu'elle effectue directement par dérogation au contrat d'exclusivité.

Les opérations des commissionnaires portant sur des livraisons de biens (cf. n° 2036) (lorsque l'intermédiaire agit en son propre nom) sont traitées comme des livraisons de biens.

3. Les acquisitions intracommunautaires.

2021 L'article 256 *bis* du CGI définit une nouvelle opération imposable : l'acquisition intracommunautaire de biens meubles corporels.

a. Acquisition intracommunautaire de biens.

2022 Aux termes de l'article 256 *bis*-I-3° du CGI, est considérée comme acquisition intracommunautaire l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à partir d'un autre État membre de la Communauté européenne à destination de l'acquéreur en France.

La notion d'acquisition intracommunautaire de biens ne concerne pas les échanges de biens entre un État membre et les départements d'outre-mer, qui relèvent du régime des importations.

b. Opérations assimilées à une acquisition intracommunautaire.

2023 Aux termes de l'article 256 *bis*-II du CGI, sont assimilées à une acquisition intracommunautaire :

2024

1° *L'affectation en France par un assujetti pour les besoins de son entreprise d'un bien de son entreprise expédié ou transporté à partir d'un autre État membre de la communauté.*

- *Principe.*

2025

Est assimilée à une acquisition l'affectation par un assujetti pour les besoins de son entreprise en France d'un bien expédié ou transporté, par l'assujetti ou pour son compte, à partir d'un autre État membre.

Le bien a été produit, extrait, transformé, acheté, a fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire ou a été importé par l'assujetti, dans le cadre de son entreprise, dans cet autre État membre.

Il s'agit principalement des mouvements de stocks et de biens d'investissement.

Cette assimilation est la réciproque du transfert dans l'État de départ (cf. n° 2012).

- *Exceptions.*

2026

La réception en France par l'assujetti d'un bien de son entreprise n'est pas assimilée à une acquisition intracommunautaire dans les cinq situations ci-après :

Situation 1. - *Le bien est destiné à être utilisé temporairement en France dans les conditions qui ouvriraient droit à l'assujetti, si ce bien était importé, au bénéfice de l'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation.*

Le bénéfice du régime de l'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation est accordé sous certaines conditions, aux biens énumérés au n° 2016 ci-dessus.

En tout état de cause, la durée d'utilisation en France est fixée pour chaque bien par les règlements déjà cités et ne peut excéder 24 mois. Si l'utilisation en France excède cette durée, l'affectation du bien considéré est assimilée à une acquisition intracommunautaire en vertu de l'article 256 *bis*-II-2° du CGI.

La mise en œuvre de cette disposition suppose que l'assujetti soit en mesure d'établir qu'il aurait pu prétendre au bénéfice de l'admission temporaire si le bien avait été importé.

Remarque : pour bénéficier du régime, les matériels professionnels (c'est-à-dire les matériels et leurs accessoires nécessaires à l'exercice de la profession d'une personne physique ou morale pour accomplir un travail déterminé) doivent être utilisés par l'assujetti d'un autre État membre, ou sous sa propre direction. De plus, ces matériels ne doivent pas faire l'objet d'un

contrat de location ou d'un contrat similaire auquel une personne établie ou domiciliée en France serait partie.

Situation 2. - *Le bien est destiné à être utilisé temporairement en France pour les besoins de prestations de services effectuées par l'assujetti.*

Cette situation concerne des biens qui, s'ils avaient été importés, n'auraient pas ouvert droit au bénéfice de l'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation.

L'utilisation temporaire doit remplir simultanément les conditions suivantes :

- le bien est utilisé en France par l'assujetti lui-même, ou sous sa propre direction, dans le cadre de son entreprise, afin d'y réaliser une prestation de services déterminée, dans un délai qui ne peut excéder 24 mois. Ces matériels ne doivent pas faire l'objet d'un contrat de location ou d'un contrat similaire auquel une personne établie ou domiciliée en France serait partie ;
- le bien doit être retourné en l'état dans l'autre État membre après utilisation temporaire en France.

Bien entendu, si l'une des conditions ci-dessus n'est pas réalisée, le bien utilisé en France est affecté par l'assujetti pour les besoins de son entreprise. Cette affectation est assimilée à une acquisition intracommunautaire en vertu de l'article 256 bis-II-2° du CGI.

Il est cependant admis de ne pas opposer la non-réalisation de la deuxième condition aux biens destinés à subir des examens, analyses ou essais ayant pour but de déterminer leur composition, leur qualité ou leurs caractéristiques techniques dès lors que ces biens sont entièrement consommés ou détruits au cours de ces examens, analyses ou essais.

Situation 3. - *Le bien est destiné à faire l'objet de travaux ou d'expertises, à condition que le bien soit réexpédié ou transporté à destination de l'assujetti dans l'État membre de départ de l'expédition ou du transport. Il est admis que ces dispositions s'appliquent lorsque le bien est destiné à faire l'objet d'une expertise en France, dès lors que les conditions posées par l'article 256 bis-II-2°-b du CGI sont remplies.*

Il s'agit de matériaux ou de biens reçus par un prestataire établi en France expédiés ou transportés par un donneur d'ouvrage établi dans un autre État membre.

Le bien assemblé ou ayant fait l'objet de travaux ou d'expertises doit être expédié ou transporté dans cet État membre à destination du donneur d'ouvrage (CGI, art. 256 bis II-2°-b).

Lorsque ce bien reste en France ou est expédié ou transporté à destination d'un autre État membre, qui n'est pas celui du donneur d'ouvrage, ce dernier réalise une acquisition intracommunautaire soumise à la TVA. En effet, les matériaux ou les biens initialement expédiés au prestataire de services par le donneur d'ouvrage sont considérés en définitive comme affectés par celui-ci pour les besoins de son entreprise en France. Le donneur d'ouvrage réalise une acquisition intracommunautaire soumise à la TVA.

Lorsque l'une des conditions qui caractérisent l'une ou l'autre des trois situations ci-dessus n'est plus remplie, le bien en cause est considéré comme faisant l'objet d'une affectation assimilée à une acquisition intracommunautaire de biens en vertu de l'article 256 bis-II-2° du CGI. Dans ce cas, le fait générateur de l'affectation intervient au moment où la condition cesse d'être remplie.

Exemples :

1. Le bien expédié aurait pu bénéficier du régime de l'admission temporaire s'il avait été importé. L'assujetti réalise une affectation assimilée à une acquisition intracommunautaire au moment où :

- soit la durée d'utilisation du bien en France excède la durée fixée pour ce bien par les règlements communautaires définissant le régime de l'admission temporaire ;
- soit le bien a fait l'objet d'une vente en France.

2. Le bien est expédié temporairement en France pour les besoins d'une prestation de services ou d'un travail à façon jusqu'au 31 décembre 1995 ou de travaux. L'assujetti réalise une affectation assimilée à une acquisition intracommunautaire au moment où le bien, initialement destiné à être retourné dans l'autre État membre :

- soit est vendu en France ;
- soit est expédié dans un troisième État membre ;
- soit est exporté ;
- soit est affecté définitivement à l'activité exercée en France.

Il appartient dès lors à l'assujetti de remplir les obligations lui incombant au titre de la réalisation de l'acquisition et notamment d'acquitter, le cas échéant, la taxe due.

Situation 4. - *Le bien est destiné à être monté ou installé en France par l'assujetti établi dans un autre État membre ou pour son compte.*

Dans ce cas, la livraison du bien est située en France en application de l'article 258-I-b du CGI.

Situation 5. — *Le bien est destiné à faire l'objet de livraisons à bord des moyens de transport, effectuées par l'assujetti, dans les conditions mentionnées à l'article 256 bis-II-2°-d du CGI.*

2° *La réception en France, par une personne morale non assujettie, d'un bien qu'elle a importé sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne.*

2027

Cette réception est assimilée à une acquisition intracommunautaire de biens.

L'opération doit être soumise à la TVA par la personne morale non assujettie, lorsque celle-ci ne bénéficie pas du régime dérogatoire ci-après (cf. n° 2030) ou a opté pour le paiement de la taxe sur ses acquisitions intracommunautaires (cf. n° 2242). Afin d'éviter de supporter une situation de double taxation, la personne morale peut obtenir le remboursement de la taxe qu'elle a acquittée à l'importation dans l'autre État membre.

2027-1

3° *Cas particuliers.* Régime applicable lorsque, dans le cadre des échanges intracommunautaires, des biens sont expédiés ou transportés à partir d'un autre État membre de la Communauté vers la France dans les cas de :

- ventes dites en consignation et transferts de stocks mis à la disposition du futur client ou d'un intermédiaire à la vente agissant en son nom propre sans transfert de propriété ;
- ventes à l'essai (contrats prévoyant que les essais sont réalisés dans l'État membre d'arrivée des biens).

c. Opérations ne constituant pas des affectations assimilées à des acquisitions intracommunautaires.

2027-2

Il est précisé que ne constituent pas des affectations assimilées à des acquisitions intracommunautaires de biens, au sens de l'article 256 *bis*-II-3° du CGI, les expéditions et les transports de biens à partir d'un État membre à destination de la France effectuée par un assujetti ou pour son compte, dans les hypothèses suivantes :

- les biens font l'objet d'une livraison soumise au régime des ventes à distance située, en application de l'article 258 B du CGI, soit dans l'État membre de départ de l'expédition ou du transport, soit en France ;
- les biens font l'objet d'une exportation à partir de la France. Dans ce cas, les biens expédiés ou transportés en France doivent immédiatement faire l'objet des formalités douanières d'exportation. Ils peuvent être éventuellement transbordés d'un moyen de transport à un autre ;
- les biens font l'objet d'une expédition ou d'un transport dont une partie du trajet est effectuée en France alors que les lieux de départ et d'arrivée sont situés sur le territoire d'autres États membres de la Communauté. Lors de leur passage en France, les biens peuvent être éventuellement transbordés d'un moyen de transport à un autre.

2027-3

N'est pas assimilée à une acquisition intracommunautaire, l'affectation en France de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid à partir d'un autre État membre pour les besoins d'une livraison imposable dans les conditions mentionnées au III de l'article 258 du CGI (CGI, art. 256 bis).

d. Régime d'imposition des acquisitions intracommunautaires.

1° *Régime général.*

2028

Les acquisitions de biens meubles corporels effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ou par une personne morale non assujettie lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel sont soumises à la TVA.

Ce régime d'imposition ne s'applique pas :

- aux biens vendus par un assujetti qui bénéficie dans son État membre du régime particulier de franchise des petites entreprises ;
- aux biens qui font l'objet en France d'une installation ou d'un montage par le vendeur ou pour son compte. La livraison de ces biens est soumise à la TVA en France, en application de l'article 258-I-b ;
- aux biens dont la livraison est soumise au régime des ventes à distance (cf. n°s 2108 et suiv.) ;
- aux biens, acquis par les personnes physiques non assujetties (particuliers), sous réserve du régime applicable aux moyens de transport neufs (cf. n°s 2885 et suiv.).

Lorsque l'acquisition intracommunautaire porte sur un moyen de transport neuf, le régime d'imposition de l'opération est prévu par l'article 298 *sexies* du CGI (cf. n°s 2894 et suiv.).

2° *Régime dérogatoire.*

2029

Bien que réalisant des acquisitions intracommunautaires, certaines personnes bénéficient d'un régime dérogatoire qui les autorise à ne pas soumettre ces opérations à la TVA.

Ce régime dérogatoire ne s'applique pas aux opérations portant sur :

- les moyens de transport neufs ;

- les produits soumis à accises (alcools, boissons alcooliques, huiles minérales, tabacs manufacturés).
- *Personnes bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD)*¹.

2030

Lorsqu'elles remplissent la condition de seuil visée au n° 2032, les personnes ci-après n'ont pas à soumettre à la TVA leurs acquisitions intracommunautaires de biens :

- les personnes morales non assujetties, à raison de l'activité pour laquelle l'acquisition est réalisée.
- les assujettis qui réalisent exclusivement des livraisons de biens ou des prestations de services ne leur ouvrant aucun droit à déduction (assujettis bénéficiant de la franchise en base de l'article 293 B du CGI par exemple).

Les assujettis dont une partie de l'activité est soumise à la TVA ne bénéficient donc pas du régime dérogatoire.

Il en est de même de ceux dont l'activité, bien qu'exonérée, ouvre droit à déduction en application de l'article 271-V du CGI : opérations liées au commerce extérieur (exportations, livraisons intracommunautaires de biens...), opérations exonérées à l'intérieur sans droit à déduction, mais ouvrant droit à déduction lorsqu'elles sont réalisées hors de la Communauté (opérations bancaires et financières, opérations d'assurance).

- les exploitants agricoles placés sous le régime du remboursement forfaitaire prévu aux articles 298 *quater* et 298 *quinquies* du CGI.

2031

Les personnes mentionnées ci-dessus au n° 2030 ne peuvent pas bénéficier du régime dérogatoire dès lors qu'au cours de l'année civile précédente :

- la personne morale a été assujettie, de plein droit ou sur option, à la TVA en raison de l'activité pour laquelle l'acquisition est réalisée ;
- l'assujetti a réalisé des opérations lui ouvrant droit à déduction ;
- l'exploitant agricole n'a pas été soumis au régime du remboursement forfaitaire.

- *Conditions de seuil.*

- **Appréciation du seuil.**

2032

Le régime dérogatoire s'applique aux personnes désignées au n° 2030, lorsque le montant de leurs acquisitions intracommunautaires n'a pas excédé au cours de l'année précédente, ou n'excède pas, pendant l'année civile en cours au moment de l'acquisition, le seuil de **10 000 €**.

Ainsi, si une PBRD a réalisé au cours de l'année N-1 moins de **10 000 €** d'acquisitions dans les autres États membres de la Communauté, elle pourra bénéficier en année N du régime dérogatoire à concurrence d'un montant d'acquisitions de **10 000 €**. Dès que ce montant est dépassé le régime général est applicable aux acquisitions réalisées ultérieurement au cours de l'année N. Cependant, lorsque le montant de l'acquisition a pour effet le franchissement du seuil, celle-ci doit être soumise au régime général des acquisitions. Il en est de même des acquisitions ultérieures, quel qu'en soit le montant.

Exemple : Une PBRD a réalisé **8 000 €** d'achats auprès de fournisseurs situés dans les autres États membres au cours du premier trimestre de l'année N. Elle envisage un achat de **4 500 €** au cours du deuxième trimestre. Cet achat constitue une acquisition intracommunautaire de biens imposable en France. En revanche, si cette PBRD a dépassé le seuil de **10 000 €** en année N-1, elle devra soumettre ses acquisitions réalisées en année N à la TVA selon le régime général.

- **Calcul du seuil.**

2033

Le montant de **10 000 €** est égal à la somme, hors TVA, des acquisitions intracommunautaires de biens **autres** que les moyens de transport neufs, les alcools, les boissons alcooliques, les huiles minérales et les tabacs manufacturés ayant donné lieu à des livraisons situées dans un autre État membre de la Communauté.

Ainsi, pour calculer le seuil de **10 000 €**, il y a lieu de retenir le montant des acquisitions réalisées par la PBRD dont la livraison correspondante doit être soumise à la TVA par le vendeur dans son État (achats sur place par la PBRD ou pour son compte ; vente à distance,

1. Lorsque ces personnes fournissent au vendeur leur numéro d'identification dans un autre État membre, c'est-à-dire lorsqu'elles ne bénéficient plus du régime dérogatoire dans cet État, les livraisons qui leur sont faites peuvent bénéficier de l'exonération prévue par l'article 262 *ter-I* du CGI, dès lors que les conditions posées par ce texte sont remplies. Dans le cas où ces personnes ne fournissent pas de numéro d'identification dans un autre État membre ou fournissent un numéro invalide à la date de l'opération, cette exonération n'est pas applicable.

taxe due dans l'État de départ), à l'exclusion, par conséquent, des livraisons bénéficiant d'une exonération dans cet État.

3° *Option pour le paiement de la TVA sur les acquisitions intracommunautaires.*

2034 Se reporter au n° 2242 ci-après.

4° *Cas particulier : personnes ne remplissant plus les conditions pour bénéficier du régime dérogatoire en cours d'année.*

2035 Les personnes désignées au n° 2030 cessent de bénéficier du régime dérogatoire dans les cas suivants :

- leur activité ne leur permet plus d'être regardées comme des PBRD :
 - la personne morale est assujettie, de plein droit ou sur option, au titre de l'activité pour laquelle l'acquisition est réalisée ;
 - l'assujetti réalise désormais, totalement ou partiellement, des opérations lui ouvrant droit à déduction ;
 - l'exploitant agricole n'est plus placé sous le régime du remboursement forfaitaire.
- le montant de leurs acquisitions intracommunautaires de biens, autres que des moyens de transport neufs, les alcools, les boissons alcooliques, les huiles minérales et les tabacs manufacturés, a dépassé le seuil de **10 000 €** hors TVA au cours de l'année civile précédente ou pendant l'année civile en cours.

Dans ces hypothèses, les personnes concernées doivent déclarer qu'elles effectuent des acquisitions intracommunautaires (art. 286 *bis* du CGI). En conséquence, elles sont identifiées à la TVA par un numéro individuel, conformément à l'article 286 *ter* du CGI.

4. Les opérations des intermédiaires agissant pour le compte d'autrui (CGI, art. 256-V ; 256 *bis*-III).

2036 L'intermédiaire s'entremet entre deux personnes, la personne pour le compte de qui il agit (appelée ci-après le « commettant ») et un tiers. Les activités des intermédiaires se caractérisent :

- juridiquement, par l'existence d'un mandat, qui permet à l'intermédiaire d'agir pour le compte d'autrui (l'intermédiaire n'agit pas de sa propre initiative) ;
- économiquement, par le fait que les intermédiaires ne fournissent pas avec leurs propres moyens d'exploitation les biens et les services de la transaction dans laquelle ils s'entremettent.

2037 Les articles 256-V et 256 *bis*-III du CGI prévoient respectivement que :

- « L'assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, qui s'entremet dans une livraison de bien ou une prestation de services, est réputé avoir personnellement acquis et livré le bien, ou reçu et fourni les services considérés ».
- « Un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, qui s'entremet dans une acquisition intracommunautaire, est réputé avoir personnellement acquis et livré le bien ».

Ces dispositions conduisent à distinguer deux catégories d'intermédiaires :

- ceux qui agissent pour le compte et au nom d'autrui ;
- ceux qui agissent pour le compte d'autrui mais en leur nom propre.

a. Intermédiaires agissant au nom d'autrui.

2038 Dans ses relations avec les tiers cocontractants (acheteurs ou vendeurs), l'intermédiaire agissant au nom d'autrui apparaît clairement comme le représentant du commettant.

Ainsi, il convient de considérer qu'un intermédiaire agit au nom d'autrui s'il met en relation deux personnes qui contractent entre elles (l'intermédiaire est alors un courtier).

Il en est de même pour l'intermédiaire qui contracte personnellement avec le tiers lorsque :

1. Le contrat mentionne expressément qu'il agit au nom d'autrui : cette condition n'est remplie que si le contrat indique le nom ou la raison sociale, l'adresse ainsi que le numéro d'assujetti du commettant en ce qui concerne les opérations intracommunautaires pour lesquelles la communication au client de cette information est prévue ;
2. En l'absence de contrat écrit, la facture est établie directement par le commettant (entremise « à la vente »), ou adressée directement par le tiers au commettant (entremise « à l'achat »). Si la facture est établie par l'intermédiaire ou adressée à l'intermédiaire, elle doit faire apparaître que celui-ci agit au nom d'autrui dans les mêmes conditions qu'au 1. ci-dessus ;
3. En l'absence de facture (opérations réalisées avec des non-assujettis), les circonstances de droit (notamment l'examen des clauses du contrat unissant l'intermédiaire au commettant) ou de fait permettent d'établir que le tiers avait connaissance du fait que l'intermédiaire agissait au nom d'autrui et de tous les éléments d'information mentionnés au 1. ci-dessus.

2039 Les opérations d'entremise de ces intermédiaires sont regardées comme des prestations de services d'entremise et sont soumises à toutes les règles correspondantes.

Notamment, la base d'imposition de ces services est constituée, dans les conditions prévues par les articles 266-1-a et 267 du CGI, par toutes les sommes perçues en contrepartie de l'opération d'entremise.

Ainsi, l'exclusion des remboursements de débours de la base d'imposition de ces intermédiaires devra répondre aux conditions fixées par l'article 267-II-2° du CGI.

b. Intermédiaires agissant en leur nom propre.**2040** Les intermédiaires agissent en leur nom propre lorsqu'ils ne remplissent pas les conditions permettant de considérer qu'ils agissent au nom d'autrui (cf. n° 2038).

Les **commissionnaires** stricto sensu appartiennent à cette catégorie dès lors que l'article L. 132-1 du code de commerce définit le commissionnaire comme celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant.

1° Qualification des opérations.**2041** Les intermédiaires agissant en leur nom propre mais pour le compte d'autrui **sont regardés comme ayant personnellement acquis et livré le bien lorsqu'ils s'entremettent dans des livraisons de biens ou comme ayant personnellement reçu ou fourni les services** lorsqu'ils s'entremettent dans des prestations de services. Ils réalisent, le cas échéant, des livraisons ou des acquisitions intracommunautaires de biens¹. Ainsi :

- un commissionnaire « à la vente » de biens est réputé acheter les biens à son commettant et les vendre au tiers acheteur ;

- un commissionnaire « à l'achat » de biens est réputé acheter les biens au tiers fournisseur et les vendre à son commettant.

Les principes sont les mêmes en ce qui concerne les intermédiaires qui s'entremettent dans des prestations de services.

2° Conséquences**2042**

- l'intermédiaire qui agit en son nom propre est réputé livrer lui-même le bien ou rendre lui-même le service, au commettant s'il agit « à l'achat », ou au tiers cocontractant s'il agit « à la vente ». La base d'imposition de l'opération de l'intermédiaire est égale au montant total de l'opération. Elle correspond au prix acquitté par le tiers ou le commettant, commission comprise ;

- le fournisseur du bien ou du service, c'est-à-dire le tiers cocontractant en cas d'entremise « à l'achat » ou le commettant en cas d'entremise « à la vente » est réputé livrer le bien ou rendre le service à l'intermédiaire. La base d'imposition de cette opération est égale au prix hors commission.

Dans le cas d'opérations réalisées par des intermédiaires agissant en leur nom propre, **la commission n'est donc plus jamais imposée en tant que telle.**

Exemple : Hypothèse d'un intermédiaire agissant en son nom propre (commettant et tiers cocontractant établis en France et redevables de la TVA).

Le montant total de la transaction est de 5 914 € hors taxe, commission incluse (TVA correspondante 1 159 €).

Le montant de la commission est de 1 000 € hors taxe.

La mise en œuvre des dispositions applicables depuis le 1^{er} janvier 1993 entraîne, en matière de TVA, les conséquences précisées dans le tableau ci-après (cf. également n° 2269 pour la base d'imposition) :

1. Bien entendu, l'opération réalisée par cet intermédiaire n'a pas à être soumise à la TVA, si le lieu de la livraison ou de la prestation n'est pas situé en France en application des règles de territorialité ou si l'opération bénéficie d'une exonération. Il est en outre précisé que lorsque l'intermédiaire intervient à l'importation, il est généralement désigné comme importateur sur la déclaration d'importation.

Intermédiaire agissant en son nom propre	Régime applicable à compter du 1 ^{er} janvier 1993		
	Situation du commettant	Situation de l'intermédiaire	Situation du tiers
à la vente	Vente à l'intermédiaire Taxation 963	Achat au commettant Déduction 963	Achat à l'intermédiaire Déduction 1 159
	(4 914×19,6%)	Vente au tiers Taxation 1 159	
à l'achat	Achat à l'intermédiaire Déduction 1 159	Achat au tiers Déduction 963	Vente à l'intermédiaire Taxation 963
		Vente au commettant Taxation 1 159	

- les intermédiaires intervenant dans des opérations intracommunautaires sont soumis aux règles applicables aux livraisons et aux acquisitions intracommunautaires de biens et aux obligations qui en découlent ;
- le régime des exportateurs s'applique aux intermédiaires lorsque leur entremise aboutit à l'expédition des biens vers un pays ou un territoire tiers ;
- le taux applicable aux opérations des intermédiaires est toujours le taux du bien ou du service objet de la transaction dans laquelle ils s'entremettent ;
- les intermédiaires doivent facturer la TVA sur la vente du bien ou la fourniture du service qu'ils sont réputés réaliser ;
- pour l'application notamment des règles de la franchise en base (art. 293 B du CGI) et des régimes d'imposition, le chiffre d'affaires des intermédiaires est déterminé compte tenu du montant total des transactions dans lesquelles ils s'entremettent.

2043

Toutefois, des dispositions spécifiques sont prévues en ce qui concerne le fait générateur des livraisons de biens, des prestations de services et des acquisitions intracommunautaires que ces intermédiaires sont réputés effectuer ou recevoir (art. 269-1-*a-ter* du CGI, cf. n° 2320).

Par ailleurs, l'administration a admis certains assouplissements en ce qui concerne l'obligation de facturation des commettants qui font appel à des intermédiaires agissant en leur nom propre (cf. n°s 2669 à 2669-2).

2^e partie : notion d'assujetti

(RES N° 2008/21, N° 2009/36)

2044

L'article 256 A du CGI dispose que :

« Sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention ».

2045 Sont réputées agir de manière indépendante les personnes qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'elle comporte.

2046 • **Ne sont pas assujetties à la TVA** les personnes qui n'agissent pas d'une manière indépendante. Tel est le cas :

- des salariés et les autres personnes qui sont liés par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail, les modalités de rémunération et la responsabilité de l'employeur ;

- des travailleurs à domicile dont les gains sont considérés comme des salaires, lorsqu'ils exercent leur activité dans les conditions prévues aux articles L. 7412-1, L. 7412-2 et L. 7413-2 du code du travail¹.

- d'une entreprise étrangère et de sa succursale française qui constituent une même entité juridique : les prestations de services qu'elles se rendent réciproquement n'entrent donc pas dans le champ d'application de la TVA (CE Plén. arrêt n° 101145 du 9 janvier 1981, « Sté Timex corporation » ; CAA Paris arrêt n° 04PA03593 du 24 janvier 2007, « Société The Sabre Group Inc. »).

2047 L'assujetti doit effectuer une des activités économiques énumérées au dernier alinéa de l'article 256 A du CGI.

Il s'agit des activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées (cf. ci-après nos 2049 et suiv.).

2048 • **Ne sont également pas assujetties à la TVA**, les personnes morales de droit public pour les opérations ou activités qu'elles accomplissent en tant qu'autorités publiques sauf si leur non-assujettissement conduit à des distorsions de concurrence (art. 256 B du CGI).

Par personne morale de droit public, il faut entendre l'État, les groupements consulaires, les collectivités territoriales et leurs groupements, les établissements publics de l'État, les établissements publics locaux ainsi que les groupements composés exclusivement de personnes de droit public dès lors qu'ils assurent des missions de service public et qu'ils fonctionnent avec la participation et sous le contrôle de l'autorité publique (agences d'urbanisme d'agglomération par ex.).

Les activités hors du champ d'application de la TVA ne devant plus être prises en compte dans le prorata de déduction, il convient de distinguer les activités des personnes morales de droit public qui ne sont pas placées dans le champ d'application de la taxe, de celles qui sont exonérées ou imposées.

2048-1 **Les activités exercées en vertu d'un pouvoir de souveraineté ou d'intérêt général et placées hors du champ d'application de la TVA :**

Il s'agit :

- des tâches administratives fondamentales et obligatoires que l'État et les autres collectivités publiques exercent en vertu de leurs prérogatives de puissance publique (défense nationale, gendarmerie, police, sécurité publique, justice, diplomatie, santé publique, état civil, recouvrement de l'impôt, etc.).

Les recettes perçues par les collectivités dans le cadre de l'exercice de ces prérogatives hors du champ de la taxe ne sont donc pas imposables à la TVA. Tel est le cas notamment :

• des impôts et taxes locaux ;

• des droits perçus en contrepartie du stationnement sur les voies publiques affectées à la circulation.

- des activités qui, bien que ne relevant pas de l'exercice de la souveraineté et n'impliquant pas l'exercice de pouvoirs coercitifs, sont exercées en tant qu'autorité publique par les personnes morales de droit public.

Tel est le cas des redevances perçues par une collectivité au titre de l'affermage ou de la concession d'un service public.

1. Les travailleurs à domicile se distinguent :

- des artisans inscrits au registre des métiers, qui exercent leur activité pour leur propre compte et livrent eux-mêmes les produits de leur travail à leurs clients ;

- des façonniers qui ne répondent pas aux conditions énumérées ci-dessus et exécutent leur travail pour le compte d'industriels ou de commerçants, en toute indépendance technique et sous leur propre responsabilité ;

- des entrepreneurs qui exercent une activité pour leur propre compte.

Sont également concernées les activités suivantes :

- fourniture de l'eau ;
- assainissement ;
- abattoirs publics ;
- enlèvement et traitement des ordures ménagères ;
- marchés d'intérêt national.

Ces activités peuvent toutefois être soumises à la TVA par détermination expresse de la loi ou par exercice du droit d'option prévu à l'article 260 A du CGI.

2048-2 **Les activités expressément imposées.**

L'imposition de certaines activités des personnes morales de droit public est expressément prévue par la loi.

Il s'agit des activités désignées à l'article 256 B du CGI, c'est-à-dire :

- les télécommunications ;
- la fourniture d'eau dans les communes d'au moins 3 000 habitants ou par les établissements publics de coopération intercommunale dont le champ d'action s'exerce sur un territoire d'au moins 3 000 habitants (à compter du 1^{er} janvier 1993) ;
- la distribution de gaz, d'électricité et d'énergie thermique ;
- les transports de biens à l'exception de ceux effectués par l'exploitant public « La Poste » ;
- les prestations de services portuaires et aéroportuaires ;
- les transports de personnes ;
- les livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente ;
- les opérations des organismes d'intervention agricole portant sur les produits agricoles et effectuées en application du règlement portant organisation commune du marché de ces produits à l'exception de leur activité de redistribution des subventions pour le compte de l'État ou de la Communauté européenne ;
- l'organisation d'expositions à caractère commercial ;
- les entreposages de biens meubles ;
- l'organisation de voyages et de séjours touristiques ;
- les opérations des économats et établissements similaires ;
- la diffusion ou la redistribution de programmes de radiodiffusion ou de télévision.

2048-3 **Les activités des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs dont le non-assujettissement est susceptible d'entraîner des distorsions dans les conditions de la concurrence.**

La notion de concurrence à laquelle il convient de se référer pour savoir si un organisme de droit public est ou non assujéti à la TVA s'apprécie dans un cadre qui peut dépasser les limites territoriales de la circonscription dans laquelle s'exerce son activité. Il convient donc, suivant les cas, de situer au plan communal, départemental, ou même national, le domaine concurrentiel. Celui-ci peut, en effet, varier en fonction du champ d'action géographique de l'organisme concerné, de l'étendue du marché ou de la clientèle vers laquelle son activité est orientée.

Le caractère concurrentiel de l'activité d'un organisme public ne peut être établi que par rapport à la même activité ou une activité semblable au titre de laquelle les entreprises privées sont soumises à la taxe. Il s'ensuit que l'organisme de droit public exerçant la même activité qu'un organisme de droit privé exonéré ne doit pas être recherché en paiement de la TVA.

Sauf circonstances particulières qui ne peuvent être appréciées que cas par cas, les activités des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs des personnes morales de droit public également susceptibles d'être effectuées par des opérateurs privés peuvent être réparties en trois catégories.

• **Les activités pour lesquelles la non-concurrence doit être présumée et qui sont alors placées hors du champ d'application de la TVA :**

- les opérations étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale (les activités fournies dans les maisons de retraite et les foyers-logements) ;
- l'hospitalisation, les soins médicaux ainsi que les activités qui leur sont étroitement liées. Toutefois, les redevances versées aux établissements publics de santé par les médecins ou les auxiliaires médicaux sont dans tous les cas soumises à la TVA dans les conditions de droit commun ;
- les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse (crèches, centres de loisirs, centres de vacances) ;

- les prestations sportives et culturelles ; sont concernés :
 - les droits d'entrée perçus au titre de l'exploitation d'une piscine, d'une patinoire, d'une bibliothèque, de musées, de monuments historiques ou de l'organisation d'expositions d'intérêt local ;
 - les recettes afférentes aux activités d'enseignement musical ou artistique ;
- les prestations télématiques effectuées dans le cadre d'une mission de service public (ex. : service télématique d'information municipale) ;
- les opérations effectuées par les foyers militaires et qui ont un caractère social, éducatif, culturel ou sportif.

• Les activités pour lesquelles la concurrence doit être présumée et qui sont alors situées dans le champ d'application de la TVA.

Il s'agit des activités qui sont par leur nature, leur étendue ou la clientèle à laquelle elles s'adressent et les moyens mis en œuvre (publicité, tarifs pratiqués) en concurrence directe avec des entreprises commerciales qui proposent des services similaires.

Tel est le cas par exemple des recettes afférentes à l'exploitation d'un golf, d'un parc zoologique ou botanique, d'un parc d'attraction, d'une salle de spectacle ou de cinéma, d'établissements thermaux ou de thalassothérapie et d'organisation de spectacles de son et lumière ou de festivals (musique, théâtre).

Il en est de même des locations de salles aménagées, de l'exploitation de bars et de buvettes.

Les communes ne bénéficient plus du droit d'exclusivité pour l'exercice du service extérieur des pompes funèbres. En conséquence, les régies municipales de pompes funèbres exercent une activité située par nature dans le domaine concurrentiel. Elles sont donc soumises à la TVA de plein droit. De même, eu égard aux modalités d'exercice de leur activité, les régies communales et intercommunales qui exploitent un crématorium exercent une activité à caractère concurrentiel. Elles sont donc soumises à la TVA de plein droit, pour les opérations de crémation dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2005.

• Les autres activités.

Le régime de TVA applicable aux autres activités des personnes morales de droit public doit être apprécié au cas par cas compte tenu de la possibilité ou non pour le secteur privé de satisfaire les besoins concernés.

Lorsqu'une activité exercée par une personne morale de droit public n'est pas située hors du champ d'application de la TVA au regard des critères énoncés ci-dessus, elle est nécessairement située dans le champ d'application de la taxe c'est-à-dire soit taxée soit exonérée.

2048-4 Cas particuliers :

- les règles de TVA applicables aux offices de tourisme et aux syndicats d'initiative ont été précisées dans une instruction du 7 mars 2000 ;

I. OPÉRATIONS RELEVANT D'UNE DES ACTIVITÉS ÉCONOMIQUES ÉNUMÉRÉES AU DERNIER ALINÉA DE L'ARTICLE 256 A DU CGI

2049

Les activités économiques visées au premier alinéa de l'article 256 A du CGI se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées.

La réalisation à titre habituel de livraisons de biens et de prestations de services à titre onéreux constitue une activité économique. Le caractère habituel implique la réalisation répétée de prestations de services ou de livraisons de biens.

En revanche, la personne qui réalise à titre occasionnel une opération économique n'a en principe pas la qualité d'assujetti.

L'article 256 A précise que l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence est, notamment, considérée comme une activité économique.

Il en est ainsi alors même que l'exploitation procurant des recettes ayant un caractère de permanence se concrétiserait par la réalisation d'une seule opération (ex. : location d'un bien meuble corporel ; concession d'un bien incorporel...).

Si le caractère onéreux des opérations¹ caractérise une activité économique, peu importe en revanche les buts ou les résultats de cette activité qui, même si elle est effectuée sans but lucratif ou sans bénéfice² confère à celui qui la réalise la qualité d'assujetti.

En ce qui concerne l'application de ces principes aux produits financiers perçus par les entreprises, cf. RES N° 2007/5.

II. ACTIVITÉS CONCERNÉES

1. Activités de producteur ou de commerçant.

2050 Il s'agit des opérations que les personnes physiques ou morales pratiquent dans un cadre contractuel, et qui présentent les caractéristiques des actes de commerce (vente ou fourniture d'un service à titre onéreux).

Même si l'activité se révèle déficitaire ou ne tend pas à la réalisation d'un profit, les opérations faites par des commerçants dans le cadre de leur activité professionnelle sont, en principe, passibles de la TVA.

La TVA s'applique à toutes les opérations qui relèvent d'une activité de nature industrielle ou commerciale quelle que soit la forme ou la nature de l'intervention de la personne qui les effectue. C'est ainsi que sont imposés les échanges et les prêts de consommation (cf. renvoi du n° 2006).

2051 **Cas particuliers.**

• Courtiers en marchandises inscrits ou assermentés.

Ces opérations entrent dans le champ d'application de la TVA.

• Opérations d'assurances, cf. n° 2179, § 6.

• Opérations de banque, cf. n°s 2861 et suivants.

2. Activités libérales.

2052 Les activités libérales entrent dans le champ d'application de la TVA quelles que soient leurs modalités d'exécution ou la forme juridique des entreprises qui les réalisent.

Toutefois, certaines activités libérales (par exemple celles exercées par les médecins et auxiliaires médicaux, les psychologues diplômés³ sont expressément exonérées de la TVA (cf. n° 2170).

Sont notamment soumises à la TVA les activités libérales suivantes :

2053 - *les soins dispensés aux animaux* par les vétérinaires, hongreurs et maréchaux-experts, ainsi que les livraisons de médicaments.

La rémunération des vétérinaires perçue en contrepartie des actes accomplis dans le cadre des opérations de prophylaxie collective des maladies des animaux dirigées par l'État et dans le cadre des opérations de police sanitaire est également soumise à la TVA.

Le tatouage d'un numéro d'identification sur un chien effectué par un vétérinaire ou par un tatoueur agréé à cet effet par le ministère de l'Agriculture, ainsi que la vente de la carte d'identification remise au propriétaire de l'animal constituent également des opérations imposables à la TVA.

- *les travaux d'analyse ou de contrôle sanitaire* réalisés au profit de tiers (y compris l'Etat) par les laboratoires départementaux vétérinaires ou d'analyse à compter du 1^{er} janvier 2003.

- *les travaux d'études et de recherches* en toutes matières. Il s'agit des opérations réalisées par les divers prestataires d'ingénierie et d'architecture (architectes, métreurs, ingénieurs conseils, bureaux d'études du bâtiment ou des travaux publics, etc.) et des travaux d'études de caractère technique, industriel, économique, financier, démographique, sociologique et ceux qui concernent l'informatique, l'organisation, la publicité et l'urbanisme ; sont également concernées, les activités de recherche fondamentale ou appliquée, les études ou la veille technologique effectuées par les centres techniques industriels (CTI) dès lors qu'elles s'inscrivent dans une démarche de valorisation de leurs résultats.

2054 - *les prestations effectuées* par les commissaires-priseurs et par les autres membres des professions juridiques ou judiciaires (greffiers près les tribunaux de commerce, notaires,

1. Les opérations effectuées à titre onéreux s'entendent de celles qui comportent la fourniture par l'acquéreur du bien ou le bénéficiaire du service d'une contrepartie, quelle qu'en soit la nature (somme d'argent, bien livré ou service rendu, etc.) ou la valeur.

2. Il en résulte qu'une opération effectuée « à prix coûtant » est imposable à la TVA.

3. Toutefois, les actes effectués par des psychologues pour le compte d'entreprises, de collectivités ou de particuliers et ne constituant pas des soins à la personne sont soumis à la TVA.

huissiers de justice, commissaires aux comptes, administrateurs judiciaires et mandataires liquidateurs) même lorsqu'elles relèvent de leur activité spécifique telle qu'elle est définie par la réglementation applicable à leur profession ainsi que les études et recherches effectuées par les enquêteurs sociaux près les tribunaux.

2055 - *les activités des avocats et avoués.* Depuis le 1^{er} avril 1991, les prestations que les avocats, avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation et les avoués près les cours d'appel accomplissent dans le cadre de l'activité définie par la réglementation applicable à leur profession doivent être soumises à la TVA.

La qualité d'assujetti qui détermine la personne redevable de la TVA dépend des conditions d'exercice de la profession :

- à titre individuel ;
- en groupe dans le cadre d'associations ou de sociétés civiles professionnelles ;
- ou en qualité de collaborateur d'un autre avocat ou groupe d'avocats.

Les avocats ou avoués peuvent bénéficier, pour leur activité réglementée, d'une franchise en base de **42 300 €** (cf. n^{os} 2695 et suiv.).

Lorsqu'ils sont redevables de la TVA, ils peuvent procéder, dans les conditions de droit commun, à la déduction de la taxe afférente aux acquisitions de biens et services nécessaires à l'exercice de leur activité.

Les autres activités des avocats et avoués restent soumises à leurs règles propres. Ainsi les activités de gestion et d'administration de biens, d'entremise, de négociation en matière de locations et de transactions immobilières ou sur fonds de commerce, de recouvrement des créances, de mise à disposition de locaux et de clientèle, demeurent imposables à la TVA.

2056 - *les activités de conseil et d'assistance* qui sont exercées par les conseils en brevets d'invention, en informatique, en publicité, les conseils financiers, les professeurs de droit, de sciences économiques, de gestion pour leurs consultations ainsi que les centres de gestion agréés et les associations agréées de membres des professions libérales (en ce qui concerne les droits d'entrée dans les centres et associations agréés, cf. RC n^o 7863).

2057 - *les activités des auteurs et interprètes des œuvres de l'esprit, des artistes du spectacle, des sportifs et autres professions libérales.* Les auteurs et les interprètes des œuvres de l'esprit ainsi que les artistes du spectacle doivent soumettre leurs opérations à la TVA.

De même, les prestations des traducteurs et interprètes de langues étrangères, des guides et accompagnateurs, des sportifs et des dresseurs d'animaux sont imposables à la TVA à compter de la même date.

Les auteurs et interprètes des œuvres de l'esprit bénéficient d'une franchise en base qui les dispense du paiement de la TVA lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas **42 300 €** (cf. n^{os} 2700 et suiv.).

Les autres professions libérales concernées par l'assujettissement à la TVA relèvent de la franchise en base de **32 600 €** [cf. n^{os} 2691 et suiv.].

2058 - *les travaux d'expertise.* Tel est le cas, notamment, des travaux qui se rapportent à des expertises judiciaires ou à l'évaluation des indemnités d'assurance, des opérations effectuées par les experts-comptables, les comptables agréés et les géomètres experts.

2059 - *les travaux d'analyse.*

A l'exception des travaux d'analyse de biologie médicale, qui sont expressément exonérés de la TVA par l'article 261-4-1^o du CGI (cf. n^o 2170) tous les travaux d'analyse (notamment dans le domaine chimique ou industriel) ainsi que les travaux de sondage ou de reconnaissance des sols, doivent être soumis à la TVA quelles que soient leurs modalités d'exécution ou la forme juridique des organismes qui les réalisent. Il en est ainsi des analyses d'eau ou de produits alimentaires (RM. Briane n^o 5613 débats AN ; JO du 31 mai 1982, p. 2218).

2060 - *les enquêtes d'utilité publique.*

Les commissaires-enquêteurs et les membres des commissions d'enquêtes, auxquels sont confiées les enquêtes d'utilité publique préalables aux procédures d'expropriation ou prévues sur les installations classées, sont redevables de la TVA sur l'ensemble des sommes qu'ils perçoivent en contrepartie de la réalisation des enquêtes et études dont ils sont chargés, aussi bien sous forme de vacations que de remboursement des frais de transport ou d'indemnités de séjour (mission ou tournée).

2061 - *toutes les autres activités exercées à titre indépendant* et imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC).

La TVA s'applique à l'ensemble des honoraires perçus au titre de l'exercice de ces activités, quelles que soient leur nature, leurs modalités d'exécution ou la forme juridique des entreprises qui les réalisent (entreprises individuelles, sociétés civiles professionnelles, sociétés de personnes, sociétés de capitaux, établissements publics, etc.) et la qualité des bénéficiaires de ces prestations.

Il convient, en outre, de souligner que les services de l'État doivent acquitter la TVA, lorsqu'ils réalisent des travaux d'études, de recherches, ou de conseils pour le compte de tiers, et notamment les collectivités locales. En effet, leur non-assujettissement entraînerait des distorsions de concurrence au détriment des bureaux d'études privés normalement soumis à l'impôt (cf. n^{os} 2048 et suiv.).

2062

Cas particuliers :

• Opérations réalisées par les associations interentreprises de médecine du travail.

L'activité de ces organismes est imposable à la TVA quelle que soit, notamment, la situation au regard de la TVA des employeurs bénéficiaires de leurs services (entreprises imposables, associations exonérées, collectivités locales ou organismes publics situés hors du champ d'application de la TVA, etc.).

• **Les syndicats de copropriétaires qui gèrent des immeubles ou des résidences avec services** exercent une activité économique de gestion en principe imposable à la TVA sur l'intégralité des sommes perçues des copropriétaires. Il a toutefois été admis de ne pas soumettre à la TVA les sommes qu'ils perçoivent dans le cadre de la gestion classique des copropriétés. En revanche, les sommes perçues en contrepartie de services supplémentaires (restauration, soins, blanchisserie...) ou de livraisons de biens doivent être soumises à la TVA.

• Gestionnaires des halles à marées.

Ces organismes interviennent en qualité de prestataires de services des pêcheurs, des amateurs et des mareyeurs. Les services qu'ils fournissent entrent dans le champ d'application de la TVA mais peuvent bénéficier pour certains d'entre eux des dispositions de l'article 262-II-7^o du CGI.

3. Activités agricoles

2063

Les activités agricoles entrent dans le champ d'application de la TVA. Le régime des exploitants agricoles au regard de la TVA est exposé ci-après n^{os} 2740 et suiv.

4. Activités civiles

2064

Entrent dans le champ d'application de la TVA les activités civiles, telles que la location de terrains nus ou d'immeubles non aménagés, la cession ou concession de marques de fabrique, la cession de brevets par les inventeurs ou leurs héritiers, la cession par le propriétaire du sol ou du sous-sol du droit d'exploiter une carrière ou une mine.

De même, entre dans le champ d'application de la TVA la vente d'une marque non exploitée sans cession de clientèle ainsi que l'opération unique qui consiste à céder une marque commerciale qui doit être regardée comme relevant d'une activité économique au sens des dispositions des articles 256 et 256 A du CGI (cf. arrêt CE n^o 300420, 300421, 300422 du 3 septembre 2008).

Les activités civiles ne peuvent échapper au paiement de la TVA que dans la mesure où elles bénéficient d'une exonération expresse en vertu de la loi. Il en est ainsi de certaines locations d'immeubles nus ou des locations de terres et bâtiments à usage agricole (cf. n^o 2179, § 2 et 3).

a. Locations de biens meubles corporels.

2065

D'une manière générale, les locations de biens meubles corporels, neufs ou d'occasion, sont imposables à la TVA.

b. Locations d'immeubles.

2066

Constituent des opérations de nature commerciale qui sont, à ce titre, imposables à la TVA sur le prix de location, les locations de locaux à usage professionnel munis de mobilier, du matériel ou des installations nécessaires à l'exercice de l'activité.

En revanche, les locations de locaux nus à usage professionnel ainsi que les locations de terrains non aménagés sont en règle générale exonérées de la TVA en vertu de l'article 261 D-2^o du CGI (cf. n^o 2179, § 2) même si elles sont consenties par des sociétés commerciales, dans la mesure où les locations en cause restent totalement étrangères à l'activité commerciale de cette société.

Toutefois, l'exonération prévue à l'article 261 D-2^o n'est pas applicable aux locations de locaux nus ou de terrains non aménagés :

- lorsque le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire ;

- lorsque les locations en cause constituent pour le bailleur un moyen de poursuivre sous une forme particulière l'exploitation d'un actif commercial ou d'accroître ses débouchés.

c. Locations de logements meublés.

L'article 261-D-4^o du CGI exonère de la TVA les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation (cf. n^o 2178).

Toutefois, cette exonération ne s'applique pas :

- aux prestations d'hébergement, fournies dans les hôtels de tourisme classés, les villages de vacances classés ou agréés à compter du 1^{er} janvier 1999, et les résidences de tourisme classées, lorsque ces dernières sont destinées à l'hébergement des touristes et qu'elles sont louées par un contrat d'une durée d'au moins neuf ans à un ou plusieurs exploitants qui ont souscrit un engagement de promotion touristique à l'étranger dans les conditions fixées par les articles 176 et 177 de l'annexe II au CGI (CGI, art. 261 D-4^o-a).

- aux prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni effectuées à titre onéreux et de manière habituelle, comportant en sus de l'hébergement au moins trois des prestations suivantes, rendues dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle : le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle (CGI, art. 261-D-4^o-b) ;

- aux locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties à l'exploitant d'un établissement d'hébergement qui remplit les conditions fixées par les deux tirets ci-dessus, à l'exclusion de celles consenties à l'exploitant d'un établissement mentionné à l'article L. 633-1 du code de la construction et de l'habitation dont l'activité n'ouvre pas droit à déduction (c'est-à-dire l'exploitant de logements-foyers) [CGI, art. 261-D-4^o-c] ;

- aux prestations d'hébergement fournies dans les villages résidentiels de tourisme lorsque ces derniers sont destinés à l'hébergement des touristes et qu'ils sont loués par un contrat d'une durée d'au moins neuf ans à un exploitant, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État. Pour l'application de l'article 261 D-4^o-d du CGI, les locaux d'habitation du village résidentiel de tourisme doivent avoir été achevés depuis plus de neuf ans (CGI, ann. II, art. 178 bis).

Ces villages résidentiels de tourisme s'inscrivent dans une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisirs définie par l'article L. 318-5 du code de l'urbanisme (CGI, art. 261 D-4^o-d).

Il est précisé que, pour l'application de la TVA (champ d'application et taux), la location d'un local meublé ou nu dont la destination finale est le logement meublé est toujours considérée comme une opération de fourniture de logement meublé quelles que soient l'activité du preneur et l'affectation qu'il donne à ce local (CGI, art. 260-D).

d. Locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules

2067

La location à titre onéreux d'emplacement pour le stationnement des véhicules (automobiles, bateaux, avions, caravanes, etc.) est en tout état de cause imposable à la TVA, quels que soient la périodicité de la location ou son mode de rémunération, les caractéristiques de l'emplacement loué, la nature des prestations annexes et le statut juridique du loueur.

Les sommes perçues par un exploitant public ou privé en contrepartie de la mise à disposition d'installations portuaires, maritimes ou fluviales doivent être soumises à la TVA ; la mise à disposition d'un poste d'accostage pour bateaux à flot dans un port constitue une location d'emplacement imposable.

Toutefois, la location d'un emplacement pour le stationnement des véhicules est exonérée dès lors qu'elle est étroitement liée à la location, elle-même exonérée, d'un local :

- nu à usage d'habitation ;

- nu à usage professionnel lorsque l'option pour le paiement volontaire de la TVA prévue par l'article 260-2^o du CGI n'a pas été exercée (cf. n^{os} 2237 et suiv.) ;

- meublé ou garni à usage d'habitation (cf. n^o 2178).

La location d'un emplacement pour le stationnement des véhicules étroitement liée à la location non soumise à la TVA d'un local destiné à un autre usage est exonérée dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- les emplacements sont situés dans le même ensemble immobilier ;

- les emplacements sont donnés en location par le même bailleur ;

- les emplacements sont pris en location par le même locataire ;

- les emplacements sont l'accessoire des locaux à usage d'habitation ou professionnel, qui constituent l'objet principal du bail. L'existence de baux ou de loyers distincts ne s'oppose pas par elle-même à ce que cette condition puisse être satisfaite.

Remarque : la location d'un emplacement pour le stationnement des véhicules étroitement liée à la location d'un local nu, même conclue par bail séparé, est soumise à la TVA lorsque la location principale est elle-même soumise à la taxe.

5. Activités extractives.

2068

Les activités extractives entrent dans le champ d'application de la TVA dans la mesure où elles se concrétisent par des livraisons de biens ou des prestations de services imposables à cette taxe.

Il en est ainsi notamment :

- De la cession du droit d'exploiter une mine ou une carrière pendant une période déterminée et moyennant une redevance, qu'elle soit effectuée ou non par le propriétaire du sol et du sous-sol ;
- De la mise au jour, de l'extraction et de la vente des matériaux extraits par le propriétaire du sol et du sous-sol ou par l'exploitant de la carrière : l'imposition est due au titre de la vente des matériaux ;
- De la décharge des déblais ou du remblaiement des carrières lorsqu'elle donne lieu à perception d'une redevance au profit du propriétaire ou de l'exploitant de la carrière.

Mais, les recettes perçues par le propriétaire d'un terrain au titre de la concession du droit d'exploitation d'une carrière ou en contrepartie du droit d'y décharger des déblais sont exonérées de la TVA en vertu de l'article 261-D-3° du CGI, dans la mesure où la location ne porte pas sur un établissement muni du matériel nécessaire à son exploitation et ne s'accompagne pas de la location d'éléments incorporels du fonds de commerce précédemment exploité par le propriétaire (cf. n° 2179, § 3).

6. Activités d'enseignement et de recherche.

2069

À l'exception des activités exercées par les établissements publics ou privés dans le cadre des enseignements primaire, secondaire, supérieur, technique, agricole, réglementés, ou de la formation professionnelle continue dispensée par des personnes morales de droit public et dans certains cas par des établissements privés, ainsi que les leçons particulières données par des personnes physiques, qui sont exonérées de la TVA en application de l'article 261-4-4° du CGI (cf. n° 2170-3), toutes les autres catégories d'enseignement sont soumises à la TVA au taux normal, quelles que soient les modalités d'exécution des prestations ou la forme juridique des établissements qui les effectuent.

Tel est le cas notamment :

- de certaines écoles de langues ;
- des établissements d'enseignement de la conduite automobile et du pilotage des bateaux ou des aéronefs ;
- de certains établissements d'enseignement des arts d'agrément ou des diverses disciplines sportives (voile, tennis, équitation, judo) ;
- sous certaines conditions, des professeurs de bridge.

Toutefois, conformément aux dispositions de l'article 261-7-1° du CGI, les organismes à but non lucratif dont la gestion est désintéressée peuvent être, le cas échéant, exonérés de TVA au titre des services éducatifs qu'ils rendent (cf. n° 2171).

Remarque : outre les prestations d'enseignement expressément exonérées de la TVA en vertu de l'article 261-4-4° a du CGI, les établissements publics d'enseignement supérieur (universités, grandes écoles) réalisent parfois des opérations, qui sont imposables à la TVA, telles que notamment :

- les travaux d'étude et de recherche effectués au profit de tiers ;
- les ventes de publications, de matériel pédagogique ;
- l'exploitation de droits intellectuels ;
- les prestations télématiques offertes dans le cadre des activités soumises à la taxe.

7. Associations de propriétaires qui réalisent des travaux d'intérêt agricole.

2069-1

La réalisation de travaux collectifs par ces associations et leur mise à disposition aux adhérents constituent des opérations placées dans le champ d'application de la TVA et soumises à la taxe.

B. OPÉRATIONS IMPOSABLES PAR DISPOSITION EXPRESSE DE LA LOI

(BOI-TVA-CHAMP-10-20)

I. PRÉLÈVEMENTS, UTILISATIONS ET AFFECTATIONS DE CERTAINS BIENS ET SERVICES

(CGI, art. 257-II ; Annexe II, art. 173 à 175)

1. Principes.

2070

L'article 257-II du CGI prévoit que sont imposables à la TVA les opérations suivantes assimilées, selon le cas, à des livraisons de biens ou à des prestations de services effectuées à titre onéreux.

a. Sont assimilés à des livraisons de biens effectuées à titre onéreux :

1° Le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ou qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA.

Toutefois, ne sont pas visés les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons. Le montant à retenir pour l'imposition des prélèvements correspondants aux cadeaux de faible valeur est fixé par arrêté. Cette limite s'applique par objet et par an pour un même bénéficiaire (cf. n° 2075). Les prélèvements de biens constituant des échantillons qui sont effectués pour les besoins de l'entreprise ne donnent plus lieu à imposition à la TVA d'une livraison à soi-même, quelle que soit la valeur de ces biens ;

2° L'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit, construit, extrait, transformé, acheté, importé ou ayant fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire dans le cadre de son entreprise lorsque l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti, réputée faite au moment de l'affectation, ne lui ouvrirait pas droit à déduction complète parce que le droit à déduction de la taxe afférente au bien fait l'objet d'une exclusion ou d'une limitation ou peut faire l'objet d'une régularisation ; cette disposition s'applique notamment en cas d'affectation de biens à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA (cf. n°s 2077-3°, 2535 et suiv.) ;

3° L'affectation d'un bien par un assujetti à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de son acquisition ou de son affectation conformément au 2° ci-dessus (CGI, art. 257-II-1-3) ;

4° La détention de biens par un assujetti ou par ses ayants droits en cas de cessation de son activité économique taxable, lorsque ces biens ont ouvert droit à déduction complète ou partielle lors de leur acquisition ou de leur affectation conformément au 2° ci-dessus (CGI, art. 257-II-1-4°).

b. Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux (CGI, art. 257-II-2) :

1° L'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA ;

2° Les prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise.

2. Application. Livraisons à soi-même de biens et services**a. Les biens affectés à des besoins autres que ceux de l'entreprise (CGI, art. art. 257-II-1-1°).**

2071

Il s'agit des biens affectés aux besoins des dirigeants, du personnel de l'entreprise ou de tiers (exemples : biens distribués gratuitement au personnel, immeuble construit sur un terrain appartenant à l'entreprise en vue de loger gratuitement le personnel).

Les livraisons à soi-même de ces biens sont imposables, que l'entreprise les ait elle-même fabriqués ou construits (ou fait fabriquer ou construire) ou qu'elle les ait acquis et se les soit livrés en l'état.

En toute hypothèse, l'imposition n'est exigible que si le bien ou ses éléments constitutifs étaient, lors de leur acquisition, susceptibles d'une déduction partielle ou totale ; l'imposition porte en fait sur tout prélèvement, utilisation ou affectation à des fins autres que les besoins de l'entreprise de biens compris dans les stocks et dont la taxe y afférente a fait l'objet d'une déduction totale ou partielle.

- 2072** L'imposition de la livraison à soi-même n'est pas exigée lorsque les prélèvements sur stocks sont effectués pour les besoins normaux du chef d'une entreprise individuelle ; néanmoins il doit être procédé à la régularisation de la TVA ayant grevé les biens prélevés pour cette « autoconsommation », cette opération pouvant être opérée globalement en fin d'année.
- 1° *Taxation des livraisons à soi-même d'immobilisations affectées à des besoins autres que ceux de l'entreprise.*
- 2073** Depuis le 1^{er} janvier 1990, la taxation des livraisons à soi-même prévue à l'article 257-8° du CGI (à l'article 257-II du CGI, à compter du 11 mars 2010) est exigible pour les prélèvements, utilisations, affectations de biens mobiliers d'investissements **à des besoins autres que ceux de l'entreprise**, lorsque ces biens ont ouvert droit à déduction. Sont concernés :
- *les cessions de biens mobiliers d'investissement à titre gratuit.*
- Toutes les cessions d'immobilisations qui entraînent le transfert de la propriété juridique du bien, sans donner lieu à une contrepartie financière ou en nature sont concernées. En ce qui concerne la transmission à titre gratuit d'une universalité totale ou partielle de biens, cf. n^{os} 2164 et suiv. ;
- *les prélèvements de biens mobiliers d'investissement.*
- Ce cas d'imposition vise essentiellement le transfert par un exploitant individuel dans son patrimoine privé, d'un bien de l'actif de l'entreprise pendant l'exercice de son activité ou à la cessation de son activité.
- Il peut également concerner les prélèvements effectués dans les mêmes conditions par un dirigeant ou associé portant sur des biens immobilisés inscrits à l'actif de la société.
- Détermination de la base d'imposition de la livraison à soi-même d'un actif retiré de l'entreprise par son dirigeant ; cf. n^o 2074 ci-dessous ;
- *la cessation d'activité.*
- La cessation d'activité doit être distinguée de la cession. En effet, la cession de l'entreprise emporte transfert de l'entreprise à titre onéreux ou gratuit, avec poursuite de l'activité. En revanche, la cessation d'activité s'entend d'une manière générale de l'abandon de l'ensemble de l'activité industrielle ou commerciale. La cessation d'activité doit également être distinguée de la cessation de réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction. En revanche, la perte de la qualité d'assujetti d'une entreprise qui n'a pas concrétisé son intention déclarée de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction emporte les conséquences d'une cessation d'activité.
- Les biens mobiliers d'investissement qui sont prélevés lors de la cessation d'activité de l'assujetti font l'objet d'une taxation au titre de la livraison à soi-même, dès lors que ces biens ont ouvert droit à déduction totale ou partielle de la taxe. Dans cette situation, il n'y a pas lieu à régularisation de la TVA déduite antérieurement.
- À défaut d'avoir constaté la cessation d'activité, l'administration peut toutefois exiger la régularisation des droits à déduction prévue à l'article 207 de l'annexe II au CGI en cas de cessation d'opérations imposables (« entreprise en sommeil »). La cession ultérieure des biens d'investissement qui ont fait l'objet de cette régularisation n'est pas soumise à la TVA.
- Toutefois, en cas de procédure d'apurement collectif du passif, il convient désormais de considérer que la cessation d'activité intervient en matière de TVA à la date à laquelle les stocks sont cédés ou à la date à laquelle tous les biens mobiliers d'investissement sont cédés ou mis au rebut, si celle-ci est postérieure.
- 2074** En application de l'article 266-1-c du CGI, la **base d'imposition à la TVA des livraisons à soi-même portant sur des biens mobiliers d'investissement** est constituée par le prix d'achat de ces biens ou de biens similaires ou à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés dans le lieu et au moment où la taxe devient exigible.
- La valeur du bien à soumettre à l'imposition s'apprécie donc le jour de l'événement qui justifie la taxation de cette livraison à soi-même.
- C'est ainsi que la base d'imposition de la livraison à soi-même d'un actif retiré de l'entreprise par son dirigeant est constituée normalement par le prix d'achat d'un même bien déterminé à la date du transfert dans son patrimoine privé.
- En pratique, le prix d'achat peut correspondre à la valeur vénale du bien au jour du transfert, mais en aucun cas à la valeur nette comptable.
- La référence au prix de revient ne sera retenue qu'en l'absence de prix d'achat, c'est-à-dire pour les biens extraits, fabriqués ou transformés.
- Ce prix de revient est également déterminé dans le lieu et au moment où la taxe devient exigible.

En ce qui concerne la livraison à soi-même des stocks à opérer par les redevables dont le chiffre d'affaires devient inférieur aux limites prévues pour le bénéfice de la franchise en base, cf. n° 2694-1.

2° Échantillons et cadeaux de faible valeur.

2075

Les biens prélevés pour être donnés en cadeaux donnent lieu à des livraisons à soi-même imposables à la TVA en application de l'article 257-II-1-1° du CGI dès lors qu'ils ne concourent pas à une opération imposable ou que les prélèvements de ces biens ne sont pas effectués pour les besoins de l'exploitation.

Toutefois, cet article prévoit une exception au principe d'imposition à la TVA des livraisons à soi-même en faveur des échantillons, (cf. n° 2070-1°), et des cadeaux de faible valeur donnés pour les besoins de l'entreprise.

La limite à retenir, par objet et par an, pour un même bénéficiaire, pour définir les cadeaux de faible valeur est fixée à compter du **1^{er} janvier 2011**, à **65 € TTC** (cf. CGI, Ann. IV, art. 23 N).

Trois situations sont à distinguer :

Situation 1. - *Le bien cédé gratuitement est prélevé dans les stocks de l'entreprise.*

Lors de l'acquisition (achat, acquisition intracommunautaire, importation) ou la fabrication de ce bien, les droits à déduction correspondants ont été exercés dans les conditions de droit commun.

Au moment du prélèvement, l'imposition de la livraison à soi-même n'est pas exigée si les deux conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le prélèvement doit porter sur un échantillon ou un objet de faible valeur (c'est-à-dire dont la valeur unitaire n'excède pas, à compter du **1^{er} janvier 2011**, **65 € TTC** [cf. toutefois le n° 2070-1° ci-avant]).
- le prélèvement doit être effectué pour les besoins de l'exploitation.

Si cette dernière condition n'est pas remplie, la livraison à soi-même doit être imposée quelle que soit la valeur du bien. Bien entendu, dans cette situation, la taxe exigible au titre de la livraison à soi-même n'est pas déductible.

Ainsi, par exemple, la livraison à soi-même doit être soumise à la TVA lorsque le bien prélevé dans les stocks de l'entreprise, même de faible valeur, est affecté aux besoins privés des dirigeants de l'entreprise concernés (sous réserve de la mesure de tempérament prise pour les prélèvements effectués par le chef d'une entreprise individuelle) ;

Situation 2. - *L'entreprise acquiert le bien auprès d'un fournisseur en vue de le céder gratuitement.*

En application des principes posés par les articles 271 à 273 du CGI et 206-IV-2-3° de son annexe II, la déduction de la taxe afférente à l'acquisition ou à la fabrication de biens destinés à être cédés gratuitement n'est pas autorisée.

Toutefois, par dérogation à ce principe général, la taxe peut être déduite lorsque la valeur des objets offerts n'excède pas au cours d'une année, un montant fixé par arrêté du ministre chargé du budget (**65 € TTC** par bénéficiaire à compter du **1^{er} janvier 2011** ; cf. n° 2405-1).

Situation 3. - *Cas des cadeaux offerts par une entreprise établie en France à un client établi dans un autre État membre de la Communauté.*

Deux situations peuvent se présenter :

- le bien offert au client étranger n'entre pas dans les cas d'exception à la taxation prévue par l'article 257-8° du CGI. Il y a alors taxation en France de la livraison à soi-même ;

- le bien offert au client étranger entre dans les cas d'exception visés à l'article 257-8° du code. La taxation en France au titre de la livraison à soi-même n'est alors pas exigée.

Dans les deux cas, la remise des biens au destinataire n'étant pas effectuée à titre onéreux, il n'y a pas livraison de biens au sens de l'article 262 *ter* du CGI.

Les échantillons et les cadeaux n'ont pas à figurer dans la déclaration des échanges de biens entre États membres prévue par l'article 289 C du CGI.

b. Prestations de services à soi-même

2076

L'imposition des prestations de services à soi-même est exigée dans les conditions exposées au n° 2070.

c. **Biens affectés aux besoins de l'entreprise** (CGI, art. 257-II-1-2° à compter du 11 mars 2010).

2077

Les livraisons à soi-même de biens affectés aux besoins de l'entreprise et susceptibles de faire l'objet d'une exclusion, limitation ou d'une régularisation du droit à déduction sont imposables.

1° Biens constituant des immobilisations.

Les biens constituant des immobilisations sont susceptibles de donner lieu à une régularisation des droits à déduction en application de l'article 207 de l'annexe II au CGI. Il convient donc de procéder à l'imposition de la livraison à soi-même de ces biens même si la taxe due au titre de la livraison à soi-même est immédiatement et intégralement déductible.

Le défaut de déclaration par un redevable d'une opération de livraison à soi-même d'immobilisations donne lieu, dans tous les cas, à une action en reprise de l'administration.

Toutefois, la taxe déductible afférente à l'opération non déclarée peut être imputée, à l'initiative de l'administration, sur la taxe rappelée, dans le cadre de la procédure de rectification.

Le défaut de déclaration de la livraison à soi-même est sanctionné par l'application de l'amende de 5 % prévue à l'article 1788-A-4 du CGI.

Par ailleurs, les immeubles grevés de TVA peuvent être concernés par ce cas de livraison à soi-même imposable sur le fondement de l'article 257-II du CGI, lorsqu'ils sont affectés en définitive à une activité imposée à la TVA (ex. : exercice de l'option sur le fondement de l'article 260-2° du CGI pour le paiement de la TVA sur les loyers) après avoir été utilisés pour une activité exonérée de la TVA. La base d'imposition de la livraison à soi-même dans cette situation est constituée par le prix de revient de l'immeuble non compris le coût du terrain. Pour les immeubles concernés, la taxation de la livraison à soi-même n'est exigée qu'à l'intérieur du délai de vingt ans défini à l'article 207-II-3 de l'annexe II au CGI.

Enfin, les immobilisations qui changent d'affectation du fait du transfert d'un secteur d'activité distinct à un autre secteur d'activité distinct demeurent soumises aux régularisations de l'article 207 de l'annexe II du CGI sous réserve du cas, qui donne lieu à imposition d'une livraison à soi-même, du transfert à un secteur exonéré n'ouvrant pas droit à déduction, d'un bien mobilier d'investissement qui a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de son acquisition ou de sa précédente affectation (CGI, art. 257-II-1-3°).

2° Autres biens (stocks).

Pour ces biens, l'imposition des livraisons à soi-même n'est exigée que s'il s'agit de biens qui deviennent exclus du droit à déduction ou de biens dont la taxe n'est déductible que partiellement.

S'agissant des immeubles, cf. FI n° 3013.

3° Précisions.

Les affectations de biens (marchandises ou immobilisations) à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA sont obligatoirement imposées à la TVA (CGI, art. 257-II-1-2°). L'affectation suppose un changement définitif et exclusif.

3. Livraisons à soi-même de boissons par un débitant récoltant

2078 Les livraisons qu'un débitant se fait à lui-même en vue de la vente de boissons qu'il a fabriquées avec les produits de sa récolte sont passibles de la TVA.

2079

II. AUTRES OPÉRATIONS

1. Opérations effectuées par les coopératives et groupements d'achats.

2080

Sont imposables :

- les opérations faites par les coopératives et leurs unions ;
- les livraisons de marchandises par les sociétés coopératives et leurs unions ainsi que par les groupements d'achat en commun créés par des commerçants ou des particuliers, quelle que soit la forme juridique de ces groupements ;
- les opérations faites par les coopératives de production, de transformation, de conservation et de vente de produits agricoles, à l'exception des rétrocessions que ces coopératives consentent à leurs sociétaires non assujettis pour les besoins de leur consommation familiale (cf. n° 2751) ;
- les opérations faites par les coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA) et les coopératives d'insémination artificielle (cf. n° 2773).

2081

2. Opérations effectuées par les marchands de biens (voir FI n° 3024).

3. Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles

2082

Il s'agit principalement des ventes et des apports en société de terrains à bâtir ou de biens assimilés, des ventes et des livraisons à soi-même d'immeubles, des cessions de parts ou

d'actions dont la jouissance assure, en droit ou en fait, l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble.

De nombreuses opérations immobilières sont imposables à la TVA même lorsqu'elles ne relèvent pas d'une activité économique (cf. FI n° 3025).

2083

4. Quantités de boissons manquantes chez les entrepositaires agréés ou les bouilleurs de cru

2084

Ces manquants, reconnus lors des recensements, se trouvent soumis aux droits indirects et assujettis, jusqu'au 10 mars 2010, à la taxe sur la valeur ajoutée.

5. Cessions d'aéronefs ou d'éléments d'aéronefs

2085

Les cessions d'aéronefs ou d'éléments d'aéronefs par les compagnies de navigation aérienne, visées ci-dessous, aux compagnies qui ne remplissent pas les mêmes conditions, sont imposables à la TVA (CGI, art. 257-III-1°).

Les compagnies cédantes concernées sont les compagnies de navigation aérienne dont les services à destination ou en provenance de l'étranger ou des départements ou autres collectivités françaises d'outre-mer (à l'exclusion de la France métropolitaine) représentent au moins 80 % de l'ensemble des services qu'elles exploitent (CGI, art. 262-II-4°).

6. Changement d'affectation des navires et du matériel de pêche

2086

Les bâtiments utilisés par des compagnies de navigation de la marine marchande ou par des pêcheurs professionnels, qui sont destinés à la navigation maritime et soumis à la formalité de la francisation, les bateaux utilisés pour la navigation de commerce et inscrits en douane comme tels, les produits incorporés dans ces bâtiments, les engins et filets utilisés pour la pêche maritime, lorsqu'ils cessent d'être utilisés par des compagnies de navigation maritime ou des pêcheurs professionnels ou cessent d'être affectés exclusivement à la navigation maritime, sont passibles de la TVA. Cette dernière est perçue par la douane comme en matière d'importation (CGI, art. 257-III-2°).

7. Importations

2087

Aux termes de l'article 291-I-1 du CGI, les importations de biens sont soumises à la TVA.

Toutefois, certains biens bénéficient de l'exonération de la taxe à l'importation (cf. nos 2190 et suiv.). Les modalités particulières d'assiette de ladite taxe sont examinées ci-après (cf. n° 2294).

L'importation ne concerne que les biens (cf. toutefois le n° 2807 en ce qui concerne les DOM) :

- originaires ou en provenance d'un État qui n'appartient pas à la Communauté européenne et qui n'ont pas été mis en libre pratique ;
- en provenance d'un territoire visé au 1° de l'article 256-0 du CGI d'un autre État membre de la Communauté européenne (cf. n° 2102).

2088

8. La contribution à l'audiovisuel public (ex redevance audiovisuelle) est imposable à la TVA au taux de 2,10 % (CGI, art. 257-III-3° et 281 *nonies* ; cf. n° 2357).

2089

9. Cessions de biens mobiliers d'investissement

Les cessions de biens mobiliers d'investissement sont imposables à la TVA lorsque les biens cédés ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même (cf. n° 2820).

En effet, l'exonération de TVA prévue par l'article 261-3-1°-a modifié du CGI en faveur des ventes de biens usagés faites par des personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation ne s'applique qu'aux cessions de biens mobiliers d'investissement qui n'ont pas pu ouvrir droit à déduction, en raison soit de leur affectation à une activité exonérée ou hors du champ d'application de la TVA, soit d'une mesure d'exclusion particulière.

Sont donc concernées par la taxation les ventes de biens usagés effectuées par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation, c'est-à-dire des biens meubles corporels qu'un assujetti utilise pour les besoins de son activité imposable (ex. : matériel et outillage industriels, matériel de transport, matériel de bureau et informatique, cheptel et chevaux de course) - sans condition de durée minimale d'affectation à ses besoins - dès lors que le bien cédé a ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA, avant sa cession, que ce droit à déduction ait été effectivement exercé ou non.

La condition selon laquelle les biens mobiliers d'investissement taxables sont ceux qui ont ouvert droit à déduction s'apprécie chez le cédant et non pas chez des propriétaires antérieurs.

En effet dès lors que le bien a ouvert droit à déduction de la TVA chez le cédant, la cession est imposable, **quelle que soit la situation des biens au regard des droits à déduction chez les précédents vendeurs.**

En ce qui concerne la dispense de taxation des livraisons ou prestations intervenues dans le cadre des transmissions d'universalités totales ou partielles de biens, cf. n° 2164 et suiv.

2090 10. Exploitation des appareils automatiques

Bien que soumis à l'impôt sur les spectacles, le produit de l'exploitation des appareils automatiques installés dans les lieux publics est passible de la TVA au taux normal.

En ce qui concerne certains appareils automatiques exploités par des forains, cf. n° 2354.

11. Ventes publiques d'objets d'occasion, cf. n°s 2825 et suiv.

2091

2099

chapitre 2

territorialité

(BOI-TVA-CHAMP)

2100 Le champ d'application territorial de la TVA est codifié sous les articles suivants :

- articles 258 à 258 B du CGI, notamment pour les livraisons de biens meubles corporels ;
- articles 258 C et D du CGI, pour les acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels ;
- articles 259 à 259 D du CGI, pour les prestations de services.

L'article 256-0 du CGI définit le territoire communautaire (cf. n° 2102).

L'article 259-0 du CGI précise la notion d'assujetti pour l'application des règles relatives au lieu des prestations de services à compter du 1^{er} janvier 2010.

Les échanges intracommunautaires intervenant dans un espace sans frontières, les notions d'importation et d'exportation sont remplacées par celles d'acquisition et de livraison intracommunautaires.

Les notions d'importation et d'exportation sont réservées aux biens en provenance ou à destination de pays tiers et de territoires des autres États membres de la Communauté européenne situés en dehors du champ d'application de directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA.

Les règles de territorialité prévoient que :

- le lieu de livraison de biens meubles corporels (hors gaz naturel et électricité) est réputé se situer en France lorsque le bien se trouve en France :
 - Au moment de l'expédition ou du transport par le vendeur, par l'acquéreur, ou pour leur compte, à destination de l'acquéreur,
 - Lors du montage ou de l'installation par le vendeur ou pour son compte,
 - Lors de la mise à disposition de l'acquéreur, en l'absence d'expédition ou de transport,
 - Au moment du départ d'un transport dont le lieu d'arrivée est situé sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne, dans le cas où la livraison, au cours de ce transport, est effectuée à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un train ;
- le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens meubles corporels est réputé se situer en France :
 - Lorsque les biens se trouvent en France au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur,
 - Si l'acquéreur a donné au vendeur son numéro d'identification à la TVA en France et s'il n'établit pas que l'acquisition a été soumise à la TVA dans l'État membre de destination des biens ;
- le lieu de livraison du gaz naturel ou de l'électricité est situé en France :
 - lorsqu'ils sont consommés en France,
 - dans les autres cas, lorsque l'acquéreur a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle.

- le lieu des prestations de services est, depuis le 1^{er} janvier 2010, fixé selon un principe général qui tient compte de la qualité du preneur : ainsi, alors que le principe général de taxation au lieu d'établissement du prestataire demeure lorsque le client est une personne non assujettie, comme un particulier, la prestation est désormais taxable au lieu d'établissement du preneur lorsqu'il s'agit d'un assujetti à la TVA. Toutefois, ce principe est assorti des dérogations prévues par les articles 259 A, 259 B, 259 C et 259 D du CGI (cf. ci-après n^{os} 2122 et suiv.).

Le principe de l'imposition dans l'État de destination et de la non-taxation des livraisons à destination d'un autre État membre est maintenu. Dès lors :

- les livraisons intracommunautaires de biens expédiés ou transportés à partir de la France sont exonérées ;
- les acquisitions intracommunautaires de biens expédiés ou transportés à destination de la France sont imposées sous réserve des dispositions énoncées par l'article 258 D du CGI.

Remarque : les opérations effectuées en provenance ou à destination de la principauté de Monaco sont traitées comme des opérations en provenance ou à destination de la République française.

A. DÉFINITION DU TERRITOIRE

(BOI-TVA-CHAMP-20-10)

I. TERRITOIRE FRANÇAIS

2101

Le territoire sur lequel s'applique la TVA comprend :

- la France continentale y compris les zones franches du pays de Gex et de Savoie ;
- la Corse (cf. n^o 2800) ;
- la principauté de Monaco où la législation française est introduite, sous réserve des adaptations nécessaires, par ordonnances princières ;
- les eaux territoriales ;
- le plateau continental ;
- les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion. Cependant, ces trois départements sont, au même titre que les pays tiers, considérés comme territoires d'exportation à l'égard de la France métropolitaine. La TVA n'est pas applicable provisoirement dans le département de la Guyane (CGI, art. 294-1, cf. n^o 2803).

En application de l'article 294-2 du CGI :

- les départements de la Guadeloupe et de la Martinique ne sont plus considérés comme territoires d'exportation l'un par rapport à l'autre ;
- les départements de la Guyane et de la Réunion demeurent des territoires d'exportation l'un par rapport à l'autre et à l'égard des départements de la Guadeloupe et de la Martinique.

L'article 294-2 et 3 du CGI précise les règles qui régissent les relations DOM/métropole et DOM entre eux (cf. n^o 2807).

II. TERRITOIRE DES AUTRES ÉTATS MEMBRES DE LA COMMUNAUTÉ EUROPÉENNE

2102

1. Territoire sur lequel s'applique la législation relative à la TVA intracommunautaire (directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006)

Outre la France, ce territoire comprend la République fédérale d'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, la Bulgarie, Chypre¹, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, la Finlande, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Italie, la Lettonie, la Lituanie, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République tchèque, la Roumanie, le Royaume-Uni², la Slovaquie, la Slovénie et la Suède.

2. Territoires exclus du champ d'application de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (CGI, art. 256-0).

Ces territoires sont :

- l'île d'Helgoland et le territoire de Busingen, pour la république fédérale d'Allemagne ;

1. Les zones de souveraineté du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord à Akrotiri et Dhekelia sont considérées comme une partie du territoire de la République de Chypre (CGI, art. 256-0-1^o).

2. Y compris l'île de Man.

- Ceuta, Melilla et les îles Canaries, pour le royaume d'Espagne ;
- Livigno, Campione d'Italia et les eaux nationales du lac de Lugano, pour la République italienne ;
- le Mont Athos pour la République hellénique ;
- les îles Aland pour la République de Finlande ;
- les îles anglo-normandes.

Ces territoires sont considérés comme des pays tiers vis-à-vis de la France.

Remarque : les pays qui ne sont pas membres de la Communauté européenne sont dénommés « pays tiers ». Les territoires exclus du champ d'application de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (cf. § 2 ci-dessus) sont dénommés « territoires tiers ».

B. LIEU DES LIVRAISONS DE BIENS MEUBLES CORPORELS

(BOI-TVA-CHAMP-20-20)

I. BIENS LIVRÉS EN L'ÉTAT EXPÉDIÉS OU TRANSPORTÉS

1. Régime général du lieu des livraisons de biens meubles corporels expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte (CGI, art. 258-I).

a. *Le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien est situé en France.*

2103

Lorsque le bien est expédié ou transporté à partir de la France, le lieu de la livraison est situé en France quel que soit le lieu de destination du bien : France, pays ou territoires tiers, ou autres États membres.

Il en est ainsi, dans tous les cas, lorsque l'expédition ou le transport est effectué par l'acquéreur ou pour son compte.

Il en est de même lorsque l'expédition ou le transport est effectué par le vendeur ou pour son compte, sous réserve de l'application du régime des ventes à distance (cf. n^{os} 2108 et suiv.).

Cette disposition concerne également les transferts assimilés à une livraison de biens en application de l'article 256-III du CGI (cf. n^{os} 2012 et suiv.).

Les livraisons dont le lieu est situé en France peuvent bénéficier des exonérations prévues notamment aux articles 262-I et 262 *ter*-I du CGI.

b. *Le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien est situé hors de France et le lieu d'arrivée est situé en France.*

2104

1^o *Lieu de départ situé dans un autre État membre de la Communauté européenne.*

Lorsque le point de départ de l'expédition ou du transport du bien est dans un autre État membre, le lieu de la livraison est situé dans cet État. Il en est ainsi, dans tous les cas, lorsque l'expédition ou le transport est effectué par l'acquéreur ou pour son compte.

Il en est de même lorsque l'expédition ou le transport est effectué par le vendeur ou pour son compte, sous réserve de l'application du régime des ventes à distance décrit ci-dessous (cf. n^{os} 2108 à 2116).

2105

2^o *Lieu de départ situé en dehors de la Communauté européenne.*

Lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien se situe en dehors de la Communauté européenne, le régime diffère selon que la livraison est ou non effectuée par l'importateur ou pour son compte.

Il est précisé qu'en vertu de l'article 291-I du CGI, l'importation des biens est soumise à la TVA lors de leur passage en douane, sous réserve des cas d'exonération prévus au III du même article (cf. n^o 2205).

• **Livraison effectuée par l'importateur ou pour son compte.**

2106

Conformément aux dispositions de l'article 258-I, deuxième alinéa, le lieu de la livraison d'un bien expédié ou transporté, dont le point de départ se trouve en dehors de la Communauté européenne, est situé en France lorsque la livraison est effectuée par l'importateur ou pour son compte.

Tel est le cas de la livraison d'un bien expédié ou transporté à partir d'un pays ou territoire tiers par une entreprise qui l'importe en France et le livre à son client.

Il en est de même des livraisons portant sur ce même bien et qui suivent celle effectuée par l'importateur, étant entendu que le point de départ du bien est toujours situé hors de la Communauté européenne.

Dans cette hypothèse, l'entreprise importatrice, ou son représentant, acquitte la taxe sur la livraison du bien, sous déduction, dans les conditions de droit commun, de la taxe versée lors de l'importation. Les livraisons subséquentes sont également soumises à la taxe, sous déduction de celle qui a été acquittée par le vendeur précédent.

Toutefois, quand la marchandise est transportée directement chez l'acheteur dans l'état où elle a été présentée à la douane, il est admis de ne pas exiger le paiement de la taxe sur la livraison par l'entreprise étrangère. Cette mesure ne s'applique que si l'entreprise étrangère ne facture pas la TVA à son client français et si ce dernier (et non l'entreprise étrangère) est mentionné en qualité de destinataire des marchandises ou des autres biens meubles corporels sur la déclaration d'importation ou sur les autres documents justificatifs en tenant lieu.

• **Livraison effectuée par une personne autre que l'importateur.**

2107

Le lieu d'une livraison qui porte sur un bien se trouvant hors du territoire de la Communauté lors du départ à destination de l'acquéreur n'est pas situé en France lorsque cette livraison n'est pas effectuée par l'importateur. Il en est ainsi lorsque la livraison du bien a été effectuée hors de la Communauté européenne ou avant dédouanement de la marchandise et que l'acquéreur procède lui-même à l'importation du bien.

La taxe demeure exigible au titre de l'importation des marchandises effectuée par l'acquéreur, c'est-à-dire lors du dédouanement de celles-ci.

2. Régime particulier du lieu des livraisons de biens meubles corporels soumises au régime des ventes à distance (CGI, art. 258 A et 258 B).

2108

Par dérogation au principe général de détermination du lieu de livraison des biens meubles corporels au lieu du départ de l'expédition ou du transport, les articles 258 A et 258 B prévoient un régime particulier de localisation des ventes à distance aux personnes bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD ; cf. n^{os} 2030 et suiv.) ou aux particuliers.

a. Conditions d'application du régime des ventes à distance.

Ce régime s'applique aux livraisons qui réunissent simultanément les conditions ci-après :

1^o *Conditions générales.*

2109

Les livraisons doivent porter sur des biens qui sont expédiés ou transportés *par le vendeur ou pour son compte* à destination de l'acquéreur.

Elles doivent être effectuées de la France à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne ou d'un autre État membre vers la France.

Les livraisons réalisées dans le cadre des échanges avec les pays et territoires tiers sont en principe exclues du régime des ventes à distance sauf cas particulier du II de l'article 258 B prévu aux n^{os} 2116 et suivants. Bien entendu ce régime ne s'applique pas non plus dans les échanges entre les départements d'outre-mer avec la France métropolitaine ou avec les autres États membres, ni dans les échanges des départements d'outre-mer entre eux.

Le régime des ventes à distance ne s'applique pas aux livraisons des moyens de transport neufs, ni aux livraisons de gaz naturel ou d'électricité.

En revanche, les opérateurs français développant les photographies de particuliers étrangers ou les opérateurs étrangers développant des photographies de clients français sont susceptibles d'être concernés par les règles applicables aux ventes à distance.

2^o *Conditions relatives à la qualité de l'acquéreur et à la nature des biens livrés.*

2110

• **L'acquéreur est une personne bénéficiant du régime dérogatoire à la taxation des acquisitions intracommunautaires (PBRD).**

Il s'agit :

- des personnes morales non assujetties ;
- des assujettis qui réalisent exclusivement des livraisons de biens ou des prestations de services ne leur ouvrant pas droit à déduction ;
- des exploitants agricoles placés sous le régime forfaitaire agricole qui n'ont pas à soumettre leurs acquisitions intracommunautaires à la TVA.

Le régime des ventes à distance s'applique aux livraisons de biens autres que les alcools, boissons alcooliques, huiles minérales et tabacs manufacturés effectuées à destination des PBRD. Les livraisons de ces produits soumis à accises expédiés ou transportés à destination des PBRD ne sont pas soumises au régime des ventes à distance. Elles relèvent des règles territoriales de droit commun.

2111

• **L'acquéreur est une personne physique non assujettie.**

Lorsque l'acquéreur est un particulier, le régime des ventes à distance s'applique quelle que soit la nature des biens livrés, à l'exclusion bien entendu des moyens de transport neufs.

Ainsi **le régime des ventes à distance ne s'applique pas**, quelle que soit la nature des biens expédiés ou transportés, lorsque l'acquéreur est :

- un assujéti qui réalise des opérations ouvrant droit à déduction ;
- ou une personne susceptible d'entrer dans la catégorie des PBRD mais qui ne bénéficie pas du régime dérogatoire dès lors que ses acquisitions intracommunautaires sont soumises de plein droit ou sur option à la TVA.

Remarque : la notion de **ventes à distance** ne concerne que les livraisons qui remplissent toutes les conditions d'application décrites ci-dessus.

b. Description du régime des ventes à distance.

2112

Une distinction doit être faite selon que la vente à distance est réalisée de la France vers un autre État membre, ou à partir d'un État membre vers la France.

Les règles de territorialité des ventes à distance diffèrent suivant que les biens livrés sont des biens autres que les produits soumis à accises ou des produits soumis à accises (alcools, boissons alcooliques, huiles minérales et tabacs manufacturés).

1° *Ventes à distance à partir de la France vers un autre État membre* (CGI, art. 258 A).

• **Biens autres que les produits soumis à accises.**

2113

Régime général.

Le lieu de la livraison n'est pas situé en France lorsque le vendeur a réalisé des ventes à distance à destination de l'État membre d'arrivée pour un montant supérieur au seuil fixé par cet État en application de l'article 34 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (35 000 ou 100 000 Euros HTVA). Le montant de ce seuil doit avoir été dépassé l'année civile précédente, ou, à défaut, l'année civile en cours au moment de la livraison. Cependant, lorsque le montant de la livraison a pour effet le franchissement du seuil, le lieu de cette livraison n'est pas situé en France. Il en est de même pour les livraisons ultérieures, quel qu'en soit le montant.

Le seuil est calculé à partir du montant hors TVA des ventes à distance réalisées par le vendeur ou pour son compte dans l'État membre de destination considéré. Le montant des livraisons des moyens de transport neufs et des produits soumis à accises réalisées dans l'État membre de destination n'est pas pris en compte pour calculer le seuil.

Le lieu de la livraison est situé en France lorsque le montant des ventes à distance réalisées par le vendeur à destination de l'État membre d'arrivée n'excède pas le seuil fixé par cet État (35 000 ou 100 000 Euros HTVA), et que le vendeur n'a pas opté, dans les conditions décrites ci-dessous au n° 2114, pour que le lieu de ses livraisons soit situé dans l'État membre d'arrivée.

Exemple. - Si un vendeur français a réalisé l'année N—1 des ventes à distance à destination du Royaume-Uni, État qui a fixé le seuil à 100 000 Euros, pour un montant supérieur à ce seuil, le lieu des ventes à distance qu'il effectue l'année N est situé au Royaume-Uni.

Si l'année N—1 le montant des ventes à distance du vendeur français est inférieur ou égal au seuil britannique, le lieu de ses ventes à distance vers le Royaume-Uni réalisées dans le courant de l'année N est situé en France tant que ce seuil n'est pas atteint. La vente à distance effectuée l'année N qui suit le dépassement du seuil ainsi que les ventes à distance ultérieures seront situées au Royaume-Uni.

2114

Régime optionnel.

Lorsque le vendeur a réalisé des ventes à distance, l'année précédente et l'année en cours au moment de la livraison, d'un montant total qui n'excède pas le seuil fixé par l'État de destination considéré, il peut opter auprès de l'administration française pour que le lieu de ses ventes à distance se situe dans l'État membre d'arrivée des biens.

L'option couvre obligatoirement une période de deux années civiles en plus de celle au cours de laquelle elle a été exercée.

L'option prend effet le premier jour du mois au cours duquel elle est déclarée. Cette option doit être formulée par écrit. Elle peut être exercée à n'importe quel moment de l'année. Ainsi, une option formulée le 25 juin de l'année n prend effet le 1^{er} juin de l'année n.

Elle est renouvelable par tacite reconduction par période de deux années civiles, sauf dénonciation deux mois au moins avant l'expiration de chaque période.

La dénonciation de l'option prend effet le 1^{er} janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle elle est déclarée. Elle doit être formulée par écrit, au cours de l'année d'échéance de l'option, au plus tard le 31 octobre.

Le service des impôts compétent pour recevoir la déclaration d'option ainsi que la dénonciation est celui dont relève le vendeur.

Pendant la période couverte par l'option, les ventes à distance réalisées à destination de l'État membre pour lequel l'option a été exercée ne sont pas imposables en France. Au cours de cette période, elles sont soumises à la TVA dans l'État membre de destination.

Le vendeur qui dénonce l'option est soumis, à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de l'échéance, au régime des ventes à distance.

• **Produits soumis à accises.**

2115 Les ventes à distance portant sur des produits soumis à accises ne peuvent concerner qu'une personne physique non assujettie. Le lieu de la livraison est situé dans l'État membre d'arrivée quel que soit le montant des ventes à distance réalisées par le vendeur à destination de cet État.

2° *Ventes à distance à partir d'un État membre vers la France* (CGI, art. 258 B).

2116 Le régime décrit ci-après s'applique aux ventes à distance dont le point de départ est situé dans un autre État membre, ou, en application du II de l'article 258 B du CGI, dans un pays ou territoire tiers, mais importées sur le territoire d'un autre État membre par le vendeur (cf. définition des importations, PF n° 2190).

• **Biens autres que les produits soumis à accises.**

Régime général.

Le lieu de la livraison se situe en France lorsque le vendeur a réalisé des ventes à distance à destination de la France pour un montant supérieur à **100 000 € HT**. Le montant de ce seuil doit avoir été dépassé l'année civile précédente, ou, à défaut, l'année civile en cours au moment de la vente à distance considérée. Cependant, lorsque le montant de la livraison a pour effet le franchissement du seuil, le lieu de cette livraison est situé en France. Il en est de même pour les livraisons ultérieures, quel qu'en soit le montant.

Le seuil est calculé à partir du montant hors TVA des ventes à distance réalisées de l'État membre de départ par le vendeur ou pour son compte à destination de la France. Il n'est pas tenu compte des livraisons de moyens de transport neufs ni des livraisons de produits soumis à accises qu'il a faites à destination de la France.

Régime optionnel.

Lorsque le vendeur ne remplit pas la condition de seuil exposée ci-dessus (cf. régime général), le lieu de la livraison est situé dans l'État membre de départ.

Cependant, le vendeur peut opter, dans l'État membre dont il relève, pour que le lieu de ses ventes à distance à destination de la France se situe en France.

Le vendeur établi dans un autre État membre de la Communauté européenne est tenu de s'identifier directement, afin de déclarer et d'acquitter la TVA dont il est redevable. Il pourra toutefois désigner un mandataire chargé d'effectuer à sa place tout ou partie des formalités déclaratives et de paiement.

• **Produits soumis à accises.**

Le régime des ventes à distance ne concerne que l'acquéreur personne physique non assujettie. Le lieu de la livraison est situé en France, quel que soit le montant des ventes à distance que le vendeur y a réalisées.

2116-1 3. Livraison de gaz naturel, d'électricité de chaleur ou de froid (CGI, art. 258-III ; BOI-TVA-CHAMP-20-20-10).

Conformément aux dispositions du III de l'article 258 du CGI, le lieu de livraison du gaz naturel, de l'électricité, de la chaleur ou du froid est situé en France :

- lorsque ces biens sont consommés ou utilisés effectivement en France, quel que soit par ailleurs, le lieu d'établissement de l'acquéreur ou du vendeur ;

- dans les autres cas, c'est à dire en l'absence de consommation ou d'utilisation effective de ces biens en France, lorsque l'acquéreur a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle. Tel est le cas notamment des opérations d'achat revente de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid.

Lorsqu'en application des règles de territorialité, une opération est située en France, le fournisseur établi en France est redevable de la TVA, y compris lorsque l'acquéreur est établi en France.

Lorsque la livraison est effectuée à partir d'un établissement stable situé hors de France et que le lieu de cette livraison est situé en France, la taxe est due par l'acquéreur identifié à la TVA en France, en application du 2 *quinquies* de l'article 283 du CGI. Pour les livraisons de gaz naturel ou d'électricité mentionnées au b du III de l'article 258 du CGI, ainsi que pour les services définis au 13° de l'article 259 B du même code qui leur sont directement liés, la taxe est acquittée par l'acquéreur qui dispose d'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée

en France, y compris lorsque son fournisseur est établi en France (CGI, art. 283-2 *quinquies* complété par l'article 16 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012).

Lorsque le fournisseur, établi hors de France, réalise une livraison à destination d'un acquéreur établi ou domicilié en France sans y être identifié à la TVA, le redevable de la taxe due au titre de cette livraison imposable en France est le fournisseur.

II. BIENS LIVRÉS EN L'ABSENCE D'EXPÉDITION OU DE TRANSPORT

- 2117 Lorsque le bien ne donne pas lieu à une expédition ou à un transport, la livraison est imposable si le bien est situé en France lors de sa délivrance à l'acquéreur. En revanche, elle échappe à l'imposition si le bien est situé à l'étranger lors de cette délivrance.

III. BIENS LIVRÉS APRÈS MONTAGE OU INSTALLATION

(RES N° 2009/49)

- 2118 Lorsque les biens font l'objet d'un montage ou d'une installation en France avant la livraison, celle-ci y est imposable en toute hypothèse.

Ainsi une entreprise étrangère qui importe en France des matériels dont elle assure le montage ou l'installation chez l'acquéreur doit acquitter la taxe, d'une part, lors de l'importation des matériels, d'autre part, sur la livraison de ces matériels montés ou installés, sous déduction de la taxe payée à l'importation.

IV. BIENS LIVRÉS EN L'ÉTAT À BORD D'UN BATEAU, D'UN AÉRONEF OU D'UN TRAIN

(CGI, art. 258-I-d)

- 2119 Le lieu de la livraison des biens meubles corporels vendus à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un train se situe en France lorsque les biens se trouvent en France au moment du départ d'un transport dont le lieu d'arrivée est situé sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne.

Cette disposition ne concerne pas les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des moyens de transport. Elle ne s'applique qu'aux biens meubles corporels destinés à être vendus dans les magasins ou boutiques situés sur ces moyens de transport.

Toutefois, chaque État membre peut suspendre l'application de ce principe.

En attendant sur ce sujet une nouvelle directive, **les ventes de biens réalisées à bord d'un bateau ou d'un aéronef, destinés à être consommés à bord** ne sont pas soumises à la taxe en France.

Bien entendu, les ventes à bord de biens qui ne sont pas destinés à être consommés à bord sont soumises à la TVA dans les conditions prévues à l'article 258 du CGI.

C. LIEU DES ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES

(CGI, art. 258 C ; BOI-TVA-CHAMP-20-30)

I. PRINCIPE

- 2120 Le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens meubles corporels, qui est soumise à la TVA en application de l'article 256 *bis* du CGI, est réputé se situer en France lorsque les biens se trouvent en France au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

Par acquéreur, il faut entendre, selon le cas :

1. La personne établie en France à laquelle le bien a été vendu ; si elle n'y est pas établie, son représentant fiscal ;
2. L'assujetti qui a réalisé en France l'affectation d'un bien de son entreprise pour les besoins de celle-ci ;
3. L'assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui dès lors qu'il est réputé avoir personnellement acquis et livré le bien en application de l'article 256 *bis*-III du CGI ; dans cette hypothèse, l'intermédiaire peut agir pour le compte du vendeur ou de l'acquéreur.

Il est admis que cet acquéreur puisse expédier ou transporter ou faire expédier ou transporter le bien directement chez son client établi ou domicilié en France.

L'acquéreur est le redevable de la taxe due au titre de l'acquisition intracommunautaire de biens. Toutefois, lorsque l'acquéreur n'est pas établi en France, le vendeur est solidairement tenu au paiement de la taxe (art. 283-2 *bis* du CGI).

II. CAS PARTICULIERS

1. Le lieu d'arrivée du bien n'est pas en France mais l'acquéreur a donné au vendeur son numéro d'identification à la TVA en France.

2121

Dans cette hypothèse, le lieu de l'acquisition est réputé se situer en France si l'acquéreur n'établit pas qu'il a soumis cette acquisition à la TVA dans l'État membre de la Communauté où le bien a été expédié ou transporté.

En conséquence, l'acquisition intracommunautaire doit être soumise à la taxe en France, dès lors que l'acquéreur a donné son numéro d'identification à la TVA en France.

Au cas où l'acquéreur justifierait par la suite que cette acquisition a été effectivement soumise à la TVA dans l'État membre de destination, la base d'imposition retenue dans cet État viendrait en diminution de celle qui a servi à la taxation en France.

Cette demande de restitution doit être présentée et instruite selon la procédure contentieuse.

La demande devra comporter tous les éléments permettant au service de vérifier la réalité de l'arrivée du bien dans l'État membre concerné ainsi que de l'imposition relative à cette acquisition intracommunautaire. En pratique, cette dernière condition est remplie par la production d'une attestation de l'administration fiscale de l'État membre d'arrivée du bien indiquant que l'imposition a été effectuée.

2. Affectation assimilée à une acquisition intracommunautaire de biens, effectuée par un assujetti non établi en France.

L'article 256 *bis*-II-2° du CGI assimile diverses opérations à une acquisition intracommunautaire de biens, et notamment l'affectation en France par un assujetti, pour les besoins de son entreprise, d'un bien de son entreprise expédié ou transporté à partir d'un autre État membre de la Communauté européenne (cf. n° 2025). Dans cette hypothèse, l'assujetti qui a réalisé l'affectation est le redevable légal de la TVA due au titre de cette opération (art. 283-2 *bis* du CGI).

Il est admis que le régime décrit ci-dessus s'applique également lorsque l'assujetti effectue une livraison consécutive à l'acquisition et qu'il expédie ou transporte, ou fait expédier ou transporter, le bien de l'autre État membre directement chez son client établi ou domicilié en France (cf. n° 2120).

Ces dispositions sont applicables non seulement lorsque l'assujetti qui réalise l'acquisition intracommunautaire puis la livraison, dispose d'un établissement stable en France mais également lorsque, n'y étant pas établi, il a désigné un représentant fiscal.

Il demeure néanmoins redevable de la taxe afférente à cette acquisition et à la livraison consécutive, dès lors que ces opérations sont situées en France (art. 258-I, 258 C et 283-1 et 2 *bis* du CGI).

D. LIEU DES PRESTATIONS DE SERVICES

(CGI, art. 259-0, 259, 259 A, 259 B, 259 C et 259 D ; BOI-TVA-CHAMP-20-50 ; RES N° 2006/6, N° 2009/49, N° 2010/53)

2122

L'article 102 de la loi de finances pour 2010 transpose en droit interne les directives 2008/8/CE et 2008/9/CE du 12 février 2008 et la directive 2008/117/CE du 16 décembre 2008. Les deux premières directives regroupées dans ce qui est communément désigné sous le terme de « Paquet TVA » viennent respectivement modifier les règles applicables au lieu des prestations de services et les modalités de remboursement de la TVA aux assujettis établis dans un État membre autre que celui du remboursement. La troisième vient en complément de la directive sur le lieu des prestations de services et s'inscrit dans le cadre de la lutte contre la fraude liée aux opérations intracommunautaires.

I. PRINCIPES GÉNÉRAUX

- 2123 1. Notion d'assujetti** (CGI, art. 259-0)
 Pour l'application des règles relatives au lieu des prestations de services prévues aux articles 259 à 259 D du CGI, est considéré comme assujetti :
- 1° pour tous les services qui lui sont fournis, un assujetti, même s'il exerce également des activités ou réalise des opérations qui ne sont pas considérées comme des livraisons de biens ou des prestations de services imposables ;
 - 2° une personne morale non assujettie qui est identifiée à la taxe sur la valeur ajoutée.
- 2123-1 2. Prise en compte de la qualité du preneur** (CGI, art. 259)
 L'article 259 du CGI pose comme principe que le lieu des prestations de services est situé en France :
- 1° lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel¹ et qu'il a en France :
 - a. le siège de son activité économique sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France auquel les services sont fournis ;
 - b. ou un établissement stable auquel les services sont fournis ;
 - c. ou, à défaut du a ou du b, son domicile ou sa résidence habituelle ;
 - 2° lorsque le preneur est une personne non assujettie, si le prestataire :
 - a. a établi en France le siège de son activité économique sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France à partir duquel les services sont fournis ;
 - b. ou dispose d'un établissement stable en France à partir duquel les services sont fournis ;
 - c. ou, à défaut du a ou du b, a en France son domicile ou sa résidence habituelle.
- Mais des dérogations à ce principe sont prévues par les articles 259 A, 259 B, 259 C et 259 D du CGI pour certaines prestations de services aisément localisables permettant ainsi de les taxer au lieu de leur consommation effective.

II. DÉROGATIONS DE L'ARTICLE 259 A DU CGI

- 2124** Par dérogation aux dispositions de l'article 259 du CGI, est situé en France le lieu des prestations de services suivantes :
- 1° **les locations de moyens de transport** lorsqu'elles sont **de courte durée** et que le moyen de transport est **effectivement mis à la disposition** du preneur en **France**.
 La location de courte durée s'entend de la possession ou de l'utilisation continue du moyen de transport pendant une période ne dépassant pas trente jours ou, dans le cas d'un moyen de transport maritime, quatre-vingt-dix jours ;
 - 2° **les prestations de services se rattachant à un bien immeuble situé en France**, y compris les prestations d'experts et d'agents immobiliers, la fourniture de logements dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire tels que des camps de vacances ou des sites aménagés pour camper, l'octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble et les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers, telles que celles fournies par les architectes et les entreprises qui surveillent l'exécution des travaux ;
 - 3° **les prestations de transport intracommunautaire de biens** effectuées pour des **personnes non assujetties** lorsque **le lieu de départ** du transport est en **France**.
 On entend par « transport intracommunautaire de biens », tout transport de biens dont le lieu de départ et le lieu d'arrivée sont situés sur les territoires de deux Etats membres différents.
 On entend par « lieu de départ » le lieu où commence effectivement le transport des biens, sans tenir compte des trajets effectués pour se rendre au lieu où se trouvent les biens, et par « lieu d'arrivée », le lieu où s'achève effectivement le transport des biens ;
 - 4° **les prestations de transport de biens** effectuées pour des **personnes non assujetties** autres que les transports intracommunautaires de biens et les **prestations de transport de passagers**, en fonction des distances parcourues en **France** ;
 - 5° Lorsqu'elles sont **matériellement exécutées** ou **ont effectivement lieu** en **France** :
 - a. **les prestations de services fournies à une personne non assujettie** ayant pour objet des **activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires**, telles que les foires et les expositions, y compris les prestations de services des organisateurs de telles activités, ainsi que les prestations de services accessoires à ces activités ;

1. C'est à dire lorsque les services ne sont pas acquis pour ses besoins privés ou ceux de son personnel.

b. **les ventes à consommer sur place** ;

c. **sont réputées effectuées en France les ventes à consommer sur place** lorsqu'elles sont **réalisées matériellement à bord de navires, d'aéronefs ou de trains** au cours de la **partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté européenne** et que le **lieu de départ du transport de passagers** est situé en **France**.

On entend par « partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté » la partie d'un transport effectuée sans escale en dehors de la Communauté européenne, entre le lieu de départ et le lieu d'arrivée du transport de passagers.

On entend par « lieu de départ d'un transport de passagers » le premier point d'embarquement de passagers prévu dans la Communauté européenne, le cas échéant après escale en dehors de la Communauté européenne.

On entend par « lieu d'arrivée d'un transport de passagers » le dernier point de débarquement, prévu dans la Communauté européenne, pour des passagers ayant embarqué dans la Communauté européenne, le cas échéant avant escale en dehors de la Communauté européenne.

Dans le cas d'un transport aller-retour, le trajet de retour est considéré comme un transport distinct ;

5° *bis* Les prestations de services **fournies à un assujetti**, ainsi que celles qui leur sont accessoires, **consistant à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement** ou similaires, telles que **les foires et les expositions** lorsque ces manifestations ont effectivement lieu en France ;

6° **lorsqu'elles sont matériellement exécutées en France** au profit d'une **personne non assujettie** :

a. **les activités accessoires au transport**, telles que le chargement, le déchargement, la manutention et les activités similaires ;

b. **les expertises ou les travaux** portant sur des **biens meubles corporels** ;

7° **les prestations de services** fournies à une **personne non assujettie** par un **intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui** lorsque le **lieu de l'opération principale est situé en France** ;

8° **la prestation de services unique d'une agence de voyages** lorsqu'elle a en **France le siège de son activité économique** ou **un établissement stable à partir duquel** elle a fourni cette prestation.

L'agence de voyages réalise une prestation de services unique lorsqu'elle agit, en son propre nom, à l'égard du client et utilise, pour la réalisation du voyage, des livraisons de biens et des prestations de services d'autres assujettis.

III. DÉROGATIONS DES ARTICLES 259 B ET 259 C DU CGI

2125

Depuis le 1^{er} janvier 2010, par dérogation aux dispositions de l'article 259 du CGI, le lieu des prestations de services suivantes est réputé ne pas se situer en France lorsqu'elles sont fournies à une personne non assujettie qui n'est pas établie ou n'a pas son domicile ou sa résidence habituelle dans un Etat membre de la Communauté européenne (CGI, art. 259 B) :

- cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licence, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires,
- locations de biens meubles corporels autres que des moyens de transports,
- prestations de publicité,
- prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines y compris ceux de l'organisation de la recherche et du développement, prestations des experts-comptables,
- traitements de données et fournitures d'informations,
- opérations bancaires, financières et d'assurance ou de réassurance à l'exception des locations de coffres-forts,
- mise à la disposition de personnel,
- obligation de ne pas exercer, même à titre partiel, une activité professionnelle ou un droit mentionné à l'article 259 B du CGI,
- prestations de télécommunication,
- services de radiodiffusion et de télévision,
- services fournis par voie électronique, notamment ceux fixés par l'article 98 C de l'annexe III au CGI.
- accès aux réseaux de transport et de distribution d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid, acheminement par ces réseaux, et tous les autres services qui lui sont directement liés.

- 2126** Depuis le **1^{er} janvier 2010**, en application de l'article 259 C du CGI, le lieu des prestations de services suivantes **est** réputé, en outre, **se situer en France** lorsqu'elles sont fournies à des **personnes non assujetties** par un **assujetti** qui a établi le siège de son activité économique ou qui dispose d'un établissement stable à partir duquel les services sont fournis **en dehors de la Communauté européenne** ou qui, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de la Communauté européenne et que l'utilisation ou l'exploitation effective de ces services s'effectuent en France :
- 1° les prestations de services autres que celles mentionnées aux articles 259 A et 259 D du CGI lorsqu'elles sont fournies à des personnes qui sont établies ou ont leur domicile ou leur résidence habituelle dans un Etat membre de la Communauté européenne ;
- 2° les locations de moyens de transport autres que de courte durée lorsque le preneur est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de la Communauté européenne.

IV. DÉROGATION DE L'ARTICLE 259 D DU CGI

- 2127** Le lieu des services mentionnés au 12° de l'article 259 B du CGI (cf. n° 2125) est réputé se situer en France, lorsqu'ils sont effectués en faveur de **personnes non assujetties** qui sont établies, ont leur domicile ou leur résidence habituelle en **France par un assujetti** qui a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable à partir duquel le service est fourni **hors de la Communauté européenne**, ou qui, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, a son domicile ou sa résidence habituelle hors de la Communauté européenne.

2128
2135

E. TRANSPORTS INTERNATIONAUX (BOI-TVA-CHAMP-20-60)

I. TRANSPORTS INTERNATIONAUX DE VOYAGEURS

- 2136** L'article 262-II, 8° à 10° du CGI exonère :
- les transports aériens ou maritimes en provenance ou à destination de l'étranger ou des DOM-TOM ;
 - les transports ferroviaires en provenance et à destination de l'étranger ;
 - les transports ferroviaires effectués par des trains internationaux sur des relations dont la liste est prévue à l'article 24-A-1° de l'annexe IV au CGI ;
 - les transports ferroviaires de groupes en trafic international dont l'effectif correspond au moins à la capacité d'une voiture-lit ou d'une voiture du chemin de fer, au départ et à destination de localités desservies par des aérodromes ouverts au trafic des passagers (CGI, ann. IV, art. 24 A-2°) ;
 - les transports par route de voyageurs étrangers¹ en provenance et à destination de l'étranger, circulant en groupe d'au moins dix personnes.

II. TRANSPORTS INTRACOMMUNAUTAIRES DE BIENS (cf. n° 2124)

III. TRANSPORTS DE BIENS À DESTINATION OU EN PROVENANCE DE PAYS TIERS OU DE TERRITOIRES TIERS, Y COMPRIS LES DOM

1. Transports des biens en provenance des pays tiers ou des territoires tiers, y compris les DOM

- 2137** L'article 262-II-14° du CGI exonère, jusqu'au premier lieu de destination et quel que soit le mode de transport utilisé, les transports de marchandises réalisés à l'importation² en France ou

1. Il s'agit de voyageurs, de nationalité étrangère ou française, résidant en permanence à l'étranger à l'exclusion des DOM, de Saint-Pierre-et-Miquelon, des Iles Wallis et Futuna, et des terres australes et antarctiques françaises

2. Les biens importés s'entendent des biens :
- soit mis à la consommation en France ou placés sous un régime suspensif fiscal lors de leur entrée en France ;

dans un autre État membre de la Communauté européenne et dont le montant est compris dans la base d'imposition à l'importation des biens, en application des dispositions de l'article 292-2° et 3° du CGI (cf. n^{os} 2294 et 2207).

Par premier lieu de destination, il faut entendre le lieu mentionné sur la lettre de voiture ou tout autre document de transport sous le couvert duquel les biens sont importés ; à défaut de cette mention, le premier lieu de destination est celui de la première rupture de charge.

Les transports de marchandises à l'importation effectués en France à partir du premier lieu de destination déterminé dans les conditions prévues ci-dessus sont imposables dans les conditions de droit commun, sauf si les biens importés sont placés ou destinés à être placés sous un des régimes énumérés à l'article 291-I-2-b du CGI ; dans cette dernière hypothèse, les transports dont il s'agit sont, en effet, exonérés en vertu des dispositions de l'article 291-III-2° du CGI.

En cas de mise à la consommation, les marchandises sont, bien entendu, soumises à la TVA. La base d'imposition comprend notamment les frais afférents à la partie française du transport et les frais accessoires lorsqu'ils découlent du transport vers un autre lieu de destination à l'intérieur de la Communauté européenne, si ce dernier lieu est connu au moment où intervient le fait générateur de la taxe.

- **Acheminement du courrier à l'importation**

2. Transports de biens à destination de pays tiers ou de territoires tiers, y compris les DOM.

2138

L'article 262-I du CGI exonère les prestations de services directement liées à l'exportation.

a. Opérations concernées.

L'exonération s'applique :

- aux transports afférents aux expéditions directes vers les pays tiers ou les territoires tiers, quel que soit le mode de transport utilisé ;
- aux transports de marchandises effectués à destination d'un port, d'un aéroport, d'une gare routière ouverte au trafic international, d'une ville ou d'une gare frontière en vue du transbordement de ces marchandises vers les pays tiers ou les territoires tiers ;
- aux transports de marchandises destinées à l'avitaillement des navires et des aéronefs bénéficiant de l'exonération de la TVA et transbordées à cet effet dans un port ou un aéroport ;
- aux transports d'approche non visés ci-dessus et qui sont effectués pour le compte d'entreprises exportatrices ou d'entreprises titulaires d'un contrat de transport international en vue d'acheminer hors de France des marchandises destinées à l'exportation ;
- aux prestations de transport effectuées par les sociétés de courrier établies en France qui assurent, pour le compte des expéditeurs français, l'acheminement du courrier (plis, paquets ou colis) vers les pays tiers ou les territoires tiers.

b. Conditions de l'exonération

2139

L'exonération est subordonnée à la réalisation de formalités qui diffèrent selon qu'il s'agit :

1° De transports de marchandises vers un port ou un aéroport en vue de leur transbordement à destination de pays tiers ou de territoires tiers. Pour bénéficier de l'exonération le transporteur doit présenter une attestation, délivrée par le propriétaire de la marchandise, par l'expéditeur ou par le commissionnaire de transport au plus tard au moment de la facturation du transport et visée par le service des impôts, mentionnant outre la destination des produits et le nom du donneur d'ordre, les caractéristiques des marchandises transportées. Les donneurs d'ordre en cause peuvent, lorsqu'ils réalisent de nombreuses exportations, être dispensés du visa des attestations sur demande adressée au directeur des services fiscaux ; la facture ou le document en tenant lieu délivré par le transporteur doit alors porter les références à cette décision. Par ailleurs l'attestation n'est pas exigée des transporteurs qui apportent la preuve que le transport est effectué à destination d'un port ou d'un aéroport en vue du transbordement des marchandises dans un pays tiers ou un territoire tiers ;

2° De transports de marchandises exécutés pour le compte de donneurs d'ordre étrangers. L'exonération est subordonnée à la délivrance par le donneur d'ordre, ou la personne agissant pour son compte, au transporteur d'une attestation comportant les mêmes indications que celle visée au 1° ci-dessus et fournie dans le même temps. Par ailleurs le transporteur doit inscrire dans sa comptabilité les transports effectués par les entreprises étrangères en indiquant la date de l'inscription et les noms et adresses des donneurs d'ordre étrangers et mettre à l'appui de

- soit des biens mis à la consommation en France à la sortie d'un régime suspensif communautaire.

celle-ci les attestations et copies de factures annotées des références aux déclarations d'exportation délivrées par les clients étrangers. Les transporteurs qui apportent la preuve que les transports ont été effectués en vue d'acheminer vers des pays tiers ou des territoires tiers les marchandises destinées à l'exportation sont dispensés d'exiger de leurs clients les attestations et copies de factures susvisées ;

3° De transports de marchandises autres que ceux visés aux 1° et 2°. L'exonération est subordonnée à la preuve que les transports exécutés entrent dans les prévisions de l'article 262-I du CGI. Cette preuve peut être fournie par tout moyen et il appartient à l'administration d'apprécier, sous le contrôle du juge de l'impôt, les justifications fournies. Les transporteurs peuvent demander à leur donneur d'ordre de leur délivrer une attestation (délivrée dans le même temps et comportant les mêmes indications que celle visée au 1° ci-dessus) par laquelle celui-ci certifie la destination des marchandises et s'engage à acquitter la TVA au cas où ces marchandises ne recevraient pas cette destination.

IV. DÉMÉNAGEMENTS

2140 Conformément aux dispositions de l'article 262-I du CGI, les opérations de déménagement à destination de pays tiers ou de territoire tiers sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée.

En revanche, les opérations de déménagement en provenance de ces pays ou territoires tiers sont imposables pour la partie des prestations exécutées en France (transport effectué sur le territoire national, opérations de déballage et de mise en place réalisées à destination).

V. BASE DE L'IMPOSITION

2141 Les transports dont une partie seulement est imposable en France sont soumis à la TVA sur une somme correspondant à la fraction du prix se rapportant à la distance parcourue en France.

Lorsque ce prix est déterminé (en cas de transport ferroviaire par exemple) il constitue une base d'imposition.

Dans le cas contraire le prix en question est calculé en appliquant au prix du transport le rapport entre la longueur du transport effectué en France et la longueur totale du transport.

Les redevables sont tenus de justifier de tous les éléments du calcul ; à défaut, la taxe serait exigée sur le prix total du transport.

2142

F. DISPOSITIONS CONCERNANT LES ENTREPRISES ÉTRANGÈRES

I. OPÉRATIONS RÉALISÉES PAR UN ASSUJETTI NON ÉTABLI EN FRANCE : DISPOSITIF APPLICABLE DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 2010 AUX LIVRAISONS DE BIENS ET A CERTAINES PRESTATIONS DE SERVICES

(CGI, art. 283-0 et 283 ; RES N° 2007/2, N° 2007/3)

2143 Depuis le **1^{er} janvier 2010**, pour l'application des dispositions des articles 283 à 285 A du CGI, un assujetti qui réalise une livraison de biens ou une prestation de services imposable en France et qui y dispose d'un établissement stable et ne participant pas à la réalisation de cette livraison ou de cette prestation est considéré comme un assujetti établi hors de France.

La TVA exigible au titre d'une livraison de biens ou d'une prestation de services est normalement acquittée par la personne qui réalise l'opération.

Toutefois, conformément au deuxième alinéa de l'article 283-1 du CGI, lorsqu'une livraison de biens ou une prestation de services mentionnée à l'article 259 A du même code est effectuée par un assujetti établi hors de France, la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur qui agit en tant qu'assujetti et qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France.

Conformément à l'article 283-2 du CGI, lorsque les prestations mentionnées au 1° de l'article 259 du CGI (cf. n° 2123-1) sont fournies par un assujetti qui n'est pas établi en France, la taxe doit être acquittée par le preneur.

Dans la déclaration de chiffre d'affaires prévue à l'article 287-1 du CGI, doit être identifié le montant total, hors taxe sur la valeur ajoutée, des services pour lesquels le preneur est redevable de la taxe en application, d'une part, des dispositions du second alinéa du 1, d'autre part et distinctement, des dispositions du 2 de l'article 283 du CGI (CGI, art. 287-5 b ter).

II. DÉSIGNATION D'UN REPRÉSENTANT FISCAL

(CGI, art. 289-A modifié par l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ; BOI-TVA-DECLA-20-30-40-10)

2144

Depuis le 1^{er} janvier 2002, la représentation fiscale est supprimée pour les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne qui réalisent des opérations imposables en France ou doivent y accomplir des obligations déclaratives.

1. Suppression de la représentation fiscale pour les assujettis établis dans un autre État membre de la Communauté européenne.

2144-1

1°. Identification à la TVA en France des assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne.

L'obligation de représentation fiscale pour les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne et qui réalisent des opérations imposables en France ou doivent y accomplir des obligations déclaratives est supprimée.

Les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne et qui n'ont pas d'établissement en France n'ont plus l'obligation de désigner un représentant fiscal en France. Ils n'en ont pas non plus la faculté. Ils doivent s'identifier, déclarer les opérations imposables réalisées en France et, le cas échéant, acquitter la taxe directement.

2°. Désignation d'un mandataire.

Les assujettis établis dans un autre État membre peuvent avoir recours à un mandataire chargé d'effectuer à leur place tout ou partie des formalités déclaratives et de paiement. A la différence du représentant fiscal, ce mandataire agit sous la responsabilité de l'entreprise mandante qui reste seule redevable de la taxe.

Ainsi, en cas d'absence d'accomplissement ou d'accomplissement partiel des formalités déclaratives et de paiement pour lesquelles le mandataire a été mandaté, l'entreprise communautaire mandante est responsable des formalités omises. Elle est également responsable en cas d'absence de restitution par le mandataire d'un trop-perçu.

2. Maintien de la représentation fiscale pour certains assujettis non établis dans l'Union Européenne.

2144-2

Seules les personnes non établies dans l'Union européenne et qui réalisent en France des opérations imposables ou qui doivent y accomplir des obligations déclaratives sont désormais tenues de faire accréditer auprès du service des impôts un représentant assujetti établi en France qui s'engage à remplir les formalités incombant à cette personne et qui, en cas d'opérations imposables, est redevable de la taxe.

À défaut de désignation d'un représentant fiscal par l'entreprise étrangère, la TVA et, le cas échéant, les pénalités qui s'y rapportent sont dues par le destinataire de l'opération imposable. Dans cette hypothèse, les propositions de rectification doivent être adressées au redevable légal de la taxe, en l'occurrence l'entreprise établie hors de l'Union européenne et non pas au client destinataire de l'opération imposable.

Toutefois, à compter du 31 décembre 2012, l'obligation de désignation d'un représentant visée au 1^{er} alinéa ci-dessus n'est pas applicable :

1° Aux personnes établies dans un État non membre de l'Union européenne avec lequel la France dispose d'un instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures et par le règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil, du 7 octobre 2010, concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée. La liste de ces États est fixée par arrêté du ministre chargé du budget ;

2° Aux personnes non établies dans l'Union européenne qui réalisent uniquement des opérations mentionnées au I de l'article 277 A en suspension du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée ou des livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid pour lesquelles la taxe est due en France par l'acquéreur en application du 2 quinquies de l'article 283 du CGI.

2144-3

3. Cas particulier : assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne qui réalisent uniquement des opérations pour lesquelles ils sont dispensés du paiement de la taxe en application des dispositions du 4 du II de l'article 277 A du CGI ou des opérations exonérées de la taxe conformément aux dispositions du 4° du III de l'article 291 du CGI.

Ces assujettis peuvent désigner un mandataire ponctuel pour ces seules opérations sans avoir besoin de solliciter une identification à leur nom (CGI, ann. III, art. 95 B).

Toutefois, dès lors qu'ils y réalisent d'autres opérations imposables (taxées ou exonérées) ils sont tenus de s'identifier à la TVA en France dans les conditions de droit commun.

Les assujettis établis dans un autre État membre de la Communauté européenne qui sont déjà identifiés en France dans les conditions de droit commun ne peuvent avoir recours au mandataire ponctuel.

III. MODALITÉS PARTICULIÈRES D'IMPOSITION

1. Entreprises et personnes étrangères ayant en France le siège de leur activité ou un établissement stable, ou, à défaut, leur domicile ou leur résidence habituelle.

2145

Ces entreprises et personnes étrangères sont soumises aux mêmes formalités et doivent acquitter la taxe dans les mêmes conditions que les entreprises françaises exerçant une activité identique imposable en France.

Outre les entreprises ou personnes étrangères dont le siège de l'activité est situé en France, ce régime s'applique notamment :

- aux succursales d'entreprises étrangères établies en France et, d'une manière générale, à tout établissement de vente en France appartenant à une firme étrangère ;

- aux personnes étrangères qui n'ont pas leur siège d'activité ni d'établissement en France, mais y ont établi leur domicile ou leur résidence habituelle et y réalisent des opérations imposables.

- **Cas particulier** : cas des personnes établies en France qui s'entremettent dans la livraison de biens ou l'exécution de services par des assujettis étrangers non établis dans la Communauté européenne.

L'article 266-1-b du CGI prévoit notamment que les personnes établies en France qui s'entremettent dans la livraison de biens ou l'exécution de services par des entreprises étrangères non établies dans la Communauté européenne acquittent la taxe sur le montant total de la transaction en l'absence de désignation d'un représentant fiscal par le redevable étranger ou en cas d'inexécution de ses obligations par le représentant fiscal.

En conséquence, depuis le 1^{er} janvier 1993, ces dispositions ne s'appliquent qu'**aux seules entreprises étrangères établies hors de la Communauté européenne**.

Par ailleurs, à compter de cette même date, les intermédiaires qui agissent en leur nom propre mais pour le compte d'autrui et s'entremettent dans une livraison de biens ou une prestation de services sont réputés avoir personnellement acquis et livré le bien, ou reçu et fourni les services (CGI, art. 256-V).

En conséquence, seuls les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'un mandant établi hors de la Communauté sont concernés par les dispositions de l'article 266-1-b du CGI.

2. Entreprises et personnes étrangères n'ayant pas en France le siège de leur activité, un établissement stable, ou à défaut, leur domicile ou leur résidence habituelle.

2146

En ce qui concerne la désignation d'un représentant cf. n^{os} 2144 et suiv.

3. Livraisons de biens relevant du régime des ventes à distance (CGI, art. 258 B).

2147

Les livraisons de biens relevant du régime des ventes à distance, effectuées à partir d'un autre État membre à destination de la France, sont imposables en France notamment lorsque le montant annuel de ces livraisons réalisées par le vendeur étranger excède **100 000 € HT** (cf. n^o 2116).

Dans ce cas, le vendeur étranger qui n'est pas établi en France¹ doit désigner un représentant fiscal, dans les conditions habituelles, qui s'engage à remplir les formalités et à acquitter la taxe en ses lieu et place.

4. Transports intracommunautaires de biens, prestations accessoires à ces transports intracommunautaires et prestations des intermédiaires (CGI, art. 259 A 3^o, et 6^o-a).

2148

Se reporter au n^o 2124.

1. Depuis le 1^{er} janvier 2002, les assujettis établis dans un autre État membre de la Communauté européenne n'ont plus l'obligation, ni la possibilité de désigner un représentant fiscal en France (cf. n^{os} 2144 et suiv.).

- 2149** **5. Travaux et expertises portant sur des biens meubles corporels** (CGI, art. 259 A-6°-b).
Se reporter au n° 2124.
- 2150** **6. Acquisitions intracommunautaires** (CGI, art. 258 C).
Conformément aux dispositions de l'article 283-2 *bis* du CGI, le redevable de la taxe due au titre d'une acquisition intracommunautaire dont le lieu est situé en France en application de l'article 258 C du même code est l'acquéreur. L'acquéreur qui n'est pas établi en France doit désigner un représentant fiscal¹ qui s'engage à remplir les formalités et à acquitter la taxe en ses lieu et place.
- 2151** **7. Importation de marchandises destinées à faire l'objet d'ouvroison puis à être réexportées** (BOI-TVA-CHAMP-20-70).
2152
2154

IV. REMBOURSEMENT AUX ASSUJETTIS ÉTABLIS HORS DE FRANCE DE LA TVA AFFÉRENTE AUX BIENS ET SERVICES ACQUIS EN FRANCE

(CGI, ann. II, art. 242-0 M et suivants)

- 2155** L'assujetti non établi en France peut exercer la déduction de la TVA ayant grevé les dépenses qu'il a engagées en France pour les besoins de son activité économique :
– dans les conditions prévues aux articles 242-0 M et suivants de l'annexe II au CGI, si l'assujetti non établi n'a pas eu en France le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle et n'a pas effectué de livraisons de biens ou de prestations de services réputées avoir eu lieu en France.
Pour les assujettis établis dans un pays situé hors de l'Union européenne, les demandes de remboursement doivent être adressées au service de remboursement de la TVA de la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG), 10, rue du Centre, TSA 60015, 93465 Noisy-Le-Grand cedex, tél. : 01 57 33 84 00, télécopie : 01 57 33 84 77, courriel : sr-tva. dresg@dgfip. finances. gouv. fr ;
Pour les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne, le dépôt des demandes de remboursement est effectué à partir du portail électronique mis en place par l'État dans lequel les assujettis sont établis, qui se charge ensuite de les transmettre par voie dématérialisée à l'État membre de remboursement cf. n^{os} 2475 et suiv.
– ou dans les conditions de droit commun prévues à l'article 271 du CGI, s'il dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France conformément aux dispositions du 1^o de l'article 286 *ter* du CGI. Les demandes de remboursement doivent être adressées au service des impôts des entreprises de la DRESG, 10, rue du Centre, TSA 60015, 93465 Noisy-Le-Grand cedex.

Remarques :

1. En ce qui concerne les remboursements aux assujettis établis en France de la TVA afférente aux biens et services acquis dans les autres États membres de l'Union européenne où ils ne réalisent pas d'opérations imposables, cf. n° 2479.
2. En ce qui concerne le remboursement de la TVA supportée en France par un assujetti qui est établi hors de l'Union européenne, cf. n° 2477.

V. REMBOURSEMENT DE LA TAXE AUX PERSONNES MORALES NON ASSUJETTIES

(CGI, art. 293 A *bis*)

- 2156** Aux termes de l'article 293 A *bis*, les personnes morales non assujetties qui ont acquitté la TVA lors de l'importation d'un bien en France et qui, à la suite des opérations de dédouanement, expédient ou transportent ce bien vers un autre État membre de la Communauté européenne peuvent obtenir le remboursement de la taxe acquittée en France si elles justifient que l'acquisition intracommunautaire a été soumise à la TVA dans cet autre État.

Les demandes de remboursement doivent être adressées à la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG), Service de remboursement de la TVA, 10, rue du

1. Depuis le 1^{er} janvier 2002, les assujettis établis dans un autre État membre de la Communauté européenne n'ont plus l'obligation, ni la possibilité de désigner un représentant fiscal en France (cf. n^{os} 2144 et suiv.

Centre, TSA 60015, 93465 Noisy-Le-Grand cedex (tél standard DRESG : 01 57 33 88 88), accompagnées des originaux des documents d'importation et des justificatifs du paiement de la TVA dans l'État d'arrivée des biens.

G. OPÉRATIONS TRIANGULAIRES INTRACOMMUNAUTAIRES PORTANT SUR DES BIENS MEUBLES CORPORELS

(BOI-TVA-CHAMP-20-40)

- 2157** Les opérations triangulaires sont réalisées dans les conditions suivantes :
- le bien est vendu par un assujetti A, identifié dans un État membre de l'Union européenne 1, à un assujetti B, établi dans un État 2 appartenant ou non à l'Union qui lui-même revend ce bien à un assujetti C, identifié dans un État membre de l'Union 3 ;
 - le bien est directement expédié ou transporté de l'État membre 1 à l'État membre 3.
- 2158** Les opérations triangulaires suivent les règles de territorialité applicables aux livraisons de biens expédiés ou transportés et aux acquisitions intracommunautaires de biens :
- le lieu de la livraison des biens expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, est situé dans l'État membre de départ de l'expédition ou du transport ;
 - le lieu de l'acquisition intracommunautaire de biens expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, est situé dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport.
- Dans le cas des opérations triangulaires intracommunautaires, il appartient aux assujettis qui réalisent des opérations situées en France de remplir les obligations fiscales leur incombant, notamment souscription de la déclaration de chiffre d'affaires (CGI, art. 287) et de l'état récapitulatif des clients prévu à l'article 289 B du CGI.
- Lorsque ces assujettis ne sont pas établis en France, ils doivent désigner, en application de l'article 289 A-I du CGI, un représentant fiscal¹ qui s'engage à remplir les formalités leur incombant et à acquitter la taxe en leurs lieu et place.
- 2159** En matière d'opérations triangulaires, les dispositions du I de l'article 258 D du CGI transposant celles de l'article 141 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 prévoient que les acquisitions intracommunautaires réalisées en France par un assujetti communautaire ne sont pas soumises à la TVA en France lorsque quatre conditions sont réunies.
- La première de ces conditions est que l'acquéreur ne soit pas établi en France ou qu'il n'y ait pas désigné de représentant fiscal en application du I de l'article 289 A. A compter du 1^{er} janvier 2002 et compte tenu de la suppression de la représentation fiscale (cf. n° 2144 et suiv.), l'acquéreur ne doit être ni établi ni identifié en France.
- Les autres conditions mentionnées aux 2°, 3° et 4° du I du 258 D du CGI doivent être également remplies.

chapitre 3

opérations exonérées

(BOI-TVA-CHAMP)

- 2160** Certaines opérations normalement passibles de la taxe sur la valeur ajoutée échappent à l'imposition aux termes de dispositions expresses de la loi.
- Leur énumération est limitative et leur application ne saurait être étendue par voie d'analogie (pour plus de précisions, cf. BOI-TVA-CHAMP-30).
- En revanche, on ne peut restreindre la portée des exonérations par l'adjonction de conditions qui ne figurent pas dans les textes.
- Sont examinés :
- les opérations réalisées à l'intérieur ;
 - les échanges intracommunautaires ;
 - certaines importations ;
 - les exportations ;

1. Depuis le 1^{er} janvier 2002, les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne n'ont plus l'obligation, ni la possibilité de désigner un représentant fiscal en France.

- les constructions navales et aéronautiques ainsi que les engins et filets de pêche.

L'exonération se distingue du régime de la suspension, procédure qui diffère le paiement de la taxe restant due (cf. n^{os} 2555 et suiv.).

En ce qui concerne les exonérations relatives aux opérations bancaires et financières (CGI, art. 261-C-1^o), se reporter aux n^{os} 2861 et suivants.

En ce qui concerne les règles applicables aux opérations de murabaha, cf. BOI-DJC-FIN.

A. OPÉRATIONS EXONÉRÉES EN RÉGIME INTÉRIEUR

I. EXONÉRATIONS TENDANT À ÉVITER UNE DOUBLE IMPOSITION

2161

Ces exonérations permettent d'éviter des cumuls d'imposition.

Sont ainsi exonérées :

a. Les opérations à terme sur marchandises réalisées sur un marché réglementé sur les marchés à terme, à l'exclusion de celles qui déterminent l'arrêt de la filière et à la suite desquelles le dernier acheteur se fait livrer réellement le lot de marchandises faisant l'objet de cette filière (CGI, art. 261-1-4^o).

Cette exonération concerne tous les profits tirés de l'exécution d'un ordre passé sur un marché à terme quelle que soit la qualité ou la situation du donneur d'ordre au regard de la TVA. Les opérateurs habilités à produire des ordres d'opérations sur les contrats à terme interviennent en qualité de mandataires de leurs clients. De plus, les marchandises correspondantes sont le plus souvent destinées à être exportées, situées dans des pays tiers ou dans des territoires tiers ou placées sous un régime douanier suspensif. Dès lors, en application de l'article 263 du CGI, les prestations réalisées par les opérateurs sont exonérées de la TVA.

b. Les opérations qui entrent dans le champ d'application de **l'impôt sur les spectacles** : réunions sportives, cercles et maisons de jeux (CGI, art. 261 E, 1^o et 3^o).

Toutefois, lorsqu'un droit d'entrée unique donne accès à une manifestation qui comprend des spectacles différents, dont les uns sont soumis à la TVA et les autres à l'impôt communal sur les spectacles (exemple : courses de tractosaures et démonstrations de cascadeurs), il convient de répartir la recette totale entre ces deux impôts. Cette répartition est effectuée par l'organisateur du spectacle, sous sa responsabilité et en fonction du critère qui lui paraît le plus approprié (rémunération versée aux participants par exemple).

Il est précisé que les droits d'engagement (autrement appelés « droits d'entrée et forfaits ») versés dans le cadre de réunions sportives par les compétiteurs en tant que contrepartie du droit de participer aux épreuves, sont imposables à la TVA dans les conditions de droit commun.

c. Les cessions de biens meubles incorporels entrent dans le champ d'application de la TVA. La taxe correspondante n'est toutefois pas recouvrée lorsque de telles cessions sont soumises au droit d'enregistrement mentionné à l'article 719 du CGI.

II. BIENS USAGÉS LIVRÉS PAR LEURS UTILISATEURS

2162

L'article 261-3-1^o a du CGI exonère de la TVA les livraisons de biens usagés effectuées par les personnes assujetties qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation (cf. n^{os} 2820).

Toutefois, **l'exonération ne s'applique pas aux biens qui ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA** lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même : dans ce cas les cessions de biens mobiliers d'investissement usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leurs exploitations deviennent donc imposables à la TVA (cf. n^{os} 2089 et 2820).

Cette mesure s'applique aux biens mobiliers d'investissement cédés depuis le 1^{er} janvier 1990 et aux emballages non restitués consignés à compter de cette date. Toutefois pour les biens vendus au terme d'un contrat de crédit-bail ou de location avec option d'achat, la taxation s'applique aux contrats souscrits à compter du 8 septembre 1989.

2163

L'exonération de la cession des biens mobiliers d'investissement est donc résiduelle et s'applique aux biens qui n'ont pas ouvert droit à déduction, soit en raison de leur affectation à une activité exonérée, ou de l'application d'une mesure d'exclusion particulière.

Sont donc susceptibles d'être exonérées de la TVA les cessions de biens mobiliers d'investissement suivants :

- biens utilisés par une personne pour les besoins d'une activité non soumise à la TVA, c'est-à-dire d'une activité hors du champ d'application, ou bénéficiant de la franchise en base, ou exonérée ;

- biens utilisés par un assujetti pour les besoins de l'activité d'un secteur ne réalisant pas d'opérations ouvrant droit à déduction ; ex. : biens affectés à l'activité d'un service optionnel d'une collectivité locale pour lequel l'option n'a pas été exercée ;
- biens dont la cession est visée par une exonération expresse ou qui ne pouvaient pas être soumis à la TVA lors de leur acquisition (ex. : cession de titres immobilisés) ;
- biens exclus du droit à déduction. Toutefois, lorsque de tels biens sont cédés à des négociants en biens d'occasion, il demeure admis que la cession puisse volontairement être soumise à la taxe pour permettre ainsi au cédant de bénéficier d'un droit à déduction complémentaire. Le droit à déduction complémentaire est également accordé lorsque les biens mobiliers d'investissement sont exportés.

Lorsque l'exonération est applicable, le cédant peut délivrer au bénéficiaire l'attestation de transfert du droit à déduction dans les conditions et limites prévues à l'article 210-IV de l'annexe II au CGI.

2164 • Cas particulier : transmission d'une universalité totale ou partielle de biens (RES N° 2006/58, N° 2006/34, N° 2006/28, N° 2008/4).

Les articles 19 et 29 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 permettent aux Etats membres de ne pas exiger l'imposition à la TVA des cessions de biens et des prestations de services réalisées dans le cadre de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société d'une universalité totale ou partielle de biens dès lors que le bénéficiaire continue la personne du cédant, tout en les autorisant à prendre, le cas échéant, les dispositions nécessaires pour éviter des distorsions de concurrence dans le cas où le bénéficiaire n'est pas un assujetti total.

Cette faculté est transposée, notamment par la création au CGI d'un article 257 *bis* dispensant de TVA les livraisons et, à compter du 11 mars 2010, les prestations de services lorsqu'elles sont réalisées entre redevables de la taxe à l'occasion de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens (CGI, art. 257 bis).

2165 a. Définition de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens

La notion de « transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens doit être interprétée à la lumière de la jurisprudence de la CJCE.

Sont notamment regardés comme la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens :

- les apports globaux, effectués dans le cadre d'une opération de fusion, d'absorption ou de scissions et les apports partiels d'actifs constatés à l'occasion, par exemple, de la restructuration d'un groupe (apport d'une branche complète d'activité) ;
- les mutations à titre onéreux et apports de fonds de commerce ou d'exploitations agricoles, commerciales ou professionnelles ;
- la transmission d'une exploitation agricole même en cas de conservation par l'exploitant agricole qui cède ou apporte son exploitation de la parcelle de subsistance prévue à l'article D 615-44-16 du code rural et de la pêche maritime ou de stocks et les mutations partielles d'exploitation agricoles réalisées dans le cadre de plans de transmission si elles portent sur des branches complètes d'activité ;
- la transmission d'une exploitation agricole à la suite de la dissolution de la communauté conjugale par divorce ou par le décès d'un conjoint commun en biens, à l'un des membres de ladite communauté qui vient immédiatement continuer l'activité de celle-ci ;
- la transmission d'une entreprise à la suite d'une procédure d'apurement collectif du passif ;
- la transmission universelle du patrimoine réalisée dans le cadre d'une opération de dissolution sans liquidation par confusion de patrimoine (article 1844-5 du code civil) ;
- les transferts de compétence réalisés entre collectivités locales et établissements publics de coopération intercommunale en application des articles L. 1321-1 et suivants du code général des collectivités territoriales ;
- les transferts de biens opérés lors de changements de mode d'exploitation des services publics.

2166 b. Nature du cédant et du bénéficiaire

L'application de la dispense de taxation aux transmissions d'une universalité totale ou partielle de biens est subordonnée à ce qu'elles interviennent entre deux assujettis redevables de la TVA au titre de l'universalité transmise. La dispense de taxation ne s'applique donc pas lorsque la transmission est réalisée par un assujetti redevable de la taxe au bénéfice d'un assujetti non redevable.

En revanche, la dispense est autorisée lorsque la transmission est réalisée entre deux personnes ayant toutes deux ou pour l'une seulement d'entre elles la qualité de redevable partiel au titre de l'universalité transmise. Dans ces hypothèses, le bénéficiaire de la transmission, qui est réputé continuer la personne du cédant, est, le cas échéant, tenu d'opérer, au titre des biens d'investissements transmis dans le délai de régularisation, les régularisations du droit à déduction exigibles (CGI, annexe II, art. 207).

2167

c. Biens et services concernés

La dispense de taxation s'applique à l'ensemble des biens et des services qui appartiennent à l'universalité transmise, et ce, quelle que soit leur nature, à savoir :

- aux transferts de marchandises neuves et d'autres biens détenus en stocks ;
- aux transferts de biens mobiliers corporels d'investissement qui ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même ;
- aux transferts de biens mobiliers incorporels d'investissement ;
- et aux transferts d'immeubles et de terrains à bâtir. Lorsque la cession de l'immeuble entre dans le champ d'application des dispositions du 7° de l'article 257 du CGI, elle n'est pas prise en compte pour l'application du 2 de ce même article.

2168

d. Régularisations

Les transferts de biens d'investissement réalisés dans le cadre de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens, dans le délai de régularisation prévu à l'article 207 de l'annexe II au CGI, ne donnent pas lieu, chez le cédant, aux régularisations du droit à déduction prévues à cet article.

Le bénéficiaire de la transmission est réputé continuer la personne du cédant. Il est donc tenu, s'il y a lieu, d'opérer les régularisations du droit à déduction et les taxations de cessions ou de livraisons à soi-même qui deviendraient exigibles postérieurement à la transmission d'universalité et qui auraient en principe incombé au cédant si ce dernier avait continué à exploiter lui-même l'universalité. La transmission n'entraîne pas une remise à zéro des délais de régularisation.

e. Transmission d'universalité et régimes de la marge (cf. BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10).

f. Modalités déclaratives

Le cédant et le bénéficiaire de la transmission d'universalité doivent mentionner le montant total hors taxe de la transmission sur la déclaration de TVA souscrite au titre de la période au cours de laquelle elle est réalisée. Ce montant sera mentionné sur la ligne « Autres opérations non-imposables ».

2169

g Cas particulier des opérations liées aux sukuk d'investissement (outil de la finance islamique)

Cf. BOI-DJC-FIN.

III. PRESTATIONS RELEVANT DE L'EXERCICE DE PROFESSIONS MÉDICALES ET PARAMÉDICALES, D'ENSEIGNEMENT ET OPÉRATIONS ACCESSOIRES

(CGI, art. 261-4 ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20)

Sont exonérées :

2170

1. Les activités médicales, paramédicales et les frais d'hospitalisation (CGI, art. 261-4-1° ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10).

Il s'agit :

a) des soins dispensés aux personnes par les **seuls** praticiens qui exercent dans le cadre légal et réglementaire de la médecine tel qu'il est défini par le code de la santé publique, à savoir : soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales (médecins, chirurgiens, chirurgiens-dentistes, stomatologues), par les membres des professions paramédicales réglementées (infirmières, sages-femmes, masseurs-kinésithérapeutes, pédicures-podologues et autres auxiliaires médicaux), par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe, ou à compter du 30 décembre 2011 de chiropracteur, ainsi que par les psychologues, psychanalystes et psychothérapeutes titulaires d'un des diplômes requis, à la date de sa délivrance, par la réglementation pour être recruté comme psychologue dans la fonction publique hospitalière.

En revanche, lorsqu'ils ne sont pas titulaires du diplôme d'État de docteur en médecine, les acupuncteurs, les étiopathes, chiropracteurs, magnétiseurs, ainsi que les mages, guérisseurs, rebouteux, marabouts, voyants parapsychologues, etc... doivent soumettre à la TVA les honoraires qu'ils perçoivent de leurs clients. Toutefois, les diététiciens, lorsqu'ils satisfont aux conditions posées par les décrets n^{os} 88-403 et 88-404 du 20 avril 1988 protégeant l'usage professionnel du titre de diététicien, sont réputés exercer une profession paramédicale. Ils bénéficient donc, lorsqu'ils exercent leur activité à titre libéral, de l'exonération de la TVA.

Pour les soins dispensés jusqu'au 28 décembre 2007, les actes relevant de la pratique de l'ostéopathie qui étaient effectués dans le cadre de l'exercice de leur profession réglementée par les masseurs kinésithérapeutes bénéficiaient également de l'exonération de TVA prévue à l'article 261-4-1^o du CGI. Pour ceux effectués à compter du 29 décembre 2007, seuls les soins dispensés par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe, conformément aux dispositions du décret n^o 2007-435 du 25 mars 2007 modifié, et notamment ses articles 4, 9 et 16 sont exonérés de TVA.

Les actes de médecine et de chirurgie à visée esthétique non remboursés par la sécurité sociale ne peuvent bénéficier de l'exonération de TVA relative aux prestations de soins rendues aux personnes.

Enfin, pour les psychothérapeutes, non médecins, titulaires de diplômes étrangers, cf. BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10.

Les sommes, généralement qualifiées d'honoraires rétrocedés, perçues par les membres des professions médicales ou paramédicales lors de remplacements de confrères ne sont pas soumises à la TVA, quels que soient les motifs du remplacement, dès lors que celui-ci est **effectué à titre occasionnel**.

En revanche, lorsque deux ou plusieurs praticiens ont conclu un contrat de collaboration et exercent conjointement la même activité dans les mêmes locaux, les redevances versées au propriétaire du cabinet en rémunération de la mise à disposition de ses installations doivent être soumises à la TVA.

En ce qui concerne les règles de TVA applicables aux expertises médicales, cf. RES N^o 2011/4.

b) des travaux d'analyse et de biologie médicale ;

Les sommes réclamées à un client, par un laboratoire non habilité à effectuer certaines analyses qui confie le soin d'y procéder à un laboratoire spécialisé, sont exonérées s'il agit comme simple mandataire.

En application d'un arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes en date du 11 janvier 2001 (affaire C-76/99), l'indemnité forfaitaire perçue dans les conditions visées à l'article 6211-5 du code de la santé publique par les laboratoires ou les pharmaciens d'officine effectuant la transmission de prélèvements pour certains actes d'analyses spécialisés est désormais exonérée de TVA sur le fondement de l'article 261-4-1^o du CGI.

La ristourne obtenue par les laboratoires ayant conclu des contrats de collaboration conformément aux articles L. 6211-5 et L. 6211-6 du code de la santé publique est exonérée de TVA sur le même fondement.

c) des fournitures, réparations, adaptations ou améliorations de prothèses dentaires par les chirurgiens-dentistes ou par les prothésistes ;

Ainsi, à compter du 25 juillet 2006, les fournitures de prothèses dentaires ou d'éléments séparés de prothèse sont exonérées si elles sont effectuées dans les conditions suivantes :

- la prothèse ou l'élément séparé de prothèse, spécialement fabriqué pour l'usage exclusif d'un patient déterminé, est réalisé sur commande d'un praticien prescripteur (chirurgien-dentiste principalement) à partir d'une prise d'empreinte préalable qu'il a effectuée ou de spécifications techniques qu'il a établies mais il n'est pas exigé que le prothésiste fabricant soit en relation « directe » avec le praticien ;
- le prothésiste doit être en mesure de justifier que sa fabrication est réalisée à la suite d'une commande répondant aux conditions exposées au tiret précédent.

Sont également exonérées, qu'elles soient réalisées directement par le prothésiste ou en sous-traitance, les prestations de services consistant en la réparation, l'adaptation, l'amélioration ou le travail à façon portant sur des prothèses dentaires ou des éléments séparés de prothèse dès lors que ces prestations sont réalisées sur commande préalable et spécifications formulées par un praticien et dont le prothésiste peut justifier.

Les médecins propharmaciens doivent soumettre à la TVA les ventes de médicaments ou d'autres produits, réalisées au profit de tous bénéficiaires, y compris les ventes aux personnes auxquelles ils dispensent leurs soins.

L'article 261-4-1^o bis du CGI exonère de la TVA les frais d'hospitalisation et de traitement, y compris les frais de mise à disposition d'une chambre individuelle, dans les établissements de santé privés titulaires de l'autorisation mentionnée à l'article L. 6122-1 du code de la santé publique. Les suppléments pour chambre individuelle que peuvent réclamer les établissements de santé susvisés sont exonérés de TVA dans tous les cas. Les autres suppléments facturés aux malades, tels que frais de téléphone, locations de téléviseurs, etc., restent taxés. Dès lors qu'ils sont consécutifs à une prescription médicale, les actes qui se rapportent à l'hospitalisation et au

traitement des malades sont donc exonérés. Les autres opérations, ventes ou prestations, demeurent imposables. Cette exonération ne concerne que les établissements hospitaliers ;

En revanche, les redevances versées à des établissements de santé par les praticiens et auxiliaires médicaux qui y exercent leur activité à titre libéral, ne sont pas exonérées sur le fondement de l'article 261-4-1^o *bis* du CGI mais présentent le caractère d'une opération taxable sur le fondement de l'article 256 du même code (CE, arrêt n° 306091 du 31 décembre 2008).

d) des soins dispensés par les établissements privés d'hébergement pour personnes âgées mentionnés au 6^o du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles pris en charge par un forfait annuel global de soins en application de l'article L. 174-7 du code de la Sécurité sociale (CGI, art. 261-4-1^o *ter*). Il est précisé que les établissements d'hébergement pour personnes âgées gérés par une collectivité publique sont placés hors du champ d'application de la TVA (CGI, art. 256 B). Lorsqu'ils sont gérés par des organismes sans but lucratif, ils peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 261-7-1^o-*b* du CGI en faveur des œuvres sociales et philanthropiques s'ils remplissent les conditions fixées par ce texte.

2170-1 **2. Les livraisons, commissions, courtages et façons portant sur les organes, le sang et le lait humains** (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-30) : par sang humain, il faut entendre le sang total. Aucune exonération n'est susceptible de s'appliquer aux livraisons de produits sanguins dérivés du sang total effectuées par les établissements de transfusion sanguine. Les cessions de produits sanguins d'origine humaine mentionnés à l'article L. 1221-8 du code de la santé publique sont soumises au taux de 2,10 %.

Le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 261-4-2^o du CGI a été étendu à d'autres produits d'origine humaine (urines, sperme par exemple) lorsqu'ils sont utilisés à des fins médicales.

2170-2 **3. Les transports sanitaires** (CGI, art. 261-4-3^o ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-40).

Le transport de personnes malades, blessés ou parturientes effectué à l'aide de moyens de transports terrestres, aériens ou maritimes, spécialement aménagés à cet effet, effectué par des personnes visées à l'article L. 6312-2 du code de la santé publique, est une activité exonérée de la TVA, à l'exception, depuis le 1^{er} janvier 1995, des transports assurés à l'aide de véhicules sanitaires légers.

En conséquence, les entreprises de transports sanitaires ne peuvent pas récupérer la TVA se rapportant aux biens et services acquis pour les besoins de leur activité.

2170-3 **4. Les activités d'enseignement et opérations accessoires** (CGI, art. 261-4-4^o ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50).

Il s'agit des prestations de services et livraisons de fournitures effectuées dans le cadre :

- de l'enseignement primaire, secondaire, supérieur, universitaire, technique, professionnel (y compris les centres de formation d'apprentis), agricole (cf. n° 2069) ;
- de la formation professionnelle continue telle qu'elle est définie par les textes qui la régissent assurée soit par des personnes morales de droit public soit par des personnes de droit privé titulaires d'une attestation délivrée par l'autorité administrative compétente reconnaissant qu'elles remplissent les conditions fixées pour exercer leur activité dans le cadre de la formation professionnelle continue (cf. n° 2069). Tel peut être le cas, par exemple, des activités de formation réalisées par les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) ;
- des opérations de formation ou de recyclage professionnel effectuées par les organismes publics et les organismes privés reconnus, dans le cadre du Fonds national de l'emploi et dans le cadre du Fonds d'action sociale ;
- de l'enseignement à distance ;
- des cours ou leçons relevant de l'enseignement scolaire, supérieur, professionnel, artistique ou sportif dispensés, sans l'aide de salariés, par des personnes physiques qui sont rémunérées directement par leurs élèves même si ces personnes possèdent un local aménagé pour cette activité.

L'exonération ci-dessus ne s'applique cependant ni aux auto-écoles ni à certaines écoles d'arts d'agrément ou de langues, ni aux professeurs de bridge.

Depuis le 1^{er} septembre 1991, les professeurs de yoga ne bénéficient plus de l'exonération prévue à l'article 261-4-4^o-*b* du CGI en faveur des personnes physiques qui dispensent un enseignement sportif et qui sont rémunérées directement par leurs élèves.

En accord avec le ministère de l'Éducation nationale, une décision ministérielle du 17 juillet 1989 prévoit d'appliquer l'exonération de la TVA à tous les cours dispensés **isolément** par les établissements d'enseignement technique légalement ouverts conformément aux dispositions de l'article 68 du décret n° 56-931 du 14 septembre 1956.

2170-4 5. Cas particuliers :

- Conseillers conjugaux, voyants parapsychologues (cf. BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50).

IV. ORGANISMES D'UTILITÉ GÉNÉRALE OU CORPORATIVE**1. Organismes sans but lucratif (BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10).****2171****a. Principes** (cf. CGI, art. 261-7-1°) :

- Aux termes de l'article 261-7-1°-b du CGI, les opérations faites au bénéfice de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée, sont exonérées de la TVA lorsque les prix pratiqués ont été homologués par l'autorité publique ou que des opérations analogues ne sont pas couramment réalisées à des prix comparables par des entreprises commerciales en raison notamment du concours désintéressé des membres de ces organismes ou des contributions publiques ou privées dont ils bénéficient.

Les organismes mentionnés au 1^{er} alinéa du 1 *bis* de l'article 206 du CGI (cf. FE, n° 1510-4) dont la gestion est désintéressée, dont les activités non lucratives restent significativement prépondérantes et qui exercent des activités lucratives dont le montant des recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile précédente n'excède pas **60 000 €** sont exonérés de TVA au titre de leurs activités accessoires lucratives (CGI, art. 261-7-1°-b ; cf. FE, n°s 1510 et 1510-5). En conséquence, elles ne peuvent pratiquer aucune déduction de la TVA grevant les biens ou services acquis dans le cadre des opérations ainsi exonérées.

Les recettes d'exploitation retirées des activités non lucratives, les revenus provenant de la gestion du patrimoine soumis aux dispositions de l'article 219 *bis* de CGI, les recettes financières visées au troisième alinéa de l'article 206-1-*bis* du même code, les recettes provenant d'opérations immobilières visées au I de l'article 257 du CGI, les recettes exceptionnelles (cessions de matériels, subventions exceptionnelles, ...) et celles des six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année mentionnées au c. du 1° du 7 de l'article 261 du CGI ne bénéficient pas de l'exonération applicable aux opérations accessoires lucratives et ne sont pas prises en compte pour le calcul de la limite de **60 000 €** mentionnée ci-dessus.

Lorsque le montant des recettes lucratives encaissées dépassent cette limite en cours d'année, l'organisme ne peut plus bénéficier de l'exonération à compter du premier jour du mois suivant celui du dépassement (CGI, art. 261-7-1°-b).

Le caractère non lucratif et d'utilité sociale de l'organisme résulte du fait qu'il n'exerce aucune activité susceptible de concurrencer le secteur commercial ou qu'il l'exerce dans des conditions différentes :

- il couvre des besoins non pris en compte par le marché de manière satisfaisante ;
- il intervient principalement au profit de personnes en situation économique ou sociale difficile ;
- il pratique des prix nettement inférieurs aux prix pratiqués par les entreprises pour des prestations comparables ;
- il n'a pas recours à des méthodes commerciales comme la publicité.

Ces critères sont présentés par ordre décroissant de leur importance.

Par ailleurs, l'association qui entretient des relations privilégiées avec les organismes du secteur lucratif qui en retirent un avantage concurrentiel est, dans tous les cas, imposable à la TVA.

Le caractère désintéressé de la gestion résulte de la réunion des conditions ci-après (CGI, art. 261-7-1°d ; ann. II, art. 242 C) :

- l'organisme doit être géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation ;

Il est toutefois admis que le caractère désintéressé de la gestion de l'association ne soit pas remis en cause si la rémunération brute mensuelle totale versée aux dirigeants de droit ou de fait n'excède pas les trois quarts du SMIC. Lorsque l'organisme décide que l'exercice des fonctions dévolues à ses dirigeants justifie le versement d'une rémunération, le caractère désintéressé de sa gestion n'est pas remis en cause si ses statuts et ses modalités de fonctionnement assurent sa transparence financière, l'élection régulière et périodique de ses dirigeants, le contrôle effectif de sa gestion par ses membres et l'adéquation de la rémunération aux sujétions effectivement imposées aux dirigeants concernés. En ce qui concerne les conditions et modalités d'application de cette disposition, cf. FE, n° 1510-5, l'article 242 C de l'annexe II au CGI.

- l'organisme ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfice, sous quelque forme que ce soit ;
- les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne doivent pas pouvoir être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports.

Les services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres¹ par les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif, et dont la gestion est désintéressée, sont exonérés de la TVA (CGI, art. 261-7-1^o-a).

Il en est de même des ventes consenties à leurs membres par ces organismes, dans la limite de 10 % de leurs recettes totales.

Toutefois, demeurent soumises à la TVA, sous réserve des dispositions ci-dessous relatives aux six manifestations de bienfaisance ou de soutien annuelles, les opérations d'hébergement et de restauration ainsi que l'exploitation des bars et buvettes.

Ces dispositions sont également applicables aux unions d'associations qui répondent aux conditions ci-dessus, dans leurs rapports avec les membres des associations faisant partie de ces unions.

La totalité des recettes de six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année à leur profit exclusif par les organismes sans but lucratif, les organismes permanents à caractère social des collectivités locales et des entreprises ainsi que leurs sections locales ou spécialisées sont exonérées sous certaines conditions de la TVA (CGI, art. 261-7-1^o-c).

Les mêmes organismes sont exonérés d'impôt sur les sociétés pour les opérations à raison desquelles ils sont dispensés du paiement de la TVA (cf. FE, n^o 1510-8).

Chaque journée au cours de laquelle est organisé un ou plusieurs spectacles tauromachiques, par les organisateurs de spectacles de corridas bénéficiant de l'exonération de TVA prévue à l'article 261-7-1^o-c du CGI, doit être comptée pour une manifestation de bienfaisance ou de soutien.

b. Obligations (CGI, ann. II, art. 242 *octies*).

Lorsqu'ils réalisent des opérations imposables, les organismes sans but lucratif sont soumis, en principe, aux obligations normales des redevables de la TVA, sous réserve des dispositions évoquées ci-après (cf. n^o 2651-6).

Ces organismes sont placés sous le régime du chiffre d'affaires réel.

Aux termes de l'article 242 *octies* de l'annexe II au CGI, les associations organisant une manifestation de bienfaisance ou de soutien pour laquelle elles entendaient bénéficier de l'exonération prévue au c du 1^o du 7 de l'article 261 du CGI, devaient :

- demander l'exonération au moins vingt-quatre heures avant le début de la manifestation au service des impôts dont elles relèvent ;
- justifier, auprès du même service des impôts, au moyen d'un relevé détaillé comportant notamment les nom et adresse des fournisseurs des biens et services, les résultats de la manifestation dans les trente jours de l'événement.

Les formalités propres aux manifestations de bienfaisance ou de soutien exonérées obéissent aux règles suivantes :

- les associations sont dispensées dans tous les cas du dépôt de la demande d'exonération des six manifestations de bienfaisance ou de soutien. Les associations qui organisent des manifestations entrant dans le champ d'application de l'impôt sur les spectacles ou qui ouvrent des débits de boissons permanents ou temporaires restent toutefois tenues de solliciter les autorisations et de remplir les obligations prévues en matière de contributions indirectes ;

- par ailleurs, il n'y a plus lieu de produire systématiquement le relevé détaillé visé ci-dessus ; en revanche, les associations doivent continuer à déterminer les résultats de chacune des six manifestations exonérées de TVA afin d'être en mesure, à la demande du service des impôts, de justifier les recettes et les dépenses afférentes à chaque manifestation.

Les organismes bénéficiant de l'exonération prévue à l'article 261-7-1^o-b du CGI doivent, en cas de dépassement du seuil prévu à ce même article (cf. n^o 2171), en informer le service des impôts au cours du mois suivant celui du dépassement.

c. Déduction (CGI, ann. II, art. 209-I-4^o) [cf. n^{os} 2400 et suiv.].

d. Cas particuliers (BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-20)

- associations de permanence de soins et urgences médicales ;
- organismes ayant pour objet d'aider des personnes en grande difficulté en commercialisant leur production ; centres d'aide par le travail ;
- associations effectuant le contrôle technique des véhicules de leurs adhérents ou de tiers ;
- centres de soins vétérinaires exploités par des associations reconnues d'utilité publique ;
- associations intermédiaires ;

1. Les services doivent être rendus à de véritables membres, c'est-à-dire qui ont adhéré à l'association et qui ont souscrit une adhésion présentant réellement un caractère de permanence.

- droits de table versés aux clubs de bridge par les joueurs ;
- clubs de golf constitués sous forme associative ;
- services de remplacement des chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole et des membres non salariés de leur famille
- les redevances versées aux établissements de santé privés à but non lucratif par les médecins ou les auxiliaires médicaux sont dans tous les cas soumises à la TVA dans les conditions de droit commun ;
- associations CAL-PACT et ADASEA ;
- radios associatives éligibles au fonds de soutien à l'expression radiophonique.

2173 2. Groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés (CGI, art. 261-7-3°).

Les opérations de vente portant sur les articles fabriqués par des groupements agréés dans les conditions prévues par la loi n° 72-616 du 5 juillet 1972, ainsi que les réparations effectuées par ces groupements sont exonérées de la TVA.

Les groupements exonérés sont essentiellement les organismes, associations ou institutions de handicapés, d'aveugles et pour aveugles, reconnus ou déclarés d'utilité publique et les coopératives d'aveugles et pour aveugles, ou de travailleurs handicapés, agréées par arrêté conjoint du ministre de la Santé et du ministre du Travail.

L'exonération s'applique aux livraisons de produits fabriqués par les groupements d'aveugles et aux travaux de réparation.

Les reventes en l'état sont imposables dans les conditions de droit commun.

Ces groupements peuvent par ailleurs opter pour leur imposition à la TVA (cf. n° 2243).

2173-1 3. Etablissements d'accueil des enfants de moins de trois ans (CGI, art. 261-4-8° bis).

A compter du **1^{er} avril 2007**, sont exonérés de la TVA, les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre de la garde d'enfants par les établissements visés aux deux premiers alinéas de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique et assurant l'accueil des enfants de moins de trois ans.

Sont concrètement concernés, quelle que soit la personne qui les gère (collectivité publique, association, entreprise), les établissements et services, couramment dénommés « crèches », qui assurent l'accueil régulier d'enfants de moins de trois ans. L'exonération n'est pas remise en cause si les « crèches » reçoivent occasionnellement des enfants de moins de six ans. En revanche, l'exonération ne s'étend pas aux structures dénommées « jardins d'enfants » qui assurent l'accueil exclusif des enfants de plus de deux ans.

2174 4. Organismes qui poursuivent des objectifs de nature religieuse, politique, patriotique, civique ou syndicale et dont les activités se rattachent directement à la défense collective des intérêts matériels et moraux de leurs membres (CGI, art. 261-4-9°).

Les services rendus à leurs membres par les associations philosophiques, religieuses, politiques, patriotiques, civiques ou syndicales ainsi que les livraisons de biens qui se rattachent à ces prestations sont exonérés de la TVA.

L'application de l'exonération est subordonnée notamment au respect des conditions suivantes :

- l'organisme doit être légalement constitué et agir sans but lucratif ;
- l'organisme doit poursuivre un objectif de nature philosophique, religieuse, politique, patriotique, civique ou syndicale ;
- sa gestion doit être désintéressée ;
- les opérations réalisées doivent :
 - consister en des prestations de services ou des livraisons de biens étroitement liées à ces prestations, fournies aux adhérents de l'organisme ;
 - être exclusivement rémunérées par la perception d'une cotisation statutaire ;
 - se rattacher directement à la défense collective des intérêts moraux ou matériels des membres.

À cet égard, la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE, arrêt du 12/11/1998, C-149/97 Institute of motors industry) a précisé qu'un organisme qui se borne à promouvoir les intérêts de ses membres (en l'espèce assurer le perfectionnement des personnes travaillant dans la vente au détail d'automobiles) sans que cet objectif se réalise par la défense et la représentation d'intérêts collectifs vis-à-vis des centres de décision qui les concernent ne peut être regardé comme poursuivant des objectifs de nature syndicale au sens de l'article 13 A § 1, I de la sixième directive TVA¹.

De même, il résulte de la jurisprudence administrative que l'exonération de l'article 261-4-9° du CGI est applicable lorsque les interventions de l'organisme sont liées à la reconnaissance d'une profession ou à sa réglementation mais

1. La 6^{ème} directive a été remplacée par la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006.

pas lorsque le groupement intervient dans l'organisation économique de cette profession (publicité collective, négociation de tarifs, fourniture d'éléments de nature à améliorer les performances...).

2174-1 **5. Lieux de vie et d'accueil** (CGI, art. 261-7-1° quater issu de l'article 69 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Sont exonérés de la TVA, pour les opérations pour lesquelles le fait générateur de la taxe intervient à compter du 1^{er} janvier 2013, les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans les lieux de vie et d'accueil mentionnés au III de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles, conformément à leur objet.

V. TRAVAUX RELATIFS AUX MONUMENTS COMMÉMORATIFS DES COMBATTANTS, HÉROS, VICTIMES OU MORTS DE GUERRES

2175 L'article 261-4-10° du CGI exonère de la TVA, les travaux de construction, d'aménagement, de réparation et d'entretien des monuments, cimetières ou sépultures commémoratifs des combattants, héros, victimes ou morts des guerres, dans la mesure où ils sont effectués pour les collectivités publiques et les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif.

En revanche, l'exonération ne s'applique pas aux travaux portant sur des ouvrages (monuments, plaques...) destinés à commémorer des actes de courage et de dévouement accomplis en temps de paix, ou érigés en souvenir des victimes d'accidents ou de sinistres.

VI. REMBOURSEMENTS DE FRAIS EFFECTUÉS PAR LES MEMBRES DE GROUPEMENTS AYANT POUR OBJET DE LEUR PERMETTRE L'UTILISATION COMMUNE DES MOYENS NÉCESSAIRES À L'EXERCICE DE LEUR PROFESSION

(RES N° 2006/43, N° 2007/11)

2176 L'article 261-B du CGI permet d'exonérer les **prestations de services**, à l'exclusion donc des livraisons de biens, rendues à leurs membres par certains groupements.

Les groupements susceptibles de bénéficier de cette exonération sont, notamment les GIE, les sociétés de participation, les groupements de fait constitués entre entreprises, les sociétés de moyens.

Pour que les remboursements de frais soient exonérés de la TVA, il faut :

1° Que les membres du groupement soient exonérés ou placés hors du champ d'application de la TVA¹ ;

2° Que les services rendus par le groupement aux membres susvisés concourent directement et exclusivement¹ à la réalisation d'opérations exonérées ou exclues du champ d'application ;

3° Que les sommes réclamées aux adhérents correspondent exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes effectivement payées au cours de la période considérée. L'exonération n'était donc pas accordée lorsque le groupement percevait des remboursements présentant un caractère forfaitaire ou excédant les dépenses réglées. Mais une décision ministérielle du 4 août 1983 a étendu la notion de dépenses communes aux amortissements régulièrement comptabilisés de l'année, aux frais à payer et, le cas échéant, à la provision pour congés payés. La répartition des frais entre les membres du groupement doit être opérée au moins une fois par an.

Les services rendus à des personnes étrangères au groupement sont soumis à la TVA dans les conditions de droit commun. Si au titre d'une prestation déterminée les recettes provenant des non-adhérents atteignent ou dépassent 50 % de celles perçues au total, le groupement doit soumettre à la TVA l'ensemble des sommes afférentes à cette prestation, y compris celles facturées à ses adhérents (cette règle s'apprécie par année civile).

Une décision ministérielle du 23 novembre 1981 a étendu l'exonération à certaines opérations de mise à la disposition de personnel ou de biens mobiliers ou immobiliers, facturées à prix coûtant et effectuées soit pour les besoins de l'activité non soumise à la taxe des personnes morales de droit public ou des organismes sans but lucratif, soit en vertu d'une obligation légale ou réglementaire.

La prestation de mise à disposition de personnel prévue à l'article L. 443-15 du code de la construction et de l'habitation bénéficie de l'exonération de TVA prévue par l'article 261 B du CGI lorsque les conditions prévues par cet article sont remplies.

1. Toutefois, le fait que les membres du groupement soient redevables de la TVA pour certaines de leurs opérations, à titre obligatoire ou sur option, n'exclut pas, a priori, le groupement du bénéfice de l'exonération. Le bénéfice de l'exonération demeure si, pour chacun des membres du groupement, le pourcentage de recettes donnant lieu au paiement de la TVA par rapport aux recettes totales est inférieur à 20 %.

VII. EXONÉRATION DE L'AGRICULTURE ET DE LA PÊCHE

(CGI, art. 261-2)

2177

Sont exonérés de la TVA :

1. En ce qui concerne l'agriculture (cf. n° 2747) ; les services rendus dans le cadre de l'entraide agricole.

2. Pour ce qui a trait à la pêche (cf. CGI, art. 261-2-4°) :

Les opérations effectuées par les pêcheurs et les amateurs à la pêche (à l'exception des pêcheurs en eau douce) et se rapportant à la vente des produits de leur pêche : poissons, crustacés, coquillages frais ou conservés à l'état frais par un procédé frigorifique.

Cette liste est limitative. La TVA est normalement due pour la vente des produits de la pêche qui ne sont pas énumérés ci-dessus.

Pour ce qui touche à l'exonération à l'importation des produits de la pêche maritime française et étrangère, cf. n° 2191, § 5.

VIII. EXONÉRATION DES LOCATIONS DE LOGEMENTS MEUBLÉS OU GARNIS À USAGE D'HABITATION

(CGI, art. 261-D)

2178

L'article 261-D-4° du CGI exonère de la TVA les locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation¹.

Ce principe d'exonération, sans possibilité d'option, s'applique aux locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières effectuées à compter du 1^{er} janvier 1991.

Toutefois l'exonération ne s'applique pas dans certains cas ; cf. n° 2066.

1. Locaux concernés : il s'agit des locaux qui sont destinés à l'habitation et qui comportent les éléments mobiliers ayant pour effet de leur conférer un minimum d'habitabilité.

Remarque : la location à l'heure, à la journée, à la semaine ou au mois de roulottes, camping-cars, péniches, bateaux etc. s'analyse comme une location de biens meubles corporels obligatoirement imposable à la TVA au taux de 19,6 %.

2. Prestations annexes : la fourniture de prestations annexes telles que le petit déjeuner, le nettoyage quotidien des locaux, le blanchissage du linge personnel, etc. n'empêche pas l'exonération de la fourniture de logement proprement dite. Ces prestations annexes demeurent imposables en toute hypothèse et au taux qui leur est propre (taux normal de manière générale) **dès lors qu'elles ne sont pas habituellement incluses** dans le prix de location d'un logement meublé, sous réserve de l'application de la franchise de TVA prévue à l'article 293 B du CGI.

En revanche, la fourniture de linge, l'accueil au début du séjour et le nettoyage des locaux à la fin du séjour, **inclus dans le prix de la location du logement meublé** suivent le régime de la location meublée (exonération ou imposition, selon le cas- cf. n° 2066).

Lorsque les prestations suivantes (petit déjeuner, nettoyage quotidien des locaux, fourniture du linge de maison, réception de la clientèle) sont fournies dans les conditions fixées au *b* de l'article 261 D-4°, l'opération est considérée dans son ensemble comme relevant d'une activité parahôtelière et devient imposable.

3. Locations de parkings : les locations d'emplacements pour le stationnement des véhicules étroitement liées à des locations de logements meublés ou garnis exonérées sont elles-mêmes exonérées dans les conditions prévues dans ce domaine (cf. n°s 2067).

La mise en œuvre de ces principes conduit notamment à exonérer :

- les particuliers qui louent en meublé, de manière occasionnelle ou permanente, une résidence secondaire, un logement touristique ou une partie de leur résidence principale ;
- les collectivités locales et les agriculteurs qui donnent en location des gîtes ruraux ou communaux ;
- les entreprises qui mettent à la disposition de leur personnel un logement meublé moyennant une rémunération ; le fait que le personnel soit affecté ou non à la surveillance, à la sécurité ou au gardiennage des locaux est sans incidence.

¹ En ce qui concerne la fourniture de logement dans les terrains de camping classés, cf. n° 2346.

IX. EXONÉRATIONS DIVERSES

2179

1. Livraisons de timbres (CGI, art. 261-C-3°).

Les livraisons, **à leur valeur officielle**, de timbres fiscaux et de timbres-poste ayant cours en valeur d'affranchissement sont exonérées de la TVA.

En revanche, les ventes de timbres de collection, qu'ils soient neufs ou qu'ils soient d'occasion, effectuées par les professionnels qui les achètent ou les importent en vue de les revendre sont soumises à la TVA comme l'ensemble des objets de collection (cf. ci-après n° 2816-2).

2. Location de terrains non aménagés, de locaux nus et concessions de droits s'y rattachant dans la mesure où elles relèvent de la gestion d'un patrimoine foncier.

De telles opérations sont exonérées de la TVA dans la mesure où elles ne concernent pas des emplacements destinés au stationnement des véhicules (cf. n° 2067).

Toutefois, l'article 261-D-2° exclut du bénéfice de l'exonération les locations d'immeubles nus dans les trois circonstances suivantes :

- les locations constituent pour le bailleur, le moyen de poursuivre, sous une autre forme, l'exploitation d'un actif commercial ;
- les locations représentent pour le loueur un moyen d'accroître ses débouchés ;
- le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire.

3. Les locations de terres et bâtiments à usage agricole ainsi que les concessions de droits s'y rattachant dans la mesure où elles relèvent de la gestion d'un patrimoine foncier sont exonérées de la TVA.

3 bis. Les locations d'immeubles résultant d'un bail conférant un droit réel (disposition applicable à compter du 11 mars 2010 ; CGI, art. 261 D-1° bis).

4. Jeux de hasard.

Sont exonérés de la TVA (CGI, art. 261-E) :

- les recettes perçues par un casino, un cercle ou une maison de jeux en contrepartie de l'organisation de jeux de hasard ou d'argent (exemple : les recettes tirées de l'exploitation de « machines à sous ») y compris celles qui ne sont pas retenues dans l'assiette du prélèvement progressif ou de l'impôt sur les spectacles, jeux et divertissements (les droits d'entrée, les droits de carte ou de table, les cotisations des membres...) ;
- le produit de l'exploitation de la loterie nationale, du loto national, des paris mutuels hippiques, des paris sur des compétitions sportives et des jeux de cercle en ligne, à l'exception des rémunérations perçues par les organisateurs et les intermédiaires qui participent à l'organisation de ces jeux et paris, pour une période de deux ans à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne.

5. Opérations immobilières, (CGI, art. 261-5) [cf. FI n°s 3000 et suiv.].

6. Opérations d'assurance et de réassurance et les activités d'entremise s'y rattachant (RES N° 2010/02).

Selon l'article 261-C-2° du CGI sont exonérées de la TVA, les opérations d'assurance, de réassurance ainsi que les prestations de services afférentes à ces opérations effectuées par les courtiers et intermédiaires d'assurances.

Les agents généraux d'assurances bénéficient de l'exonération quelles que soient la forme juridique ou les modalités d'exercice de leur activité.

Toutes les opérations effectuées par les courtiers d'assurances agissant en tant que tels dans le cadre de leur activité réglementée sont exonérées en application de l'article 261 C-2°.

L'exonération prévue à cet article bénéficie également aux associations qui gèrent les sinistres couverts par un contrat d'assurance de groupe, souscrit par elles dans les conditions fixées par les articles L 140-1 du livre I^{er} et R* 512-4 du livre V du code des assurances, et aux établissements de crédit qui interviennent pour le placement de ces contrats dans les conditions définies par le code des assurances.

En outre, l'interprétation antérieure selon laquelle la gestion de polices complémentaires ou la gestion de portefeuille (ou d'une branche de portefeuille) d'une autre société ou compagnie d'assurance devaient être soumises à la TVA est rapportée à compter du 6 juillet 1989. Cette disposition ne peut cependant pas être étendue aux entreprises régies par le code de la mutualité.

Les opérations accomplies par les sociétés ou compagnies d'assurance qui n'agissent pas en tant que telles et les opérations qui ne constituent pas des prestations de services afférentes à des opérations d'assurance demeurent soumises à la TVA.

7. Diverses opérations énumérées par les articles 295 et 295 A du CGI et concernant les départements de la Guadeloupe, de la Martinique ou de la Réunion (PF n° 2806).

8. Profits de change.

La facturation en devises étrangères (cf. n° 2290) amène les entreprises à constater des gains ou des pertes de change. Les gains éventuellement constatés à la suite de transactions facturées en devises (en tant que vendeur ou acheteur) ne sont pas imposables à la TVA (CGI, art. 261-C-1°).

9. Les prestations de services réalisées par les mandataires judiciaires à la protection des majeurs au sens de l'article L. 471-2 du code de l'action sociale et des familles (CGI, art. 261-4-8° ter).

Sont visés par cette exonération les mandataires judiciaires à la protection des majeurs (MJPM) inscrits sur la liste préfectorale prévue à l'article L.471-2 du code de l'action sociale et des familles.

X. RÉGIMES PARTICULIERS

2180

1. Cantines. Par décision du 27 mars 2000, le Conseil d'État a déclaré illégales les deux décisions ministérielles du 23 mars 1942 et du 19 mars 1943 sur lesquelles était fondée l'exonération de TVA applicable aux repas servis dans les cantines d'entreprises, administratives, scolaires et universitaires.

Les recettes provenant de la fourniture des repas dans **les cantines d'entreprises et administratives** sont donc soumises de plein droit à la TVA. Ces recettes peuvent bénéficier du taux réduit de 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) en application de l'article 279 *a bis* du CGI, dans les conditions fixées par l'article 85 *bis* de l'annexe III à ce code. Toutefois, le non-respect de ces conditions, en ce qui concerne les cantines d'entreprises et administratives, ne remet pas en cause le bénéfice du taux réduit de TVA. Il est par ailleurs précisé que les recettes se rapportant aux repas servis à des tiers, qui peuvent le cas échéant comporter un droit d'admission, ainsi que les réceptions, privées ou professionnelles, qui pourraient être organisées par le gestionnaire de la cantine ou son prestataire extérieur, relèvent du taux réduit de TVA.

Les cantines scolaires et universitaires sont en revanche exonérées de TVA, sur le fondement de l'article 261-4-4°-a du CGI qui vise les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre de l'enseignement.

De même, les repas servis aux patients dans les établissements de santé ne sont pas soumis à la taxe dès lors qu'il s'agit d'opérations étroitement liées aux opérations de soins (articles 256 B et 261-4-1° *bis* du CGI).

Fourniture de repas par des prestataires extérieurs aux cantines scolaires et universitaires, aux établissements hospitaliers, sociaux ou médico-sociaux

Le taux réduit de la TVA s'applique sous certaines conditions à la fourniture de repas par un prestataire extérieur aux cantines des établissements scolaires, des établissements de l'enseignement supérieur, des établissements d'enseignement technique ou professionnel, ou des établissements hospitaliers, sociaux ou médico-sociaux.

Pour les opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du **1^{er} janvier 2012**, la TVA est maintenue au taux de **5,5 %** en ce qui concerne la fourniture de repas par des prestataires dans les établissements publics ou privés d'enseignement du premier et du second degré (CGI, art. 278-0 bis).

2. Visites de châteaux (RES N° 2005/55). Les sommes encaissées à titre de droits d'entrée par les propriétaires de châteaux classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire sont exonérées de la TVA (décision ministérielle du 11 juillet 1950).

Cette tolérance a été étendue à tous les châteaux présentant un caractère historique ou artistique, sous réserve que l'aménagement de ces châteaux n'ait pas été effectué dans un but commercial et demeure dans les limites d'une simple mise en valeur artistique du domaine.

L'exonération a été étendue aux ventes de cartes postales, photographies, brochures évoquant le château, etc., réalisées par les propriétaires.

Les personnes concernées par le bénéfice de cette exonération peuvent y renoncer et soumettre leurs opérations à la TVA. La renonciation doit préciser sur quel monument elle porte. Lorsqu'un propriétaire possède plusieurs monuments historiques, le bénéfice de l'exonération

prévue par la décision ministérielle du 11 juillet 1950 reste acquis pour les immeubles classés que le redevable n'a pas inclus dans sa demande de renonciation.

3. Sociétés ayant pour objet de transférer gratuitement à leurs membres la jouissance d'un bien meuble ou immeuble (CGI, art. 261-A).

Les personnes morales qui ont pour objet de transférer gratuitement à leurs membres la jouissance d'un bien meuble ou immeuble bénéficient, pour les services indispensables à l'utilisation du bien et fournis par la personne morale à ses membres moyennant, indépendamment des apports, le strict remboursement de la part qui leur incombe dans les dépenses communes, d'une exonération de la TVA.

Toutefois, l'exonération n'est pas applicable aux personnes morales qui réalisent avec des tiers des opérations productives de recettes, à moins qu'il ne s'agisse d'opérations accessoires n'excédant pas 10 % de leurs recettes totales ou résultant d'une obligation imposée par la puissance publique.

4. Redevances versées par EDF aux syndicats d'électrification rurale. Les redevances versées par Électricité de France aux syndicats d'électrification rurale sont de deux sortes. Le régime applicable, en matière de TVA, à chacun de ces deux types de redevances est déterminé compte tenu de leur nature respective :

- S'il s'agit des redevances pour occupation du domaine public versées par Électricité de France en exécution du règlement d'administration publique du 27 janvier 1956, les recettes perçues à ce titre par les syndicats d'électrification rurale présentent un caractère domanial et n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.
- S'il s'agit de redevances (ou de reversements de majorations de tarifs) ayant pour objet de rémunérer les syndicats d'électrification rurale à raison de la quote-part des investissements qu'ils ont financés, les recettes correspondantes ont un caractère commercial et devraient, à ce titre, être soumises à la TVA.

Il a été admis, toutefois, que les syndicats d'électrification rurale soient dispensés d'acquitter la TVA sur le montant des sommes en cause. Ils conservent néanmoins la possibilité de transmettre à EDF, dans les conditions prévues par l'article 210 de l'annexe II au CGI, le droit à récupération de la TVA qui a grevé les travaux d'infrastructure dont ils ont supporté la dépense.

5. Participations financières réclamées à leurs usagers par les ports autonomes au titre des frais d'équipement.

6. Remise d'objets de faible valeur par des entreprises de vente à domicile à des hôtesses qui organisent des réunions à leur demande (BOI-TVA-DED-30-30-50).

B. EXONÉRATIONS DES ÉCHANGES INTRACOMMUNAUTAIRES

(BOI-TVA-CHAMP-30-20)

I. LIVRAISONS INTRACOMMUNAUTAIRES EXONÉRÉES

(CGI, art. 262 *ter-I* ; CE, arrêts n° 273619 et 273620 du 27 juillet 2005 « Sté Fauba France », arrêt n° 295689 du 1^{er} juillet 2009 « SARL Palanchon » ; CJCE, arrêt du 27 septembre 2007, aff. 409/04 « Teleos plc » ; BOI-TVA-CHAMP-30-20-10)

2181

L'exonération prévue par l'article 262 *ter-I* concerne :

- les livraisons de biens expédiés ou transportés, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, dans un autre État membre de l'Union européenne, à destination d'un autre assujéti ou d'une personne morale non assujétie agissant en tant que tels ;
- les transferts assimilés à des livraisons par l'article 256-III du CGI.

En ce qui concerne :

- les livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs, se reporter aux n^{os} 2885 et suiv. ;
- les livraisons intracommunautaires à destination des missions diplomatiques, des organismes internationaux et des forces armées.

1. Livraisons.

2182

L'exonération est accordée si les conditions suivantes sont réunies.

a. La livraison est effectuée à titre onéreux.

b. Le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel.

Les dispositions de l'article 262 *ter*-I du CGI ne s'appliquent pas aux livraisons réalisées par un assujetti bénéficiant de la franchise en base instituée par l'article 293 B du CGI ; ces livraisons sont déjà exonérées par ledit article. Il est rappelé que l'assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, est réputé avoir personnellement acquis et livré le bien en application de l'article 256-V du CGI. Dans cette hypothèse, l'intermédiaire peut agir pour le compte du vendeur ou de l'acquéreur.

c. Le bien est expédié ou transporté hors de France par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à destination d'un autre État membre.

L'existence du transport ou de l'expédition est justifiée par tout moyen de preuve. Ces moyens de preuve peuvent être directs : documents de transports, bons de livraisons ou d'enlèvement ou indirects : doubles des factures revêtues du cachet de l'entreprise destinataire, avis de règlement des établissements bancaires étrangers, etc.

Dans le cas particulier où l'acquéreur effectue par ses propres moyens l'expédition ou le transport des biens, deux hypothèses doivent être envisagées :

- si l'opération s'inscrit dans le cadre de relations commerciales régulières avec l'acquéreur, le vendeur doit veiller à recueillir auprès de l'acquéreur, pour chaque livraison, les pièces justificatives lui permettant d'établir la réalité de l'expédition ou du transport ;

- si l'opération est conclue avec un client occasionnel, il appartient au vendeur de prendre auprès de l'acquéreur toutes les garanties afin de pouvoir prouver la réalité de l'expédition ou du transport.

À défaut de justifications suffisantes, la livraison doit être soumise à la TVA.

d. L'acquéreur est un assujetti ou une personne morale non assujettie, qui ne bénéficie pas dans son État membre du régime dérogatoire l'autorisant à ne pas soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires (PBRD).

En pratique, le vendeur peut considérer que ces conditions sont satisfaites, dès lors que l'acquéreur lui fournit son numéro d'identification à la TVA dans un autre État membre.

Le vendeur doit s'assurer de l'existence et de la validité du n° d'identification qui lui est communiqué par l'acquéreur et le faire figurer sur ses factures afférentes à des livraisons intracommunautaires.

Il est précisé que les personnes qui bénéficient du régime dérogatoire mentionné ci-dessus (personnes morales non assujetties, assujettis réalisant exclusivement des livraisons de biens ou des prestations de services ne leur ouvrant aucun droit à déduction, exploitants agricoles placés sous le régime du remboursement forfaitaire) ne sont pas identifiées à la TVA dans leur État membre.

e. Cas particulier : produits soumis à accises.

Les livraisons d'alcools, de boissons alcooliques, d'huiles minérales et de tabacs manufacturés à une PBRD dans un autre État membre sont toujours exonérées en vertu de l'article 262 *ter*-I du CGI.

f. Remarque : livraisons intracommunautaires réalisées par l'entremise d'un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui.

Lorsqu'un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui s'entremet dans une livraison intracommunautaire de biens exonérée, cette livraison est réalisée par le fournisseur du bien. Il appartient à l'assujetti qui réalise la livraison intracommunautaire de justifier que les conditions posées par l'article 262 *ter* I du CGI sont réunies et de remplir les obligations afférentes à la réalisation de cette opération. Il dispose également, dans les conditions de droit commun, de la procédure de remboursement de crédit de TVA exposée à l'article 242-0 F de l'annexe II au CGI.

g. Remise en cause de l'exonération de la livraison intracommunautaire (CGI, art. 262 *ter*-I-1°).

A compter du **1^{er} janvier 2007**, l'exonération ne s'applique pas lorsqu'il est démontré que le fournisseur savait ou ne pouvait ignorer que le destinataire présumé de l'expédition ou du transport n'avait pas d'activité réelle.

2. Transferts assimilés à des livraisons.

L'exonération s'applique lorsque les conditions suivantes sont réunies.

a. Le transfert est réalisé par un assujéti à la TVA en France agissant en tant que tel.

L'opération porte sur un bien de son entreprise et est réalisée pour les besoins de l'entreprise. Sont principalement concernés les mouvements de stocks et de biens d'investissement.

b. Le bien est expédié ou transporté par l'assujéti ou pour son compte hors de France sur le territoire d'un autre État membre.

L'assujéti doit donc :

- justifier de l'existence de l'expédition ou du transport par tout moyen de preuve, notamment document de transport reconnu valable par le service des impôts ;
- disposer d'un numéro d'identification à la TVA dans l'État membre d'arrivée des biens.

II. ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES DE BIENS EXONÉRÉES

(CGI, art. 262 *ter*-II BOI-TVA-CHAMP-30-20-20)

2184

L'article 262 *ter*-II du CGI exonère les acquisitions intracommunautaires :

- de biens dont la livraison en France serait exonérée ;
- de biens dont l'importation serait exonérée en application de l'article 291-II du CGI (cf. n° 2191) ;
- pour lesquelles l'acquéreur, non établi en France et qui n'y réalise pas des livraisons de biens ou des prestations de services, bénéficierait du droit à remboursement total, en application du V de l'article 271 du CGI, de la TVA qui serait due au titre de l'acquisition.

Cette exonération concerne non seulement les acquisitions intracommunautaires définies au 1° de l'article 256 *bis*- I du CGI, mais également le cas échéant l'affectation ou la réception d'un bien assimilées à une acquisition intracommunautaire par l'article 256 *bis*- II du CGI.

1. Acquisitions intracommunautaires de biens dont la livraison serait exonérée en France.**a. Acquisitions intracommunautaires de biens dont la livraison serait exonérée à l'intérieur.**

2185

La mise en œuvre de cette disposition suppose que l'acquéreur soit en mesure d'établir qu'il aurait pu prétendre à l'exonération si la même transaction s'était effectuée sur le marché intérieur.

Il s'agit notamment des biens ci-après :

- prothèses dentaires fournies par les prothésistes (CGI, art. 261-4-1°) ;
- organes, sang et lait humains (CGI, art. 261-4-2°) ;
- timbres (CGI, art. 261 C-3°).

b. Acquisitions intracommunautaires de biens dont la livraison en France serait assimilée aux échanges internationaux.

2186

Il s'agit des biens ci-après :

- navires de commerce maritime affectés à la navigation en haute mer, bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle en haute mer, bateaux affectés à la pêche professionnelle ; bateaux de sauvetage et d'assistance en mer (CGI, art. 262-II-2°) ;
- objets destinés à être incorporés sur les bateaux mentionnés ci-dessus ou utilisés pour leur exploitation en mer, ainsi que les engins et filets pour la pêche maritime (CGI, art. 262-II-3°) ;
- aéronefs utilisés par des compagnies de navigation aérienne dont les services à destination ou en provenance de l'étranger ou des territoires et départements d'outre-mer, à l'exclusion de la France métropolitaine, représentent au moins 80 % des services qu'elles exploitent (CGI, art. 262-II-4°).
- objets destinés à être incorporés dans ces aéronefs ou utilisés pour leur exploitation en vol (CGI, art. 262-II-5°) ;
- biens destinés à l'avitaillement des bateaux et aéronefs mentionnés ci-dessus, ainsi que des bateaux de guerre, à l'exclusion des provisions de bord destinées aux bateaux affectés à la petite pêche côtière (CGI, art. 262-II-6° ; ann. III, art. 731) ;
- or acquis par les instituts d'émission (CGI, art. 262-II-12°) ;

Par ailleurs, en vertu de l'article 262-II-7° du CGI, les prestations effectuées pour les besoins directs des navires, des aéronefs et de leur cargaison, qui sont mentionnées aux articles 73 B, 73 C, 73 D et 73 E de l'annexe III au CGI sont exonérées dans les relations intracommunautaires.

2. Acquisitions intracommunautaires de biens dont l'importation serait exonérée.

2187

Cf. n° 2191.

3. Acquisitions intracommunautaires pour lesquelles l'acquéreur non établi en France et qui n'y réalise pas des livraisons de biens ou des prestations de services bénéficierait du droit à remboursement total de la taxe qui serait due au titre de l'acquisition en application du V de l'article 271 du CGI.

2188 L'acquéreur est exonéré de la TVA sur l'acquisition dès lors qu'il est susceptible d'en obtenir le remboursement selon la procédure des articles 242-0 M et suivants de l'annexe II au CGI.

III. LIVRAISONS PAR LES COMPTOIRS DE VENTE

(BOI-TVA-CHAMP-20-20-20)

2189 Les livraisons de biens à emporter par des **voyageurs** qui se rendent par voie aérienne, maritime ou en empruntant le tunnel sous la Manche, **dans un autre État membre de l'Union européenne ne bénéficient d'aucune exonération en matière de TVA** et, le cas échéant, de droits d'accises. Ces dispositions concernent les livraisons effectuées par les comptoirs de vente situés dans les ports ou aéroports, ainsi que les livraisons effectuées dans l'enceinte du terminal français du tunnel sous la Manche ou à bord d'un avion ou d'un navire au cours d'un transport entre deux États membres de l'union européenne. Celles-ci constituent des livraisons internes soumises à ces droits et taxes dans les conditions de droit commun.

Ces dispositions ne remettent pas en cause l'exonération dont continuent de bénéficier :

- les livraisons de biens à consommer sur place ;
- les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des moyens de transport internationaux (cf. n^{os} 2208 et s.) ;
- les livraisons effectuées par les comptoirs de vente situés dans des ports et aéroports et les livraisons, effectuées à bord des moyens de transport, de biens à emporter par les passagers qui se rendent directement dans un pays tiers ou dans le territoire d'un État membre exclu du territoire fiscal de la Communauté au sens de l'article 256-0 du CGI.

Il est admis que les « comptoirs de vente », situés dans des ports ou aéroports où les flux de voyageurs à destination de pays tiers ou de territoires des États membres exclus du territoire fiscal de la Communauté au sens de l'article 256-0 du CGI, et des autres États membres de la communauté ne sont pas séparés, continuent d'exercer leur activité sous le couvert du régime douanier communautaire de l'entrepôt d'importation, mentionné à l'article 277 A-I-1^o du CGI ou sous le couvert des régimes suspensifs fiscaux de l'entrepôt national d'importation et d'exportation, mentionnés à l'article 277 A-I-2^o du CGI, accordés par le service de la Direction générale des douanes et des droits indirects.

Les régimes suspensifs sont également maintenus au profit des assujettis qui exploitent des boutiques à bord des navires et aéronefs, lorsque les approvisionnements sont réalisés indifféremment pour les besoins de ventes à emporter à bord d'aéronefs ou de navires se rendant en pays tiers et assimilés ou dans un autre État membre de la Communauté. En tout état de cause, les biens chargés à bord des moyens de transport effectuent un voyage intracommunautaire qui devrait avoir été soumis à la taxe préalablement au chargement.

Les assujettis qui exploitent des boutiques dans les ports et aéroports ou à bord des navires et aéronefs peuvent, depuis le 1^{er} janvier 2000, renoncer au bénéfice des régimes suspensifs dont ils demeurent titulaires après le 1^{er} juillet 1999 et opter pour la procédure des achats en franchise, mentionnée à l'article 275 du CGI.

Préalablement à l'exercice de cette option, les régimes suspensifs devront être apurés.

C. OPÉRATIONS EXONÉRÉES À L'IMPORTATION

(CGI, art. 291-II et III ; BOI-TVA-CHAMP-30-40)

Selon les dispositions de l'article 291-I les importations de biens sont soumises à la TVA. Toutefois certaines de ces opérations sont exonérées.

I. DÉFINITION DE L'IMPORTATION

2190 L'importation ne concerne que les biens (cf. toutefois le n^o 2807 en ce qui concerne les DOM) :

- originaires ou en provenance d'un État qui n'appartient pas à l'Union européenne et qui n'ont pas été mis en libre pratique ;
- en provenance d'un territoire visé au 1^o de l'article 256-0 du CGI d'un autre État membre de l'Union européenne (cf. n^o 2102).

Par ailleurs, le **moment de l'importation** d'un bien diffère selon que, lors de l'entrée sur le territoire français, le bien est placé ou non sous l'un des régimes suspensifs communautaires.

1. Le bien est placé sous un des régimes suspensifs communautaires lors de son entrée sur le territoire français.

Dans cette hypothèse, l'importation est constituée par la mise à la consommation en France des biens qui ont été placés sous un régime douanier communautaire lors de l'entrée sur le territoire. Les régimes dont il s'agit sont :

- la conduite en douane ;
- les magasins et aires de dépôt temporaire ;
- zone franche ;
- entrepôt franc ;
- l'entrepôt d'importation ;
- le perfectionnement actif (système de la suspension) ;
- l'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation, à l'exclusion de l'admission temporaire en exonération partielle des droits à l'importation ;
- le transit externe (T1) ;
- le transit communautaire interne (T2).

2. Le bien n'est pas placé sous un des régimes suspensifs communautaires lors de son entrée sur le territoire français.

Dans cette hypothèse, l'importation est constituée par l'entrée du bien en France, que le bien soit lors de cette introduction :

- mis à la consommation sur le marché intérieur français ;
- ou mis sous un des régimes suspensifs fiscaux de l'entrepôt à l'importation ou du perfectionnement actif.

Remarque : le régime applicable aux biens qui ont été placés sous régime douanier avant le 1^{er} janvier 1993 et qui en sortent en France après cette date est réglé par l'article 291 *bis*-1 du CGI en vigueur à compter du 1^{er} janvier 1993 selon lequel « lorsqu'un bien en provenance du territoire d'un Etat membre de l'Union européenne situé au 1^{er} janvier 1993 dans le champ d'application de la directive n° 77/388/CEE du conseil du 17 mai 1977, a été placé avant le 1^{er} janvier 1993 sous un des régimes douaniers de conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, entrepôts d'importation ou d'exportation, perfectionnement actif, admission temporaire, ou sous une procédure de transit communautaire interne ou externe, et n'est pas sorti de ce régime ou de cette procédure avant le 1^{er} janvier 1993, les dispositions en vigueur au moment du placement du bien continuent de s'appliquer pendant la durée du séjour de celui-ci sous ce régime ou sous cette procédure ».

Par ailleurs, l'article 291 *bis*-1-2 du CGI prévoit que « lorsqu'un bien en provenance du territoire de l'Autriche, de la Finlande ou de la Suède situé dans le champ d'application de la directive n° 77/388/CEE du conseil du 17 mai 1977 a été placé avant le 1^{er} janvier 1995 sous un des régimes douaniers de conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, entrepôts d'importation ou d'exportation, perfectionnement actif, admission temporaire, sous un régime de transit commun prévu par la convention du 20 mai 1987 ou sous un autre régime de transit douanier, et n'est pas sorti de ce régime avant le 1^{er} janvier 1995, les dispositions en vigueur au moment du placement du bien continuent de s'appliquer pendant la durée du séjour de celui-ci sous ce régime ».

II. OPÉRATIONS CONCERNÉES

1. Produits exonérés dans le régime intérieur (CGI, art. 291-II, 3° à 7°, 291-III).

2191

Les produits exonérés à l'intérieur bénéficient de la même exonération à l'importation.

Sont particulièrement visés par l'article 291-II-3° à 7° du CGI les produits suivants :

- dans les conditions fixées par les articles 42 à 46 de l'annexe IV au CGI, les navires, aéronefs, objets incorporés, engins et filets pour la pêche maritime visés aux 2° à 5° du II de l'article 262 du CGI (cf. n°s 2208, 1^{er} et 2^e tirets et 2209, 1^{er} et 2^e tirets) ;
- les prothèses dentaires importées par les dentistes ou prothésistes dentaires ;
- les organes, le sang et le lait humains [autres produits d'origine humaine lorsqu'ils sont utilisés à des fins médicales] ;
- l'or à l'état de minerai et les devises et moyens de paiements légaux, à l'exception des billets et monnaies de collection jusqu'au 31 décembre 1999 ;
- l'or brut en masse ou lingots, grenailles, or natif, déchets et débris d'ouvrages ;
- l'or sous toutes ses formes, importé par les instituts d'émission ;
- les produits de la pêche en l'état ou ayant fait l'objet d'opérations destinées à les préserver en vue de leur consommation.

2. Biens destinés à être placés sous un régime suspensif fiscal (CGI, art. 291-II, 1°).

Les biens mis sous l'un des régimes suspensifs fiscaux sont considérés comme importés dès leur entrée sur le territoire français.

L'article 291-II-1° du CGI exonère l'importation (au sens de l'article 291-I-2-*b* de ce même code [cf. n° 2205]) de biens qui ont fait l'objet d'une ou plusieurs livraisons mentionnées à

l'article 277 A-I-6° ou 7° du CGI (cf. n^{os} 2217 et suiv.) pendant leur placement sous les régimes énumérés au dit *b*.

3. Biens importés définitivement dans le cadre des franchises fiscales communautaires (CGI, art. 291-II-2° ; Annexe IV, art. 50 *septies* à 50 *octies* C).

L'article 291-II-2° du CGI exonère de la TVA les biens importés définitivement dans le cadre des franchises fiscales communautaires et qui sont désignés par les articles 50 *septies* à 50 *octies* C de l'annexe IV au CGI. Il s'agit, notamment, des biens personnels des particuliers, des livraisons à des organismes charitables, philanthropiques ainsi que des petits envois sans caractère commercial et de certaines marchandises importées dans le cadre du trafic international de voyageurs.

4. Franchises douanières et fiscales.

Les marchandises contenues dans les bagages personnels des voyageurs en provenance de pays tiers ou territoire tiers font l'objet d'une admission exceptionnelle en franchise des taxes applicables à l'importation.

L'application de ces dispositions entre dans les attributions du service des Douanes.

5. Produits de la pêche maritime (CGI, art. 291-II-6°).

L'exonération des produits de la pêche maritime s'applique aux produits de la pêche en l'état ou ayant fait l'objet d'opérations destinées à les préserver en vue de leur commercialisation, importés par les entreprises de pêche maritime.

6. Réimportation de biens en l'état (CGI, art. 291-III-1°).

Aux termes du 1° du III de l'article 291, la réimportation par la personne qui les a exportés, de biens dans l'état où ils ont été exportés et qui bénéficierait de la franchise des droits de douane, ou qui en bénéficieraient s'ils étaient soumis à des droits de douane, est exonérée de TVA.

L'exonération de la réimportation ne s'applique que pour les biens en provenance des pays et territoires tiers.

7. Exonérations des prestations de services portant sur des biens destinés à être placés sous un régime suspensif, communautaire ou fiscal (cf. n^{os} 2217 et suiv.).

8. Radoubs, réparations et transformation des navires français à l'étranger (CGI, art. 291-III-3°).

Ces opérations sont exonérées dans la mesure où elles ne portent pas sur des bateaux de sport ou de plaisance.

9. Œuvres d'art, timbres, objets d'antiquité ou de collection (CGI, art. 291-II-8°).

Les importations de ces biens ne sont exonérées de la TVA que lorsqu'elles sont réalisées directement à destination d'établissements agréés par le ministère de la Culture (cf. n° 2830-1).

10. Exonération des importations de biens dont le lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport est situé dans un autre État membre (CGI, art. 291-III-4° ; Ann. III, art. 96 P).

Des biens dont le point de départ de l'expédition ou du transport est situé dans un pays tiers, peuvent être importés en France alors que le lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport est situé sur le territoire d'un autre État membre. L'article 291-III-4° exonère de la TVA cette importation lorsque les biens font l'objet par l'importateur d'une livraison exonérée en vertu du I de l'article 262 *ter* (cf. n^{os} 2181 et suiv.). En conséquence, cette exonération ne peut pas concerner d'une manière générale les PBRD et en particulier les personnes morales non assujetties.

Pour bénéficier de cette exonération, l'importateur doit être mentionné en qualité de destinataire sur la déclaration d'importation. En outre, il doit justifier par tout moyen que les conditions de l'exonération de l'article 262 *ter* -I applicable à la livraison des biens importés sont réunies au moment de l'importation. Enfin, dès l'achèvement des opérations de dédouanement les biens doivent être acheminés à destination de l'autre État membre après avoir éventuellement été transbordés d'un moyen de transport à l'autre.

Ces conditions sont également applicables aux importations réalisées par une entreprise étrangère non établie en France (cf. n^{os} 2143 et suiv.).

L'article 96 P de l'annexe III au CGI, précise les informations que l'importateur doit fournir à compter du 1^{er} janvier 2011 aux autorités compétentes au moment de l'importation de la marchandise afin de bénéficier de l'exonération. Le décret n° 2010-1288 du 27 octobre 2010 transpose ainsi la directive 2009/69/CE du Conseil du 25 juin 2009 modifiant la directive

2006/112/CE relative au système commun de TVA en ce qui concerne la fraude fiscale liée aux importations.

11. Importation de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid (CGI, art. 291-II-10°).

Les importations en France de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid sont exonérées de TVA.

12. Exonérations particulières.

Diverses décisions ont été prises par la direction générale des douanes et droits indirects pour exonérer certains produits à l'importation :

- Les timbres-poste venant des offices postaux de Nouvelle-Calédonie et dépendances, Polynésie française, Terres australes et antarctiques françaises, Wallis et Futuna et de certains pays d'Afrique et d'Asie, sous certaines conditions ;
- Les actions et obligations.

Ne peuvent bénéficier de l'exonération que les actions ou obligations qui constituent des valeurs de bourse, c'est-à-dire celles qui sont numérotées, signées et cotées en bourse ou en Banque de France ou à l'étranger, et qui ont fait l'objet d'une mention au *Journal officiel* ou d'un abonnement au timbre. Il demeure entendu que les formules de titres qui ne constituent pas, pour l'application du tarif, des valeurs de bourse, doivent être soumises à la taxe sur la base de leur valeur intrinsèque.

D. EXONÉRATION DES EXPORTATIONS ET DES OPÉRATIONS ASSIMILÉES

(CGI, art. 262 ; BOI-TVA-CHAMP-30-30)

2192

Les territoires des autres États membres de l'Union européenne ne constituent pas des territoires d'exportation par rapport à la France.

Pour l'application de la TVA sont considérés comme territoires d'exportation :

- les États et territoires tiers à l'Union européenne ;
- les territoires des autres États membres qui sont exclus du champ d'application de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (cf. n° 2102), ainsi que les îles anglo-normandes ;
- la Nouvelle-Calédonie et dépendances, la Polynésie française, les Terres australes et antarctiques françaises, Wallis et Futuna, Mayotte et Saint-Pierre-et-Miquelon.

Pour ce qui concerne les départements d'outre-mer, ils sont considérés comme des territoires d'exportation par rapport à la France métropolitaine et par rapport aux autres États membres. Compte tenu de l'article 294-2 du CGI :

- les départements de la Guadeloupe et de la Martinique ne sont plus considérés **entre eux** comme des territoires d'exportation ;
- les départements de la Réunion et de la Guyane constituent un territoire d'exportation entre eux et par rapport aux départements de la Guadeloupe et de la Martinique.

L'article 294-2 et 3 du CGI précise les règles qui régissent les relations DOM/métropole et DOM entre eux (cf. n° 2807).

I. EXONÉRATION DES EXPORTATIONS ET DES LIVRAISONS ASSIMILÉES

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-10)

1. Opérations concernées :

2193

a. Les exportations de biens meubles corporels, c'est-à-dire les livraisons de biens expédiés ou transportés hors de l'Union européenne par le vendeur ou pour son compte.

L'exonération s'applique qu'il s'agisse de livraisons directes par l'exportateur ou de livraisons réalisées par l'intermédiaire d'un commissionnaire exportateur ou d'un mandataire assimilé à un commissionnaire exportateur.

Remarque : bien que l'article 256-V du CGI confère au commissionnaire des marchandises qui agit en son nom propre mais pour le compte d'autrui, le statut d'acheteur-revendeur, l'entreprise dont les produits sont exportés par l'intermédiaire d'un commissionnaire exportateur qui agit en son nom propre et qui ne devient pas propriétaire des marchandises bénéficie néanmoins des avantages attachés à l'exportation et en particulier des possibilités d'acquisition en franchise offertes par l'article 275 du CGI. Il en est de même, bien entendu, de l'entreprise qui exporte par l'intermédiaire d'un commissionnaire agissant au nom et pour le compte d'autrui.

2194 *b. Les livraisons de biens expédiés ou transportés vers des pays tiers ou des territoires tiers par l'acheteur qui n'est pas établi en France ou pour son compte.*

La portée de cette exonération est toutefois limitée puisque demeurent normalement imposables les livraisons en cause portant sur :

- les biens d'équipement et d'avitaillement des bateaux de plaisance, des avions de tourisme et de tous autres moyens de transport à usage privé (voiture automobile notamment) ;
- les biens expédiés ou transportés par des personnes résidant dans un pays tiers ou pour le compte de ces personnes lorsque la valeur globale, taxe comprise, de ces biens n'atteint pas un montant qui est fixé par le ministre chargé du Budget (cf. n° 2212 ci-après).

Toutefois, peuvent acquérir des véhicules en exonération de TVA les personnes qui ont leur résidence principale en France et sont en instance d'affectation à l'étranger ou transfèrent leur résidence principale vers un pays tiers à l'Union européenne, quelle qu'en soit la raison (déménagement, départ définitif...). Ces personnes peuvent acquérir pour l'exportation, en exonération de TVA, un ou deux véhicules automobiles, neufs ou d'occasion, utilitaires ou non.

2195

2196 *c. Les livraisons d'or aux instituts d'émission* (BOI-TVA-CHAMP-30-30-10-30).

2. Conditions et modalités de l'exonération des livraisons à l'exportation.

2197 *a. Conditions de l'exonération.*

Les livraisons réalisées par les redevables portant sur des objets ou marchandises exportés sont exonérées de l'impôt dans la mesure où il est justifié de la réalité de l'exportation.

Cette justification résulte (CGI, Ann. III, art. 74) :

1°. De la tenue d'une comptabilité spéciale ou de l'inscription des envois sur le registre prévu au 3° du I de l'article 286 du CGI ;

2°. De la production d'une déclaration d'exportation visée par l'autorité douanière compétente, conformément au code des douanes communautaire et ses dispositions d'application.

La déclaration d'exportation comporte différentes énonciations relatives aux identités du déclarant, de l'expéditeur et du destinataire, à la nature et à la valeur des marchandises, au règlement financier ainsi que le détail des droits et taxes éventuellement applicables.

Quand le déclarant en douane est l'exportateur lui-même, ce dernier conserve à l'appui de sa comptabilité l'exemplaire exportateur de la déclaration d'exportation qui lui est remis, après visa, par l'autorité douanière compétente.

L'exemplaire n° 3 du document administratif unique (DAU) visé par l'autorité douanière compétente, constitue le document justificatif de l'exportation.

Lorsque la déclaration d'exportation est établie dans le cadre de la procédure électronique telle que prévue par le règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 modifié établissant le code des douanes communautaires et les textes pris pour son application, l'assujetti exportateur produit la certification de sortie délivrée par le bureau d'exportation.

Toutefois, lorsque la sortie du territoire communautaire effectuée à partir de la France est réalisée par l'entremise d'un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui désigné comme expéditeur des biens sur la déclaration d'exportation, ou lorsque des opérateurs interviennent dans une livraison commune de marchandises à l'exportation, ou en cas de groupage, les assujettis exportateurs qui ne figurent pas dans la rubrique exportateur de la déclaration en douane mettent à l'appui de leur comptabilité ou du registre prévu au a un exemplaire de leurs factures visées par la personne habilitée ou autorisée à déclarer en douane et annotées des références permettant d'identifier la déclaration en douane correspondante.

Lorsque l'intermédiaire est habilité ou autorisé à déclarer en douanes et a obtenu de l'administration des douanes et droits indirects un agrément spécifique à la procédure du dédouanement des envois express, l'assujetti exportateur met à l'appui de sa comptabilité ou du registre prévu au a le document comportant tous les éléments d'information requis par l'administration, qui lui a été remis par cet intermédiaire.

3°. Dans les cas où l'assujetti exportateur ne détient pas les justificatifs visés ci-dessus, et à l'exclusion des opérations mentionnées aux quatrième à huitième alinéas du I de l'article 262 du CGI, de la mise à l'appui de sa comptabilité ou du registre mentionné au a de l'article 74 de l'annexe III au CGI, pour justifier de la sortie des biens expédiés vers un pays n'appartenant pas à l'Union européenne, un territoire mentionné au 1° de l'article 256-0 du CGI ou un département d'outre-mer, de l'un des éléments de preuve alternatifs ci-après :

- la déclaration en douane authentifiée par l'administration des douanes du pays de destination finale des biens ou une attestation de cette administration accompagnée, le cas échéant, d'une traduction officielle ;

- tout document de transport des biens vers un pays n'appartenant pas à l'Union européenne, un territoire mentionné au 1° de l'article 256-0 du CGI ou un département d'outre-mer ou tout document afférent au chargement du moyen de transport qui quitte l'Union européenne pour se rendre dans le pays ou le territoire de destination finale hors de la Communauté ;
- tout document douanier visé par le service des douanes compétent et utilisé pour la surveillance de l'acheminement des biens vers leur destination finale hors de la Communauté, lorsqu'il s'agit de biens soumis à des contrôles particuliers ;
- les documents mentionnés à l'article 302 M du CGI, émis sur support papier ou transmis par voie électronique visés par le bureau des douanes du point de sortie de l'Union ou tout autre élément de preuve alternatif accepté par l'administration chargée de la surveillance des mouvements de produits soumis à accises ;
- pour tous les produits autres que ceux soumis à accises ou à des contrôles douaniers particuliers et lorsqu'il s'agit d'une livraison effectuée dans les conditions prévues au premier alinéa du 2° du I de l'article 262 du CGI, une déclaration du transporteur ou du transitaire qui a pris en charge les biens, accompagnée de la preuve du paiement des biens par le client établi dans un pays n'appartenant pas à l'Union européenne, un territoire mentionné au 1° de l'article 256-0 du CGI ou un département d'outre-mer (CGI, Ann. III, art. 74-1-5°).

En ce qui concerne :

- les exportations par la voie postale : la preuve de l'exportation est apportée par un exemplaire de la déclaration en douane CN23. Toutefois, lorsque la valeur de l'envoi postal excède 8 000 €, l'assujetti exportateur peut également détenir à l'appui de sa comptabilité ou du registre prévu au a du 1 de l'article 74 de l'annexe II au CGI le document administratif unique.
- les livraisons dans des pays tiers ou des territoires tiers, par l'intermédiaire de la valise diplomatique, de publications de presse périodiques servies par abonnements ;
- les exportations de marchandises d'une valeur inférieure au seuil de prise en charge statistique de **800 €** ;
- la livraison par un ou plusieurs fournisseurs sur ordre d'un client établi dans un pays tiers ou un territoire tiers à un industriel résidant en France de marchandises qu'il utilise pour fabriquer des produits qu'il exporte.

2198

b. Modalités de l'exonération

Les livraisons à l'exportation sont exonérées de la TVA. Néanmoins les exportateurs peuvent récupérer la taxe qui a grevé les éléments du prix des produits imposables exportés.

Cette récupération s'opère :

- par imputation sur la taxe due au titre des opérations imposables ;
- par remboursement à concurrence de la somme dont l'imputation n'a pu être opérée.

Ces deux modes de récupération font l'objet de commentaires aux n^{os} 2475 et suivants.

Le transfert de crédit n'est pas autorisé.

3. Achats en franchise (CGI, art. 275, 276).

2199

a. Personnes concernées

Sont susceptibles d'effectuer des achats, des acquisitions intracommunautaires ou des importations en franchise de taxe, les personnes qui réalisent directement des exportations de produits taxables. Sont concernés également les organismes sans but lucratif qui, dans le cadre de leur activité humanitaire, charitable ou éducative exportent des biens ainsi que les syndicats d'initiatives et les relais départementaux des gîtes ruraux qui expédient directement vers un pays tiers ou un territoire tiers des affiches, dépliants et brochures touristiques.

Les personnes qui effectuent les livraisons de biens mentionnées au 2° du *b* ci-dessous peuvent également bénéficier des dispositions d'achats en franchise de l'article 275 du CGI. Il en est de même :

- de l'assujetti qui exporte par l'intermédiaire d'un commissionnaire agissant ou non en son nom, d'un façonnier ou d'un emballer ;
- de l'assujetti qui effectue par l'intermédiaire de ces mêmes personnes des livraisons intracommunautaires exonérées par l'article 262 *ter*.

b. Biens et services pouvant être reçus en franchise.

1° La franchise vise les marchandises destinées à l'exportation, mais il n'est pas exigé que les marchandises exportées soient indistinctement celles qui ont été reçues en suspension de taxe. La franchise ne peut s'appliquer toutefois qu'à des produits susceptibles d'être exportés par l'entreprise, en l'état ou après transformation.

Il en va autrement des biens constituant des immobilisations pour l'entreprise, qui ne peuvent être reçus en franchise de taxe.

Cependant, les matériels destinés à être exportés sans réserve de retour pour être utilisés par l'entreprise pour les besoins de son exploitation peuvent être reçus en franchise.

2° Depuis le 1^{er} janvier 1993, peuvent également être reçus en franchise de taxe, les biens meubles corporels destinés à faire l'objet :

- d'une livraison intracommunautaire exonérée de la TVA en application de l'article 262 *ter*- I du CGI (cf. n^{os} 2181 à 2183) [en ce qui concerne les moyens de transport neufs, voir le n^o 2892] ;

- d'une livraison dont le lieu est situé sur le territoire d'un autre État membre de l'Union et qui relève du régime des ventes à distance (cf. n^{os} 2108 et suiv.) ou qui concerne des biens livrés après montage ou installation par le vendeur.

3° À compter du 1^{er} janvier 2005, conformément au I de l'article 275 du CGI, les assujettis établis en France qui effectuent des livraisons de gaz naturel ou d'électricité imposables dans un autre État membre de l'Union européenne ou à destination d'un pays tiers à l'Union européenne sont autorisés à acquérir les biens qu'ils destinent à ces opérations ainsi que les services portant sur ces biens, en franchise de TVA dans la limite du montant des livraisons de cette nature qui ont été réalisées au cours de l'année précédente.

c. *Opérations bénéficiant de la franchise.*

La franchise s'applique :

- aux livraisons faites par les fournisseurs des exportateurs ;
- aux importations effectuées par les exportateurs ;
- aux achats taxables effectués par les exportateurs ;
- aux prestations de services qui portent sur des marchandises exportées et qui ne sont pas exonérées en vertu d'un texte législatif (CGI, art. 275-I) et aux prestations de service portant sur les biens qui font l'objet de livraisons sus-visées au 2^o du b.

Les opérations de façon et d'emballage ainsi que les transports de marchandises peuvent également faire l'objet d'une acquisition en franchise par les exportateurs.

La franchise s'applique également aux livraisons faites par les fournisseurs des personnes mentionnées au a ci-dessus, aux importations, aux achats taxables ainsi qu'aux acquisitions intracommunautaires effectués par ces mêmes personnes et par les exportateurs.

2200

d. *Contingent d'achats en franchise*

Le montant des achats, des acquisitions intracommunautaires, des importations de biens et de services que chaque personne mentionnée au a ci-dessus peut effectuer en franchise est égal au montant des livraisons ci-après de produits taxables, effectuées par l'entreprise au cours de l'année précédente.

Les livraisons concernées sont :

- les livraisons à l'exportation ;
- les livraisons intracommunautaires exonérées de TVA en application de l'article 262 *ter*- I du CGI ;
- les livraisons exonérées jusqu'au 30 juin 1999 conformément à l'article 262 *quater* ancien ;
- les livraisons qui relèvent du régime des ventes à distance ou qui concernent des biens livrés après montage ou installation dont le lieu est situé dans un autre État membre.

Il est précisé que, pour les livraisons de biens après montage ou installation, seule la valeur des biens expédiés ou transportés à destination de l'État membre de montage ou d'installation doit être retenue pour le calcul du contingent. La valeur des produits passibles de la TVA qui, sans être vendus, font l'objet d'une exportation définitive (matériel loué, articles publicitaires, marchandises en dépôt, etc.) peut être ajoutée au montant des ventes.

Comme **année de référence**, les personnes mentionnées au a ci-dessus peuvent retenir soit **l'année civile précédente**, soit les **douze derniers mois** lorsqu'il apparaît, en cours d'année, que les livraisons à l'étranger effectuées pendant cette période sont plus élevées que celles de l'année civile précédente.

En ce qui concerne les personnes placées sous le **régime simplifié d'imposition**, il est admis qu'elles disposent, au cours du premier trimestre de chaque année civile d'un **contingent** égal au quart de celui retenu au cours de l'année civile précédente ; ce contingent provisoire est ultérieurement imputé sur le contingent annuel déterminé après le dépôt de la déclaration n^o 3517 S CA-12.

2201

e. Formalités de l'achat en franchise

Les personnes mentionnées au *a* ci-dessus qui désirent recevoir en franchise de TVA les biens achetés auprès d'un fournisseur français qu'ils destinent à l'exportation ou à une livraison visée au 2° du *b* doivent délivrer au fournisseur une attestation, visée par le service des impôts dont ils relèvent, certifiant que ces produits sont destinés à être exportés ou à faire l'objet de livraisons visées au 2° du *b* et comportant l'engagement d'acquitter la taxe au cas où les produits ne recevraient pas cette destination.

Cette attestation est, en principe, adressée au fournisseur **avant** la livraison des marchandises ou la facturation des services¹. Elle est conservée par le fournisseur à l'appui de sa comptabilité pour justifier du non-paiement de la TVA, un exemplaire étant classé par le service au dossier de l'expéditeur signataire. Il n'y a pas lieu de délivrer une attestation pour chaque commande. La personne mentionnée au *a* ci-dessus peut soit adresser une attestation chiffrée à chaque fournisseur, soit même bloquer chez un ou plusieurs fournisseurs tous ses achats en franchise.

Afin de permettre au service de s'assurer qu'il n'y a pas dépassement, soit du contingent d'achats en franchise (cf. n° 2200), soit du montant d'impôt cautionné (CGI, art. 276), cette attestation doit, en principe, être obligatoirement libellée pour un montant déterminé d'achats en franchise. Elle n'a toutefois pas à être chiffrée en cas de dispense de visa des attestations d'achats en franchise et des avis d'importation ou lorsque l'exportateur a présenté une caution illimitée.

L'attestation doit, en principe, être visée par le service des impôts dont dépend l'entreprise qui la délivre. Toutefois, depuis le 25 février 2000, à l'exception des entreprises nouvelles ou nouvellement exportatrices ainsi que des entreprises qui auraient manqué à leurs obligations fiscales ou douanières, les entreprises recourant au régime des achats en franchise sont dispensées de soumettre leurs attestations ainsi que leurs avis d'importation en franchise à la formalité du visa. Les attestations alors délivrées par les entreprises à leurs fournisseurs portent, aux lieu et place du visa, la référence à la décision administrative accordant la dispense.

L'information des fournisseurs d'une entreprise dispensée de visa peut être assurée par l'envoi à chacun d'entre eux d'une copie de la décision administrative d'obtention de la dispense ou celle de son maintien². Il en est de même pour les entreprises dispensées à la fois du visa et du chiffrage des attestations.

La dispense de visa peut être retirée à tout moment.

La dispense de visa peut être renouvelée sans demande expresse de l'assujetti, lorsque celui-ci a déjà bénéficié d'une dispense de visa au titre de l'année précédente.

Les entreprises qui disposent d'un contingent d'achats en franchise au titre de l'année précédente sans bénéficier d'une dispense de visa, peuvent en obtenir une sur demande expresse de leur part. Pour ce faire, elles doivent être à jour dans le respect de leurs obligations fiscales et douanières et adresser leur demande auprès de la direction des services fiscaux dont elles relèvent.

Lorsque les conditions auxquelles est subordonné l'octroi de la franchise ne sont pas remplies, la personne autorisée à recevoir les biens ou services en franchise est alors tenue au paiement de l'impôt (CGI, art. 284-I). Les droits rappelés dans cette circonstance, sont passibles de l'amende fiscale de **5 %** prévue par l'article 1788 A du CGI, dans tous les cas où la taxe ainsi rappelée est déductible par le redevable.

• Cas particulier d'un marché de fournitures à l'exportation comportant une clause de révision de prix :

Il est admis que, dans le cadre d'un tel marché, le complément de prix facturé par le fournisseur puisse bénéficier de la franchise sous réserve que l'exportateur adresse à son fournisseur une attestation complémentaire faisant référence à l'attestation initiale et au contrat

1. Les exportateurs peuvent être autorisés à délivrer des attestations d'achat en franchise **après** la livraison des biens. Ainsi lorsque l'exportateur justifie de circonstances particulières motivant une décision exceptionnelle et que la régularisation intervient rapidement, l'attestation peut être remise au fournisseur après la livraison des marchandises. Le cas peut se présenter notamment en matière d'exportation de céréales, de produits lainiers, de cuirs et peaux, de pommes de terre, de bois en grumes ou de sciage, de bétail, de vins, de spiritueux. Sauf décision exceptionnelle, la délivrance de l'attestation ne peut intervenir plus d'un mois jour pour jour après la comptabilisation de la livraison en franchise. À titre de règle pratique, l'exportateur des marchandises pourra considérer que la date de comptabilisation chez son fournisseur, à partir de laquelle le délai supplémentaire est décompté, correspond à la date à laquelle la facture est émise par le fournisseur.

2. En cours d'année, les entreprises bénéficiaires d'une dispense de visa délivrent à leurs fournisseurs (ou à elles-mêmes en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires de biens) des attestations qui portent les références complètes de la décision accordant la dispense. Les doubles sont conservés dans l'entreprise et produits au service des impôts à sa demande.

comportant la clause de révision du prix. Le montant de cette attestation complémentaire s'impute sur le contingent légal d'achat en franchise de l'année de sa délivrance.

• **Cas des importations en franchise :**

En matière d'importation, l'attestation est remplacée par un avis d'importation¹ du modèle AI 2, sur lequel l'importateur intéressé déclare avoir la position d'assujetti à la TVA, certifie que les biens importés sont **destinés à être réexportés ou à faire l'objet d'une livraison visée au 2° du b**, que le montant de ses achats, acquisitions intracommunautaires et importations en franchise de l'année en cours n'excède pas le montant de ses exportations et livraisons visées au 2° du b de l'année précédente, et s'engage à acquitter les taxes normalement exigibles si les produits importés ne recevaient pas la destination ayant motivé la franchise. La dispense du visa des avis d'importation peut être accordée dans les mêmes conditions que celles des attestations.

• **Cas des acquisitions intracommunautaires en franchise :**

Les formalités des acquisitions intracommunautaires en franchise sont les mêmes que celles des achats en franchise auprès d'un fournisseur français. Il est précisé que les attestations d'acquisitions intracommunautaires de biens en franchise de taxe établies en double exemplaires sont chiffrées. Elles doivent préalablement au fait générateur de la taxe être revêtues du visa du service des impôts.

Les opérateurs qui réalisent des acquisitions intracommunautaires doivent conserver, à l'appui de leur comptabilité, l'attestation prévue par l'article 275 du CGI.

f. Opérations des intermédiaires dans les exportations et les livraisons intracommunautaires de biens.

2201-1

• *Exportations ou livraisons intracommunautaires de biens réalisées par un commissionnaire en marchandises agissant en son nom propre pour le compte d'autrui.*

Le commissionnaire en marchandises, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, bénéficie de l'exonération de la TVA prévue par les articles 262-I et 262 *ter*-I du CGI, pour les opérations qu'il est réputé réaliser personnellement, sous réserve que les conditions posées par ces textes soient remplies. Dès lors, il peut, conformément à l'article 275 du CGI, acheter en franchise de taxe les biens livrés par son fournisseur qui font l'objet de l'exportation ou de la livraison intracommunautaire, ainsi que les services portant sur ces biens. Les formalités de l'acquisition en franchise sont applicables à l'intermédiaire. Toutefois, il doit remettre une attestation particulière à son fournisseur qui doit :

- faire apparaître que le commissionnaire agit en son nom propre mais pour le compte d'autrui ;
- être toujours chiffrée. Les dispositions relatives à la possibilité de dispense de chiffrage des attestations ne sont donc pas applicables.

Le fournisseur du commissionnaire agissant en son nom propre peut également bénéficier des dispositions d'achats en franchise de TVA de l'article 275 du CGI, pour les biens livrés à cet intermédiaire et qui font l'objet par celui-ci d'une exportation ou d'une livraison intracommunautaire, en exonération de taxe, ainsi que les services portant sur ces biens. Dans cette hypothèse, pour la détermination du contingent d'achats en franchise, il y a lieu de retenir le montant des livraisons effectuées hors taxe l'année précédente **sous couvert d'attestations de l'article 275**, à des intermédiaires agissant en leur nom propre.

Ces dispositions sont applicables :

- au bureau d'achat de maisons étrangères qui agit en son nom propre ;
- au groupement d'intérêt économique dont l'activité consiste exclusivement à expédier **en l'état** hors de France les biens de la fabrication ou du négoce de ses membres et que ceux-ci lui ont livrés.

2201-2

• *Achats en franchise par le commissionnaire en marchandises, agissant en son nom propre pour le compte d'autrui, qui s'entretient entre une personne qui réalise une exportation ou une livraison intracommunautaire de biens et le fournisseur des biens.*

Le commissionnaire agissant en son nom propre à la vente ou à l'achat peut bénéficier des dispositions d'acquisition en franchise de taxe prévues par l'article 275 du CGI pour les biens qu'il livre aux personnes qui réalisent des exportations ou des livraisons intracommunautaires de ces biens en exonération de TVA.

Pour la détermination du contingent d'achats en franchise, il y a lieu de retenir le montant des livraisons hors taxe faites l'année précédente par le commissionnaire à ces personnes, sous

¹ L'acquisition de biens auprès de fournisseurs d'autres États membres de l'Union européenne ne relève plus de la procédure d'avis d'importation en franchise (AI 2). Cette procédure ne concerne plus désormais que les seules importations en provenance des pays ou territoires tiers.

couvert d'attestations de l'article 275 du CGI délivrées par ces personnes. Ces attestations doivent toujours être chiffrées. Les dispositions relatives à la possibilité de dispense de chiffrage des attestations ne sont donc pas applicables.

Bien entendu, les fournisseurs des commissionnaires à la vente ou à l'achat, désignés au présent paragraphe, ne peuvent pas bénéficier des achats en franchise de TVA de l'article 275 du CGI pour les biens qu'ils livrent à ces commissionnaires.

2202

g. Présentation d'une caution

Bien qu'en principe exigible de tous les exportateurs, le cautionnement n'est obligatoirement imposé qu'aux redevables dont la solvabilité est douteuse. En effet, les nouveaux exportateurs et les redevables dépassant le contingent légal d'approvisionnement en franchise peuvent sous certaines conditions être dispensés de la présentation d'une caution.

Il est admis, sous certaines conditions, que les entreprises dispensées de visa puissent délivrer à leurs fournisseurs des attestations non chiffrées sans avoir à présenter une caution illimitée (cf. n° 2201 ci-dessus).

Lorsque le cautionnement est exigé il porte sur les droits et pénalités qui pourraient être mis à la charge de l'exportateur.

Il est admis qu'en règle générale la garantie soit limitée, suivant le degré de solvabilité du principal obligé, à une fois et demie ou une fois le montant de la TVA et éventuellement des taxes ou cotisations qui lui sont assimilées, afférentes aux achats en franchise, mais rien ne s'oppose à ce qu'un redevable présente une caution illimitée.

II. EXONÉRATION DES PRESTATIONS DE SERVICES SE RAPPORTANT AU TRAFIC INTERNATIONAL DES BIENS

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-20)

2203

1. Prestations de services liées à l'exportation de biens.

a. Opérations concernées.

Selon l'article 262-I du CGI, les prestations de services directement liées à l'exportation de biens, dont la liste est fixée par l'article 73 G de l'annexe III au CGI, sont exonérées de la TVA.

Il s'agit notamment :

- des transports de marchandises à destination ou en provenance de l'étranger ;
- des prestations accessoires aux transports à l'exportation ;
- du chargement et déchargement des moyens de transport et manutentions accessoires des marchandises exportées ;
- des locations des moyens de transport, des contenants et des matériels pour la protection des marchandises exportées ;
- des gardiennage et magasinage de ces marchandises ;
- du convoyage de moyens de transport entre deux points, sans transporter à titre onéreux des passagers ou des marchandises.

L'exonération s'applique aux prestations de transports d'approche effectuées en vue d'acheminer des marchandises hors du territoire de la Communauté.

Cette disposition concerne aussi bien les transports d'approche nationaux que les transports d'approche intracommunautaires de marchandises qui sont, directement ou à la suite du transbordement, immédiatement exportées à partir de la France ou éventuellement d'un autre État membre.

L'exonération s'applique également aux prestations d'expertise **directement liées à l'exportation elle-même**.

L'exonération s'applique également aux prestations accessoires au transport intracommunautaire de marchandises qui sont exportées (chargement, déchargement, manutention, ...).

Exemple 1 : Une entreprise française confie à un transporteur français le transport de Paris à Gênes des marchandises qu'elle exporte en Asie.

Cette prestation peut être exonérée par le transporteur dès lors qu'elle porte sur des biens dont l'exportation est justifiée.

b. Formalités à accomplir.

L'exonération est subordonnée à la réalisation de formalités sous réserve, le cas échéant, des adaptations nécessaires pour tenir compte de la nouvelle définition de l'exportation. Le bénéfice de ces dispositions suppose en tout état de cause que les biens quittent le territoire de la Communauté, cette preuve pouvant être apportée notamment par l'exemplaire n° 3 de la déclaration d'exportation visé par le bureau de douanes de sortie de la Communauté.

Le donneur d'ordre ou la personne agissant pour son compte doit délivrer au prestataire une attestation par laquelle il certifie que les opérations commandées au prestataire portent sur des marchandises destinées à l'exportation.

2204 2. Travaux portant sur des biens meubles expédiés ou transportés en dehors du territoire des États membres de l'Union européenne.

L'article 262-II-1^o du CGI exonère de la TVA les prestations de services consistant en travaux portant sur des biens meubles acquis ou importés en vue de faire l'objet de ces travaux et expédiés ou transportés en dehors du territoire des États membres de l'Union européenne par le prestataire de services ou par le preneur établi hors de France ou pour leur compte.

Cette exonération concerne exclusivement les biens dont l'état nécessite lors de leur acquisition ou de leur importation des travaux que le preneur établi hors de France fait effectuer en France avant leur expédition ou leur transport vers des pays tiers ou des territoires tiers. Elle ne s'applique pas aux travaux de réparation et d'entretien y compris la fourniture de biens d'équipement et de pièces détachées incorporées, portant sur des véhicules routiers, des bateaux de plaisance, des avions de tourisme ou tout autre moyen de transport à usage privé, et qui sont devenus nécessaires à la suite d'une panne ou d'un accident survenu pendant le séjour en France de ces moyens de transport.

Depuis le 1^{er} janvier 1993, cette exonération ne s'applique que dans l'hypothèse où les biens meubles sont, après exécution des travaux, expédiés ou transportés à destination d'un pays ou d'un territoire tiers (cf. n^o 2102) par le prestataire ou par le preneur établi dans un tel pays ou territoire. L'exonération ne s'applique donc pas aux travaux portant sur des biens qui sont par suite expédiés ou transportés dans un autre État membre.

Il en est de même des travaux de réparation et d'entretien portant sur des bateaux fluviaux, lorsque ces bateaux ont leur port d'attache dans un autre État membre et que ces travaux sont exécutés pour le compte du preneur établi dans cet autre État membre.

La TVA afférente à ces travaux peut être remboursée dans les conditions prévues par les articles 242-0 M et suivants de l'annexe II au CGI.

L'exonération ne s'applique pas non plus aux travaux de réparation et d'entretien afférents à des bateaux de plaisance battant pavillon d'un autre État membre.

Bien entendu, les mêmes opérations portant sur des bateaux destinés à la navigation de commerce sur les fleuves internationaux doivent être soumises à la TVA.

2205 3. Prestations de services portant sur des biens placés ou destinés à être placés sous un régime suspensif (BOI-TVA-CHAMP-40).

a. Opérations concernées :

1^o L'article 291-III-2^o du CGI exonère de TVA les prestations de services directement liées au placement d'un bien sous l'un des régimes mentionnés à l'article 291-I-2-b du CGI.

Les régimes mentionnés à l'article 291-I-2-b sont les suivants : conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, zone franche, entrepôt franc, entrepôt d'importation, perfectionnement actif, admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation, transit externe ou sous le régime du transit intracommunautaire interne.

Les prestations de services, dont l'objet est défini ci-dessus, pouvant être exonérées en application de l'article 291-III-2^o du CGI sont les suivantes :

- transports de biens destinés à être placés sous un régime douanier communautaire ; commissions afférentes à ces transports ;
- chargement et déchargement des véhicules utilisés pour ces transports et manutentions accessoires des biens destinés à être placés sous un régime douanier communautaire.

Outre les opérations de chargement et de déchargement des biens destinés à être placés sous un régime douanier communautaire, sont également visées les opérations portant sur les biens que les entreprises de manutention effectuent dans le cadre normal de leur activité :

- locations portant sur les véhicules de transport et les matériels utilisés pour les opérations ci-dessus ainsi que sur les contenants et matériels employés pour la protection des biens.

Sont concernées non seulement les locations de véhicules de transport et de matériels utilisés pour la réalisation des opérations visées au 2^e tiret, mais également la location des contenants et des matériels pour la protection des biens.

- gardiennage et magasinage des biens pendant la réalisation des opérations de placement sous un régime douanier communautaire ; - emballage des biens destinés à être placés sous un régime douanier communautaire ;
- opérations effectuées par les commissionnaires agréés en douane et inhérentes aux régimes douaniers communautaires.

Les opérations pour lesquelles les commissionnaires agréés en douane bénéficient de l'exonération concernent d'une part le dépôt des diverses déclarations auprès de l'administration des douanes et l'accomplissement des diverses formalités accessoires, d'autre part les opérations matérielles rendues nécessaires par le placement sous le régime douanier communautaire.

2° L'article 277 A du CGI, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1996 institue un régime suspensif de TVA. En application de cet article, les prestations visées au présent paragraphe peuvent, sous certaines conditions, être effectuées en suspension du paiement de la TVA pendant la durée du placement des biens sous un régime douanier communautaire ou sous un régime d'entrepôt fiscal. Ces dispositions sont étudiées aux n^{os} 2217 et suiv.

3° Remarques :

1. La location des biens placés sous le régime suspensif communautaire ou fiscal, demeure imposable dans les conditions de droit commun. Il en est de même des prestations réalisées éventuellement avec ces biens (travaux immobiliers, par exemple).

2. L'exonération ne s'applique pas aux prestations de services portant sur des biens en provenance de pays ou territoires tiers et admis temporairement en exonération partielle de droits de douane.

L'importation de ces biens, sous le couvert d'une déclaration douanière comportant la mention « AT en exonération partielle, TVA due », est en effet, soumise à la TVA.

Les prestations en cause sont donc taxables dans les conditions de droit commun.

3. À la fin de leur placement, les biens sont généralement réexpédiés à destination d'un pays ou d'un territoire tiers.

Lorsque les biens sont mis à la consommation sur le marché intérieur français, le coût des prestations de services portant sur ces biens, réalisées en exonération de TVA, est compris dans la base d'imposition de ces derniers.

Pour les biens placés sous le régime de l'admission temporaire en exonération de TVA par un non-assujéti qui ne bénéficie pas du droit à déduction totale, il n'est plus fait application à compter du 1^{er} janvier 1993 de la disposition selon laquelle, dans le cas de distorsion de concurrence importante, la base d'imposition est la valeur du bien au moment de son entrée sur le territoire français.

2206

b. Formalités à accomplir.

Le donneur d'ordre doit délivrer au prestataire une attestation certifiant que les marchandises sur lesquelles porte le service rendu sont placées sous un des régimes suspensifs communautaires ou fiscaux. Ce prestataire doit mentionner dans sa comptabilité les services rendus et les noms et adresses des donneurs d'ordre et mettre à l'appui de cette comptabilité les attestations qui lui ont été délivrées.

2207

4. Prestations de services dont la valeur est comprise dans la base d'imposition à l'importation

L'article 292 du CGI précise que doivent être compris dans la base d'imposition à l'importation les frais accessoires (commissions, emballage, transport, assurance, etc.) intervenus jusqu'au premier lieu de destination des biens en France ou, depuis le 1^{er} janvier 1996, à l'intérieur de l'Union européenne (cf. n° 2294)¹.

Lorsque la valeur des prestations de services se rapportant à l'importation en France (ou dans un autre État membre de l'Union européenne depuis le 1^{er} janvier 1996) est comprise dans la base d'imposition à l'importation, ces prestations ne sont pas soumises à TVA conformément aux dispositions de l'article 262-II-14° du CGI (cf. n° 2137).

III. EXONÉRATION DES LIVRAISONS ET PRESTATIONS DE SERVICES PORTANT SUR LES NAVIRES, AÉRONEFS ET LEUR CARGAISON

(CGI, art. 262-II-2° à 7° ; BOI-TVA-CHAMP-30-30-30)

1. Opérations exonérées.

2208

a. Constructions navales, avitaillement de navires et opérations portuaires

Sont exonérées les opérations suivantes :

- livraison, transformation, réparation, entretien, affrètement ou location portant sur les navires de commerce maritime affectés à la navigation en haute mer, les bateaux utilisés pour l'exercice

¹. Ce premier lieu de destination est le lieu mentionné sur le document de transport accompagnant les marchandises (notamment la lettre de voiture) ou, à défaut, le lieu où intervient la première rupture de charge.

d'une activité industrielle en haute mer ou les bateaux affectés à la pêche professionnelle en mer ou les bateaux de sauvetage et d'assistance en mer (CGI, art. 262-II-2° ; RES N° 2011/2) ;

- livraison, réparation, entretien ou location portant sur les objets destinés à être incorporés dans ces bateaux ou à être utilisés pour leur exploitation en mer ainsi que sur les engins et filets pour la pêche maritime (CGI, art. 262-II-3°).

Les fournitures d'appareils, produits et articles destinés à être incorporés dans les bâtiments et bateaux exonérés sont elles-mêmes exonérées, mais le transport sur le territoire national de ces appareils ou produits est imposable.

Le mot « incorporés » ne doit, d'ailleurs, pas être pris dans son sens littéral. L'exonération est ainsi admise pour les objets de gréement et d'armement dont certains ne sont pas, au sens strict du mot, incorporés dans le navire.

Bénéficient donc de l'exonération tous les produits et articles bruts ou fabriqués destinés, soit à former le corps du bâtiment avec tous ses appareils et instruments de bord, soit à constituer l'outillage de celui-ci, l'ameublement de salons et cabines, leur mobilier et leur décoration. Il en va de même, sous certaines conditions, pour les vêtements professionnels.

Par engins et filets de pêche, il faut entendre les produits et objets susceptibles d'attirer, d'appâter, de prendre et de conserver le poisson (appâts, lignes, hameçons, filets, carrelets, flotteurs, plombs, etc.).

L'exonération ne s'applique qu'aux produits destinés à la pêche maritime professionnelle, y compris la pêche à pied. Sont exclues les ventes de matières premières servant à fabriquer ces produits et objets. Toutefois, sont exonérées, sous certaines conditions, les ventes aux inscrits maritimes ou aux armateurs de la pêche, de cordes et ficelles spéciales pour chaluts et filets de pêche faites par les fabricants, ainsi que des bois, lattes et feuillards.

- livraison de biens destinés à l'avitaillement des bateaux désignés ci-dessus ainsi que des bateaux de guerre. Par produits d'avitaillement on entend les vivres et provisions destinés à être consommés ou utilisés à bord pour les besoins de l'équipage et des passagers ainsi que les autres produits devant servir à la satisfaction des besoins particuliers du personnel navigant.

- prestations de services effectuées pour les besoins directs des bateaux désignés au premier tiret ci-dessus : pilotage, remorquage, amarrage, utilisation des installations portuaires, entretien du navire et du matériel de bord, gardiennage.

- prestations de services effectuées pour les besoins directs de la cargaison des bateaux désignés au premier tiret ci-dessus (CGI, ann. III, art. 73 C). Notamment, tous les services des halles à marée se rapportant aux opérations allant du débarquement jusqu'à la fin de l'enlèvement des lots par les mareyeurs bénéficient de l'exonération :

Il est précisé que l'exonération prévue par l'article 262-II-2°, 3°, 6° et 7° du CGI ne concerne pas les bateaux de plaisance ou de sport, les bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle dans les eaux territoriales, les bâtiments de la marine nationale et les bateaux de rivière, y compris ceux destinés à la navigation de commerce sur les fleuves internationaux.

Les participations financières demandées en sus des droits et taxes portuaires habituels, par les ports autonomes à certains usagers peuvent bénéficier de l'exonération de la taxe lorsque les services auxquels elles se rapportent sont effectués pour les besoins des bateaux désignés à l'article 262-II-2° du CGI et figurent parmi ceux qui sont énumérés aux articles 73 B et 73 C de son annexe III.

2209

b. Constructions aéronautiques, avitaillement des aéronefs et opérations aéroportuaires (CGI, art. 262-II-4° à 7° ; RES N° 2006/7, N° 2011/07).

Sont exonérées les opérations suivantes :

- livraison, transformation, réparation, entretien, affrètement ou location portant sur les aéronefs utilisés par des compagnies françaises ou étrangères de navigation aérienne dont les services à destination ou en provenance de l'étranger ou des territoires et départements d'outre-mer à l'exclusion de la France métropolitaine représentent au moins 80 % des services qu'elles exploitent (CGI, art. 262-II-4° ; BOI-ANX-000215, BOI-ANX-000216) ;

- livraison, réparation, entretien ou location des objets destinés à être incorporés dans ces aéronefs ou à être utilisés pour leur exploitation en vol (CGI, art. 262-II-5°) ;

- livraison de biens destinés à l'avitaillement des aéronefs désignés ci-dessus ;

- prestations de services effectuées pour les besoins directs des aéronefs désignés ci-dessus (CGI, ann. III, art. 73 D) ;

- prestations de services effectuées pour les besoins directs de la cargaison des aéronefs (CGI, ann. III, art. 73 E).

Il est admis que l'exonération de l'article 262-II-4° à 7° du CGI s'applique également, sous certaines conditions, aux avions d'États étrangers.

2210 2. Situation des entreprises exonérées et justifications à fournir

Les opérations portant sur les navires, aéronefs et matériels désignés à l'article 262-II-2°, 3°, 4°, 5° du CGI, ainsi que les prestations prévues au 7° de ce même article sont exonérées de la TVA.

Les constructeurs, revendeurs et réparateurs peuvent bénéficier du régime propre aux exportateurs et effectuer des achats en franchise dans la limite de leurs exportations et de leurs ventes de navires, d'aéronefs et de matériel exonérés, réalisées au cours de l'année précédente.

Les entreprises qui réalisent les opérations de construction ou de réparation, en qualité de sous-traitants, sont exonérées au même titre que le maître d'œuvre.

Les entreprises qui réalisent les opérations exonérées dont il s'agit sont soumises à des obligations particulières.

a. Pour les constructions navales, .

b. Pour les constructions aéronautiques,

c. Pour les assujettis réalisant des opérations impliquant des navires de commerce exonérés en vertu des 2°, 3°, 6° et 7° du II de l'article 262 du CGI.

IV. OPÉRATIONS D'ENTREMISE

2211 Depuis le 1^{er} janvier 1993, l'exonération de la TVA prévue par l'article 263, 1^{er} alinéa, du CGI :
- ne concerne que les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui (cf. n° 2038) ;

- s'applique aux prestations des intermédiaires qui s'entremettent dans des opérations exonérées par l'article 262 du CGI ou dans des opérations réalisées hors de l'Union européenne.

En conséquence, l'exonération ne s'applique plus :

- aux intermédiaires, agissant en leur nom propre mais pour le compte d'autrui, qui s'entremettent dans une livraison de bien ou une prestation de services ;

- aux intermédiaires, agissant au nom et pour le compte d'autrui, qui s'entremettent dans une livraison de biens ou une prestation de services dont le lieu est situé dans un autre État membre de l'Union européenne.

Les dispositions de l'article 263, 1^{er} alinéa, du CGI sont inapplicables aux agences de voyages et aux organisateurs de circuits touristiques (CGI, art. 263, 2^o al.) ; toutefois, l'article 262 bis du CGI exonère les prestations réalisées par les entreprises intéressées lorsqu'elles se rapportent à des services exécutés hors de l'Union européenne (cf. n° 2875).

Par ailleurs, il est précisé que l'exonération prévue par l'article 263 du CGI ne s'applique pas aux opérations d'entremise portant sur les livraisons de biens effectuées en franchise de taxe sous le couvert de l'attestation prévue par l'article 275 du même code.

V. CAS PARTICULIERS**2212 1. Livraisons à des touristes étrangers de passage en France**

D'une manière générale, les livraisons de biens effectuées en France, sous le couvert de la procédure des bordereaux de vente, à des personnes résidant à l'étranger bénéficient de l'exonération prévue à l'article 262-I du CGI et des avantages accordés à l'exportation sous réserve, notamment, que :

- la sortie du territoire national soit constatée par le service des douanes ;

- les opérations concernées portent sur des produits d'une certaine valeur.

Depuis le 1^{er} janvier 1993, l'exonération ci-dessus ne s'applique plus aux livraisons effectuées en France à des personnes résidant dans un autre État membre de la Communauté. Elle continue à s'appliquer aux livraisons faites à des personnes résidant dans un pays tiers ou dans les territoires des autres États membres considérés comme des pays tiers.

a. Personnes concernées.

L'exonération est accordée aux voyageurs non résidents et qui transportent les biens en dehors de l'Union européenne avant la fin du troisième mois suivant celui au cours duquel la livraison est effectuée.

Selon les dispositions de l'article 262-I-2° du CGI, l'exonération s'applique lorsque le voyageur n'a pas son domicile ou sa résidence habituelle en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne.

Sont exclues du régime les personnes qui, quel qu'en soit le motif, résident plus de six mois en France. Tel est le cas, notamment, des personnels des ambassades et des consulats, des

travailleurs immigrés, des étudiants, etc., qui sont le plus souvent titulaires d'un document officiel les autorisant à séjourner en France.

Par ailleurs, les personnes résidant dans les départements d'outre-mer ne peuvent pas bénéficier de la franchise.

La qualité de non-résident est établie à partir de pièces justificatives (passeport, carte consulaire, carte d'identité, carte de séjour).

b. Nature et valeur des marchandises.

Nature de la marchandise.

L'article 262-I-2° du CGI exclut de l'exonération de TVA les marchandises et produits énumérés ci-après :

- tabacs manufacturés ;
- biens d'équipement et d'avitaillement des bateaux de plaisance, des avions de tourisme ou de tout autre moyen de transport à usage privé ;
- marchandises qui correspondent par leur nature ou leur qualité à un approvisionnement commercial ainsi que celles qui sont frappées d'une prohibition de sortie (or, médicaments, etc.).

Seuil de valeur

Les livraisons en France de marchandises à des voyageurs résidant dans un État tiers à l'Union européenne¹ sont exonérées de la TVA lorsque la valeur globale de l'achat excède, **175 €** (CGI, ann. IV, art. 24 *bis*). Pour la détermination du seuil, il convient de prendre en considération la totalité des achats réalisés par le client au cours d'une même journée, dans un même magasin.

c. Modalités du régime.

L'exonération de la TVA demeure facultative. Le vendeur qui entend faire bénéficier son client de l'exonération peut :

- soit accorder immédiatement au client la détaxe et attendre le renvoi du bordereau visé par la douane ;
- soit encaisser la taxe sur la valeur ajoutée et restituer à son client, après réception du bordereau visé par la douane, le montant de la somme qu'il s'est engagé à rembourser.

Dans les deux cas, le vendeur doit remettre à l'acheteur le bordereau de vente. Le modèle et les conditions d'établissement de ce bordereau ont été fixés par un arrêté du directeur général des douanes et droits indirects du 30 novembre 1981.

Le vendeur doit :

- vérifier la qualité de non-résident de son client à partir des pièces justificatives produites par celui-ci ;
- informer exactement l'acheteur sur les formalités douanières exigées ;
- indiquer clairement à l'acheteur la réduction de prix consentie ;
- mentionner avec précision sur le bordereau de vente la nature et le nombre des articles vendus ;
- remettre à son client, en même temps que les marchandises et une enveloppe affranchie portant l'adresse du vendeur, un bordereau de vente. Dans l'hypothèse où le vendeur n'a pu établir un bordereau de vente, il est admis que la facture délivrée par celui-ci puisse être visée par le service des douanes. Cette facture sert alors de justificatif de l'exonération au même titre que le bordereau de vente.

De son côté, l'acheteur doit :

- justifier de sa qualité de voyageur résident dans un pays tiers ou un territoire tiers ;
- présenter simultanément les marchandises et les trois exemplaires du bordereau au bureau des douanes compétent avant la fin du troisième mois suivant celui au cours duquel la livraison est réalisée ;
- transporter lui-même hors de France les marchandises achetées. Cette obligation s'impose à tout détenteur de bordereau. Le transport doit être effectué dès l'apposition du visa par le service des douanes du bureau de sortie de l'Union européenne.

L'exonération est subordonnée à la justification par le vendeur de la sortie du bien du territoire de l'Union avant la fin du troisième mois suivant celui au cours duquel la livraison est réalisée. La preuve de l'exportation est apportée au moyen du document justificatif de l'exportation dûment visé par le bureau de douane de sortie de l'Union européenne (CGI, ann. IV, art. 24 *ter*).

1. Ou dans les territoires des autres États membres considérés comme des pays tiers.

Le visa des bordereaux de vente présentés par les voyageurs est effectué par le bureau de douane de sortie de l'Union européenne, qui peut être situé en France ou dans un autre État membre de la Communauté. Toutefois, des modalités particulières sont applicables dans certains trains internationaux.

2213 2. Haute couture

Des maisons étrangères achètent des modèles de haute couture ou de mode par l'intermédiaire de représentants qui en prennent livraison en France et les emportent dans leurs bagages.

Une réglementation spéciale permet d'assimiler ces ventes à des exportations, sous réserve de l'accomplissement d'un certain nombre de **formalités**.

La réglementation s'applique exclusivement aux articles suivants : articles de haute couture, de fourrure, de mode, de rubans et soieries, de passementerie pour dames, de dentelle et de broderie.

Elle ne concerne que les **ventes faites à des commerçants étrangers** pendant les périodes d'exposition des modèles.

La double qualité de commerçant et d'étranger exigée de l'acheteur doit être obligatoirement attestée par une double formalité :

- ouverture d'un compte par le vendeur au commerçant étranger acheteur ;
- représentation par celui-ci ou par son représentant d'une **carte d'acheteur** délivrée par la chambre syndicale de la couture parisienne au vu des pièces d'identité justifiant de la qualité de l'acheteur et portant un numéro d'ordre et la photographie du titulaire.

2214 3. Véhicules automobiles

Les livraisons en France de véhicules automobiles sont assimilées à des exportations dans les deux cas suivants :

- ventes à des **diplomates étrangers** ou à des représentants consulaires ou fonctionnaires étrangers en mission officielle ;
- véhicules immatriculés sous plaque spéciale de la série TT et qui séjournent temporairement en France.

Dans les deux cas, les véhicules doivent être présentés au service des douanes qui les prend en charge et, le cas échéant, perçoit la TVA s'ils font l'objet d'une vente en France.

2215 5. Achats de biens mobiliers ou immobiliers effectués par les institutions spécialisées des Nations unies

La section 10 de l'article 3 de la convention de 1947 prévoit que les institutions spécialisées des Nations unies sont exemptées de TVA à raison des achats de bien mobiliers et immobiliers qu'elles effectuent pour leur usage officiel.

La France accorde cet avantage par voie de remboursement. Dès lors, les factures adressées aux institutions spécialisées doivent être systématiquement établies toutes taxes comprises.

Pour bénéficier du remboursement, l'institution concernée doit transmettre à la direction des résidents à l'étranger et des services généraux (service du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée) par l'intermédiaire du ministère des affaires étrangères (service du protocole, sous-direction des privilèges et immunités diplomatiques) ses demandes de remboursement accompagnées des factures relatives aux dépenses ouvrant droit à cet avantage.

chapitre 4

opérations afférentes à des biens destinés à être placés sous un régime douanier communautaire ou sous un régime ou entrepôt fiscal suspensif

(BOI-TVA-CHAMP)

2217

L'article 277 A du CGI institue un régime suspensif de taxe sur la valeur ajoutée. En application de cet article, les opérations (livraisons, importations, acquisitions intracommunautaires, prestations de services) afférentes à des biens destinés à être placés ou placés sous un régime douanier communautaire ou sous un régime d'entrepôt fiscal peuvent, sous certaines conditions, être effectuées en suspension du paiement de la TVA pendant la durée du placement du bien sous le régime. La taxation des opérations intervient au moment de la sortie du bien du régime (pour plus de précisions, cf. BOI-TVA-CHAMP-40)

L'article 18 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 supprime, à compter du **1^{er} janvier 2011**, trois régimes d'entrepôt fiscal (l'entrepôt national d'exportation, l'entrepôt national d'importation et le perfectionnement actif national) et instaure à la place un régime fiscal suspensif. Cet article ne modifie pas les régimes douaniers communautaires.

Aux termes de l'article 277 A-I du CGI, les opérations ci-après sont effectuées en suspension du paiement de la TVA.

- les livraisons de biens destinés à être placés sous l'un des régimes suivants prévus par les règlements communautaires en vigueur : conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, entrepôts d'importation ou d'exportation, perfectionnement actif ;
- les livraisons de biens destinés à être placés sous le régime fiscal suspensif ou un régime d'entrepôt ;
- les importations de biens destinés à être placés sous l'un des régimes mentionnés à l'article 277-A-I-2° (cf. tiret précédent) ;
- les acquisitions intracommunautaires de biens destinés à être placés sous l'un des régimes mentionnés à l'article 277-A-I-1° ou 2° ;
- les prestations de services afférentes aux livraisons, importations et acquisitions intracommunautaires mentionnées ci-dessus ;
- les livraisons de biens et les prestations de services effectuées sous les régimes visés ci-dessus avec maintien, selon le cas, du régime douanier communautaire, du régime fiscal suspensif ou du régime d'entrepôt ;
- les livraisons de biens placés sous le régime de l'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation, du transit externe ou du transit communautaire interne, avec maintien du régime sous lequel les biens ont été initialement placés, ainsi que les prestations de services afférentes à ces livraisons.

Les articles 85 à 85 L de l'annexe III et les articles 29 A à 29 F de l'annexe IV au CGI précisent les conditions d'application du régime suspensif de TVA.

Les dispositions de l'article 277 A du CGI ne concernent pas les produits pétroliers. Ceux-ci relèvent, en effet, de l'article 298 du même code.

A. OPÉRATIONS RÉALISÉES SOUS UN RÉGIME DOUANIER COMMUNAUTAIRE

(BOI-TVA-CHAMP-40-10)

2218

L'article 277 A du CGI ne modifie pas l'organisation et le fonctionnement des régimes douaniers communautaires.

Ces régimes sont les suivants :

- conduite en douane ;
- magasins et aires de dépôt temporaire ;
- entrepôts d'importation ou d'exportation ;
- perfectionnement actif (système de la suspension) ;
- admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation ;
- transit externe ;
- transit communautaire interne.

Leur gestion relève de la direction générale des douanes et droits indirects.

I. OPÉRATIONS CONCERNÉES

2218-1

Les livraisons ou acquisitions intracommunautaires de biens et les prestations de services réalisées sous les régimes énumérés ci-dessus peuvent être effectuées en suspension du paiement de la TVA, sous réserve du respect de certaines conditions.

Les opérations dont il s'agit sont les suivantes.

1. Livraisons et acquisitions intracommunautaires de biens destinés à être placés sous un régime douanier communautaire.

2218-2

L'article 277 A-I-1° et 4° du CGI permet de réaliser en suspension du paiement de la TVA :

- des livraisons de biens pris sur le marché national ;
- des acquisitions intracommunautaires de biens pris sur le marché communautaire.

Ces opérations doivent avoir pour effet direct et immédiat le placement des biens sous l'un des régimes suivants : conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, entrepôts d'importation ou d'exportation, perfectionnement actif suspension.

Le dispositif peut également s'appliquer aux livraisons et aux acquisitions intracommunautaires de biens originaires ou en provenance d'un État ou d'un territoire n'appartenant pas à l'Union européenne, dès lors qu'ils ont été mis en libre pratique en France ou dans un autre État membre de la Communauté.

2. Livraisons de biens placés sous un régime douanier communautaire.

2218-3

Il s'agit des :

- livraisons de biens placés sous l'un des régimes suivants : conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, entrepôts d'importation ou d'exportation, perfectionnement actif suspension ;
- livraisons de biens placés sous le régime de l'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation, du transit externe ou du transit communautaire interne.

3. Prestations de services.

2218-4

Il s'agit des prestations suivantes :

- prestations de services afférentes aux livraisons et acquisitions intracommunautaires de biens destinés à être placés sous l'un des régimes douaniers communautaires suivants : conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, entrepôts d'importation ou d'exportation, perfectionnement actif suspension (CGI, art. 277 A-I-5°) ;
- prestations de services effectuées sous l'un des régimes douaniers communautaires suivants : conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, entrepôts d'importation ou d'exportation, perfectionnement actif suspension (CGI, art. 277 A-I-6°) ;
- prestations de services afférentes aux livraisons de biens placés sous le régime de l'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation, du transit externe ou du transit communautaire interne (CGI, art. 277 A-I-7°).

Les prestations de services, dont l'objet est défini ci-dessus, pouvant être réalisées en suspension du paiement de la TVA sont énumérées aux 1^o à 7^o de l'article 85 J de l'annexe III au CGI.

II. OBLIGATIONS DES OPÉRATEURS

2218-5

Les opérateurs qui placent des biens sous un régime douanier communautaire doivent accomplir les formalités exigées par les règlements communautaires en vigueur. Par ailleurs, les modalités d'ouverture, de déclaration et de suivi des stocks et des mouvements de biens sont simplifiées et harmonisées, à partir du 1^{er} janvier 2011, pour l'ensemble des régimes suspensifs qu'ils soient douaniers ou fiscaux (voir les articles 85 à 85 L de l'annexe III au CGI).

III. SORTIE DES BIENS DU RÉGIME DOUANIER COMMUNAUTAIRE

2218-6

La sortie des biens du régime douanier communautaire met fin à la suspension du paiement de la TVA, qui est alors perçue par la direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI). Toutefois, aucune taxe ne doit être acquittée lors de la sortie du régime si l'opération en cause bénéficie par ailleurs d'une exonération légale ou a été soumise à la TVA pendant le placement du bien sous le régime. Si le bien n'a fait l'objet d'aucune livraison pendant son placement sous le régime, la taxe est acquittée par :

- le destinataire, s'il s'agit d'une livraison ;
- l'acquéreur, s'il s'agit d'une acquisition intracommunautaire ;
- le preneur, s'il s'agit d'une prestation de services.

Si le bien a fait l'objet d'une ou plusieurs livraisons, la taxe doit être acquittée par le destinataire de la dernière livraison réalisée pendant le placement du bien.

La taxe due doit correspondre à celle qui aurait été acquittée si chacune des opérations réalisées en suspension avait été imposée. En conséquence, **aucune taxe n'est due lorsque le bien qui sort du régime douanier communautaire a été placé sous le régime par le propriétaire en dehors de toute transaction et n'a fait l'objet, pendant son placement, d'aucune livraison et d'aucune prestation de services.**

B. OPÉRATIONS RÉALISÉES SOUS L'UN DES RÉGIMES VISÉS À L'ARTICLE 277 A-I-2°

(BOI-TVA-CHAMP-40-20)

2219

Les régimes visés à l'article 277 A-I-2° du CGI sont les suivants :

- le régime fiscal suspensif ;
- l'entrepôt de stockage de biens négociés sur un marché à terme international ;
- l'entrepôt destiné à la fabrication de biens réalisée en commun par des entreprises, dont une au moins n'a pas d'établissement en France, en exécution d'un contrat international fondé sur le partage de cette fabrication et la propriété indivise des biens produits entre les entreprises contractantes.

Les opérations afférentes à des biens destinés à être placés ou placés sous ces régimes peuvent être réalisées en suspension du paiement de la TVA. Il s'agit des :

- livraisons, importations et acquisitions intracommunautaires de biens destinés à être placés sous l'un des régimes mentionnés ci-dessus ;
- livraisons de biens placés sous l'un des régimes mentionnés ci-dessus ;
- prestations de services afférentes aux livraisons, importations et acquisitions intracommunautaires de biens destinés à être placés sous l'un des régimes mentionnés ci-dessus et prestations de services effectuées sous l'un de ces régimes (CGI, ann. III, art. 85 J, 8° à 10°).

L'article 277 A du CGI ne s'applique pas aux produits soumis à accises (boissons alcooliques et tabacs manufacturés) placés sous un des régimes suspensifs mentionnés au II de l'article 302 G du CGI.

I. BIENS CONCERNÉS

2219-1

L'article 85 F de l'annexe III au CGI énumère les biens admissibles sous les différents régimes d'entrepôt fiscal. Outre ces biens, ceux utilisés pour la réalisation d'opérations destinées à assurer la conservation desdits biens, à améliorer leur présentation ou leur qualité marchande ou à préparer leur distribution ou leur revente, peuvent également être placés sous un entrepôt fiscal. Il peut s'agir de biens de toute origine ou provenance.

Certains biens ne peuvent pas être placés sous un régime d'entrepôt fiscal (cf. CGI, ann. III, art. 85 F-1).

II. FONCTIONNEMENT D'UN RÉGIME OU ENTREPÔT FISCAL SUSPENSIF

2219-2

La gestion de l'entrepôt de stockage de biens négociés sur un marché à terme international et de l'entrepôt destiné à la fabrication de biens réalisée en commun par des entreprises relève de la Direction générale des finances publiques.

1. Ouverture d'un régime ou d'un entrepôt fiscal suspensif (CGI, ann. III, art. 85).

2219-3

L'ouverture doit être autorisée par l'administration.

a. *Demande d'autorisation d'ouverture.*

La demande d'autorisation d'ouverture d'un régime ou d'un entrepôt fiscal suspensif doit être accomplie par un assujetti établi en France ou un assujetti établi dans un autre État membre de l'Union européenne identifié à la TVA en France et qui y a désigné un mandataire (cf. n° 2144-1) pour accomplir en son nom et pour son compte les formalités et obligations afférentes audit régime d'entrepôt fiscal (CGI, ann. III, art. 85-1).

La demande est déposée :

- pour les régimes mentionnés aux a et d du 2o du I de l'article 277 A du CGI (régime fiscal suspensif et entrepôt de stockage) par l'assujetti qui souhaite bénéficier du régime de suspension de la taxe sur la valeur ajoutée mentionné au I de l'article 277 A précité pour les opérations de livraison, d'acquisition intracommunautaire ou d'importation dont il est destinataire ou de prestation de services dont il est le preneur.

Cette demande peut également être déposée, pour le compte de l'assujetti, par la personne qui souhaite gérer le régime sollicité et qui est dénommée gestionnaire ou entreposeur selon le régime sollicité.

- pour les régimes visés au e du 2o du I de l'article 277 A précité, par l'assujetti qui souhaite effectuer ou faire effectuer les opérations envisagées.

La demande comporte les renseignements et documents demandés par l'administration concernant le demandeur, le cas échéant le gestionnaire ou l'entreposeur selon le régime sollicité, l'objet du régime et, dans le cas du régime fiscal suspensif prévu au a du 2o du I de

l'article 277 A précité, les fonctions pour les besoins desquelles le régime est demandé, les opérations envisagées, la nature des biens, le ou les lieux où ceux-ci seront situés ou utilisés, les locaux ou les autres installations éventuellement utilisés, le personnel employé ainsi que tous autres renseignements utiles aux contrôles de l'administration.

Lorsque la demande d'autorisation concerne l'ouverture d'un régime pour les besoins de la réalisation de travaux ou ouvraisons, elle mentionne les opérateurs qui seront amenés à intervenir sur les biens pendant la durée du régime suspensif.

2219-4 **b. Autorisation d'ouverture.**

L'autorisation désigne, selon le cas, le service des impôts chargé de la gestion des régimes d'entrepôts visés aux d et e du 2^o du I de l'article 277 A du CGI ou le service des douanes chargé de la gestion du régime fiscal suspensif mentionné au a du 2^o du I de l'article 277 A précité (ann. III, art. 85 A).

2. Modifications relatives au fonctionnement d'un régime ou d'un entrepôt fiscal suspensif.

Tout changement qui affecte les éléments constitutifs des régimes autorisés tels qu'ils figurent dans la demande d'ouverture est soumis à autorisation.

Cette autorisation prend la forme d'une décision modificative de l'autorisation d'ouverture, valable à compter de la date fixée par l'administration. Cette décision modificative est prise dans les mêmes conditions que l'autorisation d'ouverture (annexe III, art. 85 B).

3. Fermeture d'un régime ou d'un entrepôt fiscal suspensif.

2219-5 La fermeture d'un régime fiscal suspensif mentionné au 2^o du I de l'article 277 A du CGI peut être prononcée à la demande du titulaire de l'autorisation d'ouverture, formulée deux mois au moins avant la date d'effet.

Elle peut également être prononcée sur l'initiative de l'administration :

- en cas d'inactivité du régime durant un an. La fermeture du régime prend effet le premier jour du mois qui suit celui au cours duquel la décision de l'administration est intervenue.
- lorsque les règles de fonctionnement du régime ou l'exécution des formalités et obligations liées audit régime ne sont pas respectées. La fermeture prend effet dès la notification des constatations effectuées (annexe III, art. 85 C).

III. OBLIGATIONS DES OPÉRATEURS

1. Dispense de désignation d'un représentant fiscal.

2219-6 Une dispense de désignation d'un représentant fiscal est expressément prévue par l'article 289 A-I du CGI pour les personnes établies hors de l'Union européenne qui réalisent uniquement des opérations, en suspension du paiement de la TVA, mentionnées au I de l'article 277 A du CGI.

Toutefois, lorsque ces mêmes personnes effectuent des acquisitions intracommunautaires de biens destinés à être placés sous un régime d'entrepôt fiscal, elles doivent fournir un numéro d'identification français à la TVA pour permettre l'exonération de leur livraison dans leur État membre. Étant dispensé de désigner un représentant fiscal, l'entreposeur ou le titulaire de l'ouverture de l'entrepôt fiscal doit s'adresser au service des impôts dont il relève afin d'obtenir un numéro spécifique.

2. Déclaration d'entrée et de sortie des biens placés sous un régime ou un entrepôt fiscal suspensif (CGI, ann. III, art. 85 D).

Chaque entrée ou chaque sortie d'un bien d'un régime fiscal suspensif mentionné au 2^o du I de l'article 277 A du CGI fait l'objet d'une déclaration conforme au modèle prescrit par l'administration, qui est remise au service chargé de la gestion du régime en cause. Cette déclaration est souscrite par l'assujetti propriétaire des biens, le titulaire de l'autorisation ou le mandataire agissant en son nom et pour son compte. Toutefois, lorsque les biens sont destinés à faire l'objet d'opérations d'ouvrage, les déclarations peuvent également être déposées par l'un des opérateurs chargés d'effectuer les opérations d'ouvrage et mentionnés sur l'autorisation d'ouverture du régime.

A sa demande, le déclarant peut être autorisé à déposer, dans les conditions fixées par l'administration, une déclaration globale récapitulant l'ensemble des entrées et des sorties du régime au titre d'une période n'excédant pas un mois. Dans ce cas, une déclaration distincte est déposée pour les entrées et les sorties.

Lorsque le régime suspensif prévu au a du 2° du I de l'article 277 A du CGI a été autorisé pour plusieurs fonctions, la globalisation doit permettre de suivre distinctement les données relatives à chacune des fonctions autorisées.

Au sein du régime visé au a du 2° du I de l'article 277 A du CGI, le transfert de biens entre fonctions énoncées à l'article 85 E de l'annexe III au CGI est autorisé sous réserve de laisser à l'administration les moyens de contrôler le suivi des biens.

Dans les conditions fixées par le service compétent de l'administration en charge de la surveillance des régimes fiscaux suspensifs mentionnés au 2o du I de l'article 277 A du CGI et sans préjudice de la réglementation douanière en vigueur, la déclaration globale mensuelle peut être constituée par l'extrait de la comptabilité-matières afférente au mois concerné, retraçant l'enregistrement des entrées et sorties effectuées au titre de ce mois.

Cette déclaration est distincte de la déclaration d'échanges de biens mentionnée à l'article 289 C du CGI.

3. Registres et double des Factures (CGI, art. 277-A-III ; ann. III, art. 85 L)

2219-7 La personne qui a obtenu l'autorisation d'ouverture d'un régime ou entrepôt fiscal suspensif mentionné au 2o du I de l'article 279 A du CGI doit, au lieu de situation des biens :

1° Tenir un registre des stocks et des mouvements de biens, et un registre devant notamment faire apparaître, pour chaque bien, la nature et le montant des opérations réalisées, les nom et adresse des fournisseurs et des clients. Les prestations de services doivent faire l'objet d'une indication particulière sur ce dernier registre.

Les assujettis peuvent être autorisés, sur leur demande, à regrouper les informations contenues dans les registres mentionnés ci-dessus dans une comptabilité matières identifiant les biens placés sous les régimes visés, ainsi que la date d'entrée et de sortie desdits régimes.

Un arrêté du ministre chargé du budget fixe les conditions de tenue des registres et de la comptabilité matières.

2° Etre en possession du double des factures et des différentes pièces justificatives relatives aux opérations mentionnées au I.

Les registres sont conservés dans les délais et suivant les modalités prévus à l'article L. 102 B du LPF.

L'administration peut demander que les registres lui soient présentés.

IV. SORTIE DES BIENS D'UN RÉGIME OU ENTREPÔT FISCAL SUSPENSIF

2219-8 Il résulte de l'article 277 A-II-1 du CGI que la sortie des biens d'un régime ou entrepôt fiscal suspensif met fin à la suspension du paiement de la TVA. Le retrait de l'autorisation d'ouverture d'un tel régime met également fin à la suspension du paiement de la TVA.

1. Exigibilité de la taxe

2219-9 La taxe sur la valeur ajoutée due lors de la sortie de l'un des régimes mentionnés aux 1°, a du 2° et 7° du I de l'article 277 A du CGI ou lors du retrait de l'autorisation d'ouverture du régime fiscal suspensif mentionné au a du 2° du même I est perçue comme en matière de douane (CGI, art. 1695).

En sortie d'entrepôt de stockage de biens négociés sur un marché à terme international ou d'entrepôt destiné à la fabrication de biens réalisée en commun par des entreprises, la TVA due est perçue selon les règles de droit commun.

Cependant, la TVA n'est pas exigée lorsque les biens ont été entièrement détruits pendant leur placement sous le régime d'entrepôt fiscal et qu'il est justifié de cette destruction.

Enfin, aucune taxe ne doit être acquittée lors de la sortie d'un régime si l'opération en cause (livraison, importation, acquisition intracommunautaire ou prestation de services) bénéficie par ailleurs d'une exonération légale ou a été soumise à la TVA pendant le placement du bien sous le régime.

2. Redevable de la taxe.

2219-10 Lorsque le bien n'a fait l'objet d'aucune livraison pendant son placement sous le régime ou entrepôt fiscal suspensif, la taxe doit être acquittée (CGI, art. 277 A-II-2-a) par le destinataire, s'il s'agit d'une livraison, par la personne désignée comme destinataire réel des biens sur la déclaration d'importation, s'il s'agit d'une importation ou par l'acquéreur, s'il s'agit d'une acquisition intracommunautaire.

Pour les prestations de services, la taxe doit être acquittée par le preneur du service (CGI, art. 277 A-II-2-a).

Lorsque le bien a fait l'objet d'une ou plusieurs livraisons mentionnées aux 6° et 7° du I de l'article 277 A, la taxe doit être acquittée par le destinataire de la dernière livraison réalisée sous le régime sous lequel le bien était placé (CGI, art. 277 A-II-2-b).

La personne qui a obtenu l'autorisation d'ouverture du régime ou de l'entrepôt fiscal suspensif est solidairement tenue au paiement de la taxe due, lorsque le bien sort du régime concerné (CGI, art. 277 A-II-2-c).

3. Montant de la taxe due

2219-11 La taxe due doit correspondre à celle qui aurait été acquittée si chacune des opérations réalisées en suspension avait été imposée.

Lorsque le bien n'a fait l'objet d'aucune livraison pendant son placement sous le régime, la sortie du régime entraîne le paiement de la TVA exigible au titre de chacune des opérations qui ont été légalement réalisées en suspension du paiement de la taxe du fait du placement du bien sous le régime, conformément à l'article 277 A-II-3-1° du CGI.

Lorsque le bien a fait l'objet d'une ou plusieurs livraisons mentionnées aux 6° et 7° du I de l'article 277 A pendant son placement sous le régime, la sortie du régime entraîne le paiement de la TVA exigible au titre de la dernière livraison qui a été légalement réalisée en suspension de taxe (CGI, art. 277 A-II-3-2°).

Si des prestations de services ont été réalisées pendant la durée de placement du bien, il y a lieu d'ajouter au montant de cette taxe, en application du même texte, la TVA exigible au titre des seules prestations de services qui ont été effectuées après ou avant cette dernière livraison lorsque le preneur de ces prestations de services est le destinataire de ladite livraison.

L'article 277 A-II-4 du CGI dispense du paiement de la TVA, sur justifications, la personne qui doit acquitter la taxe lorsque après être sorti de l'entrepôt fiscal le bien fait l'objet d'une exportation ou d'une livraison intracommunautaire.

chapitre 5

opérations taxables par option

(CGI, art. 260 à 260 CA ; BOI-TVA-CHAMP)

2220 Certaines personnes physiques ou morales limitativement désignées peuvent, sur leur **demande**, acquitter la taxe sur la valeur ajoutée au titre d'opérations pour lesquelles elles n'y sont pas obligatoirement soumises (cf. BOI-TVA-CHAMP-50).

Ces personnes se trouvent dès lors soumises à l'ensemble des **obligations** qui incombent aux redevables de la taxe, mais cette imposition leur permet de récupérer la TVA ayant grevé les éléments constitutifs du prix de revient des produits vendus ou des services fournis et de facturer la taxe à l'acheteur.

Les conditions et les modalités de l'option diffèrent selon la nature de l'activité considérée.

A. COLLECTIVITÉS LOCALES ET LEURS ÉTABLISSEMENTS PUBLICS

(CGI, art. 260 A et ann. II, art. 201 *quinquies* à 201 *octies*)

I. CAS D'OPTION

2221 Les collectivités locales, leurs groupements ou leurs établissements publics peuvent opter pour le paiement de la TVA au titre des services suivants :

- fourniture de l'eau par les communes ou par les établissements publics de coopération intercommunale dont le champ d'action s'exerce sur un territoire qui comprend **moins** de 3 000 habitants (la fourniture de l'eau par les communes ou par les établissements publics susvisés est obligatoirement assujettie à la TVA lorsqu'elle s'exerce sur un territoire qui comprend **au moins** 3 000 habitants, cf. n° 2048-2).

- assainissement qui comprend l'évacuation des eaux usées et pluviales ;

- abattoirs publics ;

- marchés d'intérêt national ;

- enlèvement et traitement des ordures, déchets et résidus, lorsque ce service donne lieu au paiement d'une redevance calculée en fonction de l'importance du service rendu.

En contrepartie, les collectivités locales peuvent déduire la TVA afférente aux dépenses nécessaires à l'exploitation de ces services.

Les subventions d'équilibre ou virements internes alloués aux services concernés en cas d'insuffisance des recettes d'exploitation ne doivent pas être soumis à la TVA. Corrélativement, ces sommes n'ont pas à être prises en compte dans le calcul du coefficient de taxation.

En revanche, les subventions pouvant être perçues au titre du service d'assainissement non collectif sont soumises à la TVA si elles constituent la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de service individualisée rendue à la partie versante ou si elles constituent le complément du prix des opérations imposables réalisées.

II. PORTÉE ET DURÉE DE L'OPTION

2222

L'option doit s'exercer service par service, étant précisé que chaque service couvert par l'option doit faire l'objet d'une comptabilité distincte et constitue de plein droit un secteur d'activité distinct au regard du droit à déduction.

A cet égard, les opérations d'enlèvement et de traitement des ordures ménagères constituent un seul et même service au regard des dispositions de l'article 260 A du CGI (CAA Lyon, arrêt n° 05LY00538 du 7 avril 2008, Communauté de communes Beaume-Drobie).

L'option peut être dénoncée à partir du 1^{er} janvier de la cinquième année civile qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée. L'option ou sa dénonciation prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est formulée auprès du service des impôts (CGI, annexe II, art. 201 quinquies).

La comptabilité tenue pour chaque service doit faire apparaître un équilibre entre :

- d'une part, l'ensemble des charges du service, y compris les amortissements techniques des immobilisations ;
- d'autre part, l'ensemble des produits et recettes du service.

2223

III. SOLUTIONS DIVERSES

1. Base imposable. Régime applicable à diverses recettes des services placés sous option

2224

Les recettes suivantes sont à comprendre dans les bases d'imposition des services placés sous option :

- contribution de la collectivité de rattachement pour évacuation des eaux pluviales ;
- primes et subventions d'exploitation versées par les agences de bassin ;
- redevances versées aux agences financières de bassin (redevance prélèvement ou redevance pollution) ;
- redevance « contre-valeur pollution » perçue pour le compte des agences financières de bassin (depuis le 1^{er} janvier 1993).

À l'inverse, les recettes ci-après ne sont pas considérées comme passibles de la TVA et ne sont pas prises en compte pour le calcul du coefficient de taxation :

- subventions d'équipement, versées par l'État, les agences de bassin, etc. ;
- participation aux travaux d'assainissement qui peut être réclamée aux propriétaires d'immeubles en vertu de l'article L. 1331-7 du code de la santé publique ;
- somme payée pour défaut de raccordement à l'égout en application de l'article L. 1331-8 du code de la santé publique ;
- prime d'épuration.

2. Exigibilité. Redevances dues par les usagers et perçues par un mandataire

L'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée due sur ces redevances intervient, non pas à la date du paiement par les usagers, mais à celle du versement à la collectivité par le mandataire des sommes correspondantes.

3. Cas des prestations de services entre collectivités locales

Les collectivités ou organismes locaux (communes ou syndicats de communes) à qui incombe la charge de fournir le service public aux usagers peuvent utiliser les services d'autres collectivités (communes ou syndicats de communes) qui se chargent de certaines opérations particulières (réalisation d'investissements, opérations de gestion et d'entretien, fourniture de services divers).

La situation au regard de la TVA des deux catégories de collectivités est la suivante :

- la collectivité qui fournit le service aux usagers et qui est, en conséquence, attributaire des recettes de ce service (perçues directement ou par l'intermédiaire d'un mandataire) réalise des

opérations au titre desquelles elle peut exercer l'option pour le paiement volontaire de cette taxe lorsqu'il s'agit de l'un des services énumérés ci-dessus, n° 2221 ;

- en revanche, la collectivité qui rend des services à d'autres collectivités réalise des opérations qui se situent dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée en application de l'article 256 B du CGI ; ces opérations devraient donc, en principe, être obligatoirement soumises à la TVA.

Cette imposition n'est toutefois exigée qu'en ce qui concerne les prestations de services rendues pour les besoins des services des collectivités locales dont les recettes sont effectivement taxées à la TVA. Il est précisé que l'exonération des prestations de services entre collectivités ou organismes locaux entraîne la limitation des droits à déduction de la collectivité prestataire en proportion des prestations exonérées.

4. Cas particulier.

Il peut se produire, dans certains cas, qu'une collectivité concède ou afferme à une autre collectivité un service public ouvrant droit à option.

Dans cette hypothèse, et sous réserve que la convention intervenue s'analyse bien en un traité de concession ou d'affermage, la collectivité concessionnaire bénéficie de l'exonération et dispose du droit d'option pour le paiement de la TVA.

La redevance de concession éventuellement versée à la collectivité concédante se situe en dehors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et ne peut donner lieu à l'option. Mais la collectivité concédante transmet à la collectivité concessionnaire les droits à déduction afférents aux investissements immobiliers et véhicules concédés, dans les conditions fixées à l'article 210 de l'annexe II au CGI (cf. n°s 2447 et suiv.).

B. PROFESSIONS LIBÉRALES

2225 Ne peuvent pas opter pour la TVA :

- les membres des professions médicales et para-médicales ainsi que les laboratoires d'analyses médicales ;
- les établissements d'enseignement exonérés, y compris les établissements gérés par des personnes morales de droit public qui participent à la formation professionnelle continue ;
- les courtiers d'assurances ;
- les voyageurs, représentants et placiers puisqu'ils ne sont pas considérés comme des assujettis.

Enfin, ne peuvent être soumises à la TVA sur option, les opérations portant sur le sang humain, les organes et le lait humains, et les autres produits d'origine humaine tels que sperme et urines s'ils sont utilisés à des fins médicales.

2226

2233

C. OPÉRATIONS FINANCIÈRES

(CGI, art. 260 B et 260 C, ci-après n°s 2864 et suiv. ; BOI-TVA-SECT-50-10-30)

2234 Les opérations bancaires ou financières sont soit imposables, soit exonérées de la TVA. Elles peuvent donner lieu au paiement de cette taxe sur option des personnes qui étaient - ou auraient été - passibles de la taxe spéciale et dès lors que ces opérations y étaient soumises.

I. PORTÉE DE L'OPTION

1. Elle s'applique aux opérations antérieurement soumises à la taxe spéciale sur les activités bancaires et financières en exécution des anciens articles 299 et 300 du CGI.

2235

L'option englobe également les commissions afférentes au financement d'exportations ou de livraisons exonérées en vertu de l'article 262 *ter-I* du CGI lorsque, par l'effet de l'option, les commissions de même nature sont elles-mêmes soumises à la TVA en régime intérieur (CGI, art. 260 C-9°).

2. Elle ne s'applique pas, notamment, aux opérations effectuées :

- entre eux ou avec l'organe central, par les affiliés de l'organe central des caisses d'épargne et des banques populaires ainsi que leurs groupements (loi n° 2009-715 du 18 juin 2009, art. 6) ;

- entre elles par les Caisses de crédit mutuel adhérentes à la confédération nationale du crédit mutuel ;

- entre elles par les caisses de crédit agricole mentionnées à l'article L. 512-21 du code monétaire et financier.

En outre, sont également exclues de l'option pour l'assujettissement à la TVA prévue à l'article 260 B du CGI :

- depuis le 29 juillet 1991, les opérations mentionnées aux *d* et *g* du 1^o de l'article 261 C du même code (CGI, art. 260 C-11^o ; cf. nos 2861 et suiv.) ;

- depuis le 1^{er} janvier 1994, les commissions perçues lors de l'émission et du placement d'emprunts obligataires (CGI, art. 260 C-12^o) ;

- à compter du 1^{er} janvier 2005, les commissions perçues lors de l'émission et du placement d'actions (CGI, art. 260 C-12^o) ;

- les sommes perçues lors de la cession des créances ou en rémunération de la gestion des créances cédées s'agissant des opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2000.

- les opérations portant sur les bons et contrats de capitalisation (CGI, art. 260 C-14^o).

II. DATE D'EFFET

2236 Cf. n^o 2867.

D. PERSONNES QUI EFFECTUENT DES LOCATIONS IMMOBILIÈRES

(CGI, art. 260-2^o)

2237 Peuvent opter les personnes qui donnent en location des locaux nus pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti (au sens de l'art. 256-A du CGI) à la TVA ou, si le bail est conclu à compter du 1^{er} janvier 1991, pour les besoins d'un preneur non assujetti.

L'option ne peut pas être exercée :

- si les locaux nus donnés en location sont destinés à l'habitation (sous réserve de certaines exceptions) ou à un usage agricole ;

- ou si le preneur est non assujetti, sauf lorsque le bail fait mention de l'option par le bailleur. En ce qui concerne les preneurs non assujettis, l'article 260-2^o-*b* du CGI subordonne en effet l'exercice de l'option à la condition que le bail fasse mention expresse de l'option par le bailleur. Cette disposition impose de prévoir une clause particulière dans le contrat de bail. Cette clause traduit l'accord exprès du bailleur et du preneur non assujetti sur le paiement de la TVA.

En ce qui concerne le régime applicable en matière de TVA aux contrats de crédit-bail immobilier et aux contrats de sous-location immobilière, cf. RES N^o 2005/98.

I. PORTÉE DE L'OPTION

2238 La rédaction de l'article 260-2^o autorise l'exercice de l'option quelle que soit la qualité d'assujetti ou de non-assujetti (si le bail mentionne expressément l'option) du preneur au regard de la TVA dès lors que celui-ci utilise le local nu pour les besoins de son activité.

L'option peut donc porter sur des locaux que les preneurs utilisent pour les besoins de leurs activités situées dans le champ d'application de la TVA - que ces activités soient imposées ou exonérées - comme de celles qui sont situées hors du champ d'application de la TVA.

En pratique, est concerné l'ensemble des activités économiques (y compris les activités économiques des personnes physiques placées hors du champ d'application en raison de l'existence d'un lien de dépendance) que peuvent exercer des personnes de droit privé ou de droit public, ainsi que les activités administratives exercées par les personnes de droit public ou certains organismes qui interviennent dans des conditions similaires.

Exemples :

- locaux à usage de bureaux donnés en location à une commune qui les utilise pour des activités non soumises à la TVA en application de l'article 256 B du CGI ;
- local à usage de bureau donné en location à un représentant de commerce statutaire pour les besoins de son activité professionnelle.

En revanche, l'option reste interdite en ce qui concerne les locaux nus que leurs preneurs utilisent pour des besoins autres que ceux de leur activité économique ou administrative.

Exemples :

- locaux utilisés pour des besoins privés ;
- locaux à usage d'habitation.

La location d'un emplacement pour le stationnement des véhicules étroitement liée à la location d'un local nu, même conclue par bail séparé, est imposable lorsque la location principale est elle-même soumise à la TVA.

Pour les personnes qui donnent en location plusieurs immeubles ou ensemble d'immeubles, une option distincte doit être exercée immeuble par immeuble. Elle couvre alors obligatoirement tous les locaux non exclus de son champ d'application qu'un bailleur possède dans un immeuble donné. Mais elle ne s'étend pas aux locaux loués à des personnes morales de droit public exerçant une activité située hors du champ d'application de la TVA et dont le contrat de bail ne mentionne pas l'option.

Au regard du droit à déduction, chaque immeuble ou ensemble d'immeubles ayant fait l'objet d'une option constitue un secteur d'activité distinct. En conséquence, les loueurs qui ont exercé les options afférentes à plusieurs immeubles sont tenus de suivre distinctement les déductions propres à chaque immeuble. De même, les loueurs qui exercent par ailleurs des activités passibles de la TVA sont tenus de séparer les deux catégories d'activités.

Cas particuliers.

1. Location de locaux nus affectés au logement du personnel chargé de la surveillance ou de la sécurité des locaux affectés à un usage professionnel.

L'option formulée par les propriétaires porte sur l'ensemble des locaux nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle et notamment sur les locaux affectés à l'hébergement des membres du personnel qui sont chargés de fonctions permanentes de surveillance ou de sécurité (CE, arrêt du 18 mars 1987, req. n° 50768, société civile immobilière Préalpes).

2. **Location de locaux à usage d'habitation occupés par le personnel astreint à résider de manière permanente sur les lieux de travail** (RES N° 2010/73). Le Conseil d'État, dans l'arrêt SA La Métairie du 7 septembre 2009, a précisé que le périmètre de l'option de l'article 260-2° du CGI s'étend aux locaux à usage d'habitation dès lors que l'ensemble du bâtiment concerné est nécessaire à l'exercice de l'activité du preneur et que le personnel auquel les locaux sont affectés est chargé de fonctions impliquant par nature et au regard de l'activité exercée par le preneur une résidence permanente sur les lieux mêmes de son travail. En conséquence, lorsque l'option de l'article 260-2° du CGI est valablement exprimée, elle couvre les locaux nus à usage professionnel et les logements de fonction répondant aux critères dégagés par le Conseil d'État.

3. **Location par un usufruitier d'un immeuble à usage industriel, commercial ou professionnel.** L'usufruitier qui conclut un bail commercial en accord avec le nu-propiétaire a seul qualité pour exercer l'option. Il est autorisé à déduire, dans les conditions de droit commun, la TVA se rapportant aux travaux d'entretien ou de grosses réparations dont il supporte la charge à titre définitif et qui sont exclusivement affectés à son activité imposable.

4. **Locaux nus destinés à la fourniture de logement en meublé.** Les locations de locaux nus destinés à la fourniture de logement en meublé ou à l'habitation sont soit soumises de plein droit à la TVA soit exonérées. Elles ne peuvent donc **en aucun cas** faire l'objet de l'option prévue à l'article 260-2° du CGI.

5. **Location d'immeubles ou d'ensemble d'immeubles au titre desquels une option a été formulée et qui regroupe à la fois des locaux couverts par cette option et des locaux non couverts.** La TVA afférente à la construction ou à l'acquisition de l'immeuble ou de l'ensemble d'immeubles n'est déductible qu'à concurrence de la surface des locaux couverts par l'option.

6. **Locaux nus à usage professionnel offerts à la location.** Dès lors qu'une option pour le paiement de la TVA a été formulée en bonne et due forme par le bailleur, cette dernière produit ses effets sur les locaux nus à usage professionnel non effectivement donnés en location par le bailleur mais dont il est établi, par des éléments objectifs, qu'il les offre à la location.

II. DURÉE DE L'OPTION, RECONDUCTION, DÉNONCIATION

(annexe II, art. 194)

2239

L'option peut être dénoncée à partir du 1^{er} janvier de la neuvième année civile qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée.

Dans le cas d'une option au titre d'un immeuble non encore achevé, la dénonciation peut intervenir à compter du 1^{er} janvier de la neuvième année qui suit celle au cours de laquelle l'immeuble a été achevé.

L'option ou sa dénonciation prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est formulée auprès du service des impôts.

Toutefois, lorsque tout ou partie des immeubles intéressés cesse, au cours de la période couverte par l'option, d'être destiné à un usage pour lequel celle-ci est possible, la dénonciation est obligatoire en ce qui concerne les locaux qui ont, de ce fait, changé de destination.

III. DÉLAIS ET FORME DE L'OPTION ET DE SA RENONCIATION

2240

L'option est déclarée par le bailleur dans les quinze jours du commencement de l'assujettissement.

Elle doit être expresse et formulée par écrit au service des impôts compétent (cf. n^{os} 2617 et 2619).

L'option peut être exercée par lettre simple adressée au service des impôts territorialement compétent, formalisant l'intention de son auteur de soumettre à la TVA son activité de location de locaux nus à usage professionnel. La validité de l'exercice de l'option par les assujettis n'est donc plus subordonnée à ce que cette déclaration soit accompagnée d'un bail, d'une promesse de bail ou de tout document analogue. Les conditions légales étant inchangées, l'administration demeure bien entendu fondée à rejeter l'option en cas de situation frauduleuse ou abusive.

IV. CONSÉQUENCES D'UN CHANGEMENT DE LA SITUATION LOCATIVE INTERVENANT PENDANT LA DURÉE DE L'OPTION

2241

1. Changement d'utilisation des locaux. Il est sans incidence sur la validité de l'option lorsqu'il s'agit d'un simple changement d'activité. Il en est ainsi, dans le cas d'un preneur assujetti qui change d'activité et devient un non-assujetti, même si le contrat de bail ne mentionne pas l'option du bailleur.

En revanche, si le preneur n'utilise plus le local pour son activité économique ou administrative, l'option cesse ses effets de plein droit pour les locaux concernés. Elle devient éventuellement caduque si ce changement affecte l'ensemble des locaux que le bailleur possède dans l'immeuble.

2. Changement de locataire. Il n'affecte pas la validité de l'option sous réserve, le cas échéant, que le nouveau bail conclu avec un preneur non assujetti contienne bien la clause indiquant que l'option est exercée par le bailleur. Au cas où le nouveau preneur non assujetti n'accepte pas l'option, celle-ci cesse ses effets de plein droit pour les locaux concernés.

3. Renouvellement de bail sans changement de locataire. L'option continue de produire ses effets, jusqu'à son terme même si, avant cette date, les parties concluent des renouvellements de leur bail et, le cas échéant, cessent d'y insérer la clause qui a initialement répondu aux conditions fixées pour l'exercice de l'option. À l'issue de sa période obligatoire d'application, l'option est renouvelée tacitement, dans les mêmes conditions que celles de l'option exercée initialement, c'est-à-dire avec l'accord du preneur.

4. Régularisation de la TVA en cas de cessation d'opérations imposables

E. OPTION POUR LE PAIEMENT DE LA TVA SUR LES ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES

(CGI, art. 260 CA)

2242

L'option peut être exercée par toutes les personnes bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD) qui, réalisant des acquisitions intracommunautaires, souhaitent les soumettre au régime général. La PBRD peut opter en cours d'année, même si elle a déjà réalisé des acquisitions intracommunautaires dans le cadre du régime dérogatoire. En tout état de cause, si le montant de ses acquisitions a excédé le seuil de **10 000 € HT**, la personne est soumise de plein droit au régime général.

I. DURÉE DE L'OPTION. RECONDUCTION. DÉNONCIATION

L'option couvre obligatoirement une période de deux années civiles en plus de celle au cours de laquelle elle a été exercée. Ainsi, une option formulée le 1^{er} juin de l'année n produira ses effets jusqu'au 31 décembre de l'année n+ 2.

Cette option est renouvelable par tacite reconduction par période de deux années civiles, sauf dénonciation deux mois au moins avant l'expiration de chaque période.

II. FORME DE L'OPTION ET DE SA DÉNONCIATION

L'option prend effet au premier jour du mois au cours duquel elle est déclarée. Cette option doit être formulée par écrit. Elle peut être exercée à n'importe quel moment de l'année. Par exemple, une option déclarée le 21 mars prend effet à compter du 1^{er} mars.

La dénonciation de l'option prend effet le 1^{er} janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle elle est déclarée. Cette dénonciation doit être formulée par écrit, au cours de l'année d'échéance d'une option précédente, et au plus tard le 31 octobre de cette année.

Le service des impôts compétent pour recevoir la déclaration d'option ainsi que la dénonciation est celui dont relève l'acquéreur.

III. CONSÉQUENCES DE L'OPTION ET DE SA DÉNONCIATION

Les PBRD qui se placent sous le régime général de TVA applicable aux acquisitions intracommunautaires en exerçant l'option doivent soumettre ces opérations à la taxe dès l'entrée en vigueur de ladite option.

La personne qui dénonce l'option bénéficie, à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de l'échéance de l'option, du régime dérogatoire. Toutefois, si cette personne a réalisé au cours de la dernière année civile couverte par l'option des acquisitions pour un montant supérieur à **10 000 € HT**, elle demeure soumise de plein droit pour l'année suivante au régime général.

F. AUTRES OPTIONS

I. GROUPEMENTS AGRICOLES POUR L'EXPLOITATION EN COMMUN (GAEC), COOPÉRATIVES D'UTILISATION DE MATÉRIEL AGRICOLE (CUMA) ET COOPÉRATIVES D'INSÉMINATION ARTIFICIELLE

(cf. n^{os} 2745 et 2773)

II. BAUX À CONSTRUCTION

(cf. FI n^o 3005-1)

2243

Ces baux peuvent, sur option, être soumis à la TVA selon le régime applicable aux terrains à bâtir. L'option porte sur la totalité du bail.

III. BAILLEURS DE BIENS RURAUX

(CGI, art. 260-6^o modifié par l'article 75 de la loi n^o 2012-387 du 22 mars 2012 ;
BOI-TVA-SECT-80-50-10)

2244

Les personnes qui donnent en location, des terres et bâtiments d'exploitation à usage agricole, peuvent opter pour la TVA. Les propriétaires de parcelles données en métayage qui ont la double qualité de loueurs de biens et d'exploitants agricoles peuvent exercer cette option.

L'option ne peut être exercée que si le preneur est redevable de la TVA et elle s'applique à tous les baux conclus par un même bailleur, avec des agriculteurs répondant à cette condition.

L'option peut être dénoncée à partir du 1^{er} janvier de la cinquième année civile qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée. L'option ou sa dénonciation prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est formulée auprès du service des impôts (annexe II, art. 202).

IV. HÔTELS, RESTAURANTS, VILLAGES DE VACANCES CRÉÉS AVANT LE 1^{er} JANVIER 1978 DANS LES DOM

2245

Cf. n^o 2806, § II.

V. GROUPEMENTS D'AVEUGLES OU DE TRAVAILLEURS HANDICAPÉS AGRÉÉS

(CGI, art. 261-7-3^o ; cf. n^o 2173)

Ces organismes sont admis à exercer l'option pour l'assujettissement à la TVA :

- des ventes d'articles provenant de leur propre fabrication ;
- des travaux de leurs adhérents ;
- des réparations de ces produits (cf. n^o 2173).

L'option est souscrite selon les modalités prévues aux articles 195 B et 195 C de l'annexe II au CGI. Elle entraîne les conséquences prévues à l'article 195 D de l'annexe II au CGI.

2246

2249

titre 2

base d'imposition

(BOI-TVA-BASE)

2250 La base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée est définie par des dispositions générales complétées et précisées, pour un certain nombre d'opérations déterminées, par des règles spécifiques instituant des régimes particuliers.

chapitre premier

règles générales

(CGI, art. 266, 267 et 268)

A. RÈGLES APPLICABLES À L'ENSEMBLE DES OPÉRATIONS IMPOSABLES

(BOI-TVA-BASE-10)

2251 La base d'imposition est constituée, pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers¹ y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

Ces prix, montants et valeurs s'entendent tous frais, taxes et prélèvements de toute nature compris, à l'exclusion de la TVA.

La base imposable comprend donc l'ensemble des paiements en espèces ou en nature qui incombent au client en contrepartie de la prestation qui lui est faite, à l'exclusion de la partie du prix qui représente la TVA.

I. ÉLÉMENTS COMPRIS DANS LA BASE D'IMPOSITION

(CGI, art. 267-I)

Il s'agit :

2252 **1. Des impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature**, à l'exception de la TVA elle-même.

1. La contrepartie peut donc être acquittée soit par l'acheteur du bien ou le preneur du service, soit par un tiers. Dans ce dernier cas, le prix peut être partiellement acquitté par un tiers (il s'agit alors d'un complément de prix) ou totalement acquitté par un tiers.

C'est ainsi que les taxes spéciales assises et perçues selon les mêmes règles que la TVA doivent être incluses dans la base d'imposition.

Sont donc notamment à comprendre dans la base imposable :

- les taxes spéciales telles que :
 - Taxe sur les appareils de reproduction et d'impression ;
 - Taxe sur l'édition des ouvrages de librairie ;
 - Taxe spéciale sur les huiles destinées à l'alimentation humaine ;
 - Taxe spéciale incluse dans le prix des places de spectacles cinématographiques ;
 - Taxe sur le transport public aérien et maritime en provenance et à destination de la Corse ;
 - Redevance sanitaire d'abattage et de découpage.
- Il en est de même :
 - des droits indirects et des taxes diverses perçus selon des taux spécifiques ;
 - de la taxe locale d'équipement lorsqu'elle est exigible ;
 - des redevances perçues par les entreprises privées chargées de la gestion des services des eaux et d'assainissement des collectivités locales ;
 - de la taxe d'usage des abattoirs lorsque les exploitants de ceux-ci en sont redevables ;
 - depuis le 1^{er} janvier 1985, de la cotisation sur les boissons alcooliques ;
 - de la taxe départementale et communale sur les remontées mécaniques ;
 - depuis le 8 septembre 1986, de la rémunération pour copie privée des phonogrammes et vidéogrammes ;
 - de la contribution environnementale pour la collecte et l'élimination des déchets d'équipements électriques et électroniques (RES N° 2006/30).
- En outre, depuis le 1^{er} août 1991 :
 - les établissements distributeurs d'électricité (EDF-GDF, régies communales ou intercommunales, sociétés d'intérêt collectif agricole d'électricité, entreprises distributrices d'électricité) doivent comprendre dans la base d'imposition à la TVA des livraisons d'électricité, la taxe sur certaines fournitures d'électricité et la taxe départementale sur l'électricité. Depuis le 24 mars 1994, la taxe de séjour forfaitaire due par les hôteliers et les logeurs est également incluse dans la base d'imposition.

Il est à noter que certains impôts, droits, taxes ou redevances peuvent être exclus de la base d'imposition dans la mesure où l'entreprise qui les facture en sus du prix à ses clients n'en est pas elle-même redevable et peut justifier qu'elle se borne à les encaisser pour le compte de son commettant.

Remarque : par exception aux dispositions de l'article 267-I-1^o et du 1^o de l'article 292 du CGI, et pour l'application de ces articles dans les régions d'outre-mer, l'octroi de mer et l'octroi de mer régional (cf. n^{os} 2814 et suiv.) ne sont pas compris dans la base d'imposition de la TVA.

2253

2. Des frais accessoires.

La base d'imposition comprend les frais accessoires aux livraisons de biens et aux prestations de services qui constituent une charge d'exploitation de l'entreprise même s'ils sont facturés distinctement aux clients. Tel est le cas notamment pour les commissions, intérêts, frais d'emballage, de transport, d'assurance, cautionnement, droit d'entrée, pas-de-porte, demandés aux clients en sus de la livraison ou de la prestation fournie. Les dépôts de garantie ne doivent être soumis à la TVA que lorsque survient la cause contractuelle de leur conservation par le loueur de meubles ou d'immeubles.

Toutefois, le versement initial effectué par le preneur, même s'il est qualifié de dépôt de garantie, est taxable dès son encaissement pour la partie excédant les aléas normaux du contrat appréciés en fonction de chaque situation de fait.

Par simplification, il est admis que le dépôt de garantie versé lors de la location d'un véhicule (automobile de tourisme ou moto) avec option d'achat ne doit pas être soumis à la TVA au moment de son encaissement si son montant n'excède pas 15 % de la valeur, toutes taxes comprises du véhicule, pour les contrats d'une durée de quatre ou cinq années.

Le bailleur qui fixe le montant du dépôt à un niveau supérieur doit soumettre l'excédent à la TVA dès l'encaissement.

Si l'option d'achat n'est pas levée par le preneur, le montant du dépôt de garantie devient imposable s'il n'est pas restitué.

Les intérêts perçus par un fournisseur de biens ou un prestataire de services ne sont pas inclus dans la base d'imposition de celui-ci lorsqu'ils ont la nature :

- d'intérêts moratoires ;
- d'intérêts facturés par le fournisseur dans le cadre d'une opération de crédit afférente à une période postérieure au fait générateur de l'opération commerciale concernée. En revanche, le montant des agios ou frais de crédit pris en charge par le vendeur ou le prestataire de services qui consent un crédit gratuit ne peut être soustrait de la base d'imposition.

2254

3. Des compléments de prix acquittés par l'acquéreur à des titres divers :

- primes et bonifications pour rapidité d'exécution ;
- certains intérêts perçus par les fournisseurs (cf. ci-avant n^o 2253) ;
- majorations pour « faible facture ».

- 2255 4. Des frais à la charge de l'acheteur** que celui-ci règle à une autre personne que le vendeur ; ils constituent un élément de la base imposable dès lors qu'ils se rattachent au contrat conclu entre le vendeur et l'acheteur.
- 2256 5. De certaines subventions** telles que celles qui représentent la contrepartie d'une opération imposable ou qui constituent le complément direct du prix d'une telle opération (en ce qui concerne les critères permettant de qualifier le versement d'une somme de subvention complément de prix, cf. BOI-TVA-BASE-10-10-10).
Sur la notion de subvention directement liée au prix, cf. CJCE, arrêt du 22 novembre 2001, aff. 184/00 « Office des produits wallons » ; arrêt du 15 juillet 2004, aff. 495/01 « Commission c. /Finlande ».
- 2257 6. Des indemnités n'ayant pas le caractère de dommages-intérêts.** Sont imposables les sommes qui représentent en réalité la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services imposable.
Selon la doctrine administrative antérieure, étaient également imposées à la TVA les sommes ayant pour objet de compenser des préjudices commerciaux courants et correspondant à des aléas normaux inhérents à la profession du bénéficiaire, et qui sont dues, contractuellement ou non, par une personne avec laquelle le bénéficiaire de l'indemnité entretient des relations commerciales. Tel était le cas, par exemple, des indemnités pour rupture anticipée de contrat.
Or, il ressort de plusieurs arrêts du Conseil d'État (CE 23 octobre 1998, n° 154039 Sofah ; CE 24 mai 2000, n° 190479 ; CE 15 décembre 2000, n° 194696 SA Polyclad Europe) que la notion de préjudice commercial courant et correspondant à des aléas normaux inhérents à la profession du bénéficiaire ne peut plus être utilisée comme un critère permettant de taxer une somme qualifiée d'indemnité.
Désormais, pour être imposées à la TVA, les indemnités doivent correspondre à des sommes qui constituent la contrepartie d'une prestation de services individualisée rendue à celui qui la verse.
A l'inverse, une indemnité qui a pour objet exclusif de réparer un préjudice commercial, fut-il courant, n'a pas à être soumise à cet impôt dès lors qu'elle ne constitue pas la contrepartie d'une prestation de services.
Concernant les indemnités d'assurance perçues par les entreprises de crédit bail, cf. n° 2258.

II. ÉLÉMENTS EXCLUS DE LA BASE D'IMPOSITION

(CGI, art. 267-II)

- 2258 Ne sont pas compris dans le prix imposable :**
- les **frais à la charge du client** et qui sont réglés directement par ses soins (intérêts versés à des organismes de crédit, ...) ;
 - les **sommes remboursées aux intermédiaires**, autres que les agents de voyages et organisateurs de circuits touristiques (cf. n° 2876) qui effectuent des dépenses **au nom** et pour le compte de leurs commettants dans la mesure où ces intermédiaires rendent compte à leurs commettants, **portent ces dépenses dans leur comptabilité dans des comptes de passage**, et justifient, auprès de l'administration des Impôts, de la nature ou du montant exact de ces débours (CGI, art. 267-II-2°).
- Pour le cas particulier des frais de déplacement exposés par un avocat collaborateur pour le compte de l'avocat « en premier » ;
- les **frais et taxes avancés par le fournisseur** au nom et pour le compte de son client auquel il fait connaître le montant exact des débours ;
 - certaines **subventions et primes**, notamment les subventions d'équipement affectées au financement d'un bien d'investissement déterminé, les aides entre entreprises, et plus généralement les subventions n'entretenant pas un lien direct avec le prix d'opérations imposables ;
 - les sommes versées par l'État aux entreprises dans le cadre du contrat initiative emploi (loi n° 95-881 du 4 août 1995), de l'aide au premier emploi des jeunes (décret n° 94-281 du 11 avril 1994 modifié), de l'aide aux entreprises d'insertion (décret n° 91-421 du 7 mai 1991 modifié) et de l'aide aux entreprises d'intérim d'insertion (décret n° 93-247 du 22 février 1993).
 - les **indemnités ayant véritablement le caractère de dommages-intérêts**. Ainsi les indemnités versées par les compagnies d'assurances **à leurs assurés** à la suite de sinistres (incendie, vol, ...) ne sont pas imposables à la TVA. Cette interprétation s'applique aux indemnités perçues dans le cadre de l'exécution d'un contrat d'assurance-crédit. En revanche, les indemnités de mutation versées entre les clubs de football professionnel lors du transfert de joueurs doivent, en application des dispositions des articles 256-I et 256-IV-1° du CGI, être

soumises à la TVA dès lors qu'elles constituent la contrepartie de prestations de services effectuées à titre onéreux ;

- les arrhes versées dans le cadre de contrats portant sur des prestations de services hôteliers soumises à la TVA et conservées par le prestataire en cas de dédit (CJCE, arrêt du 18 juillet 2007, aff. 277/05 ; CE, arrêt n° 263653 du 30 novembre 2007, « Sté Thermale d'Eugénie-les-Bains ») ;

- les intérêts moratoires et, dans certaines conditions, les intérêts correspondant à un crédit accordé par le fournisseur (cf. ci-avant n° 2253).

Les indemnités ayant pour objet de dédommager les entreprises de crédit-bail ou de location simple de la seule perte du véhicule et qui correspondent à la valeur vénale du bien au moment du sinistre n'ont plus à être soumises à la TVA.

Remarque : la doctrine administrative qui considérait que les indemnités dites de résiliation destinées à compenser l'interruption prématurée des contrats et réclamées indépendamment des indemnités représentatives du dédommagement du sinistre subi par le bien loué, demeureraient imposables à la TVA quel que soit leur mode de versement et de calcul a également été rapportée. Désormais, le versement d'indemnités dites de résiliation, notamment dans le cadre de l'interruption prématurée d'un contrat de crédit-bail ne permet plus, à lui seul, de conclure au caractère taxable de cette somme.

2259 De même, toute réduction du prix d'une affaire taxable entraîne une diminution corrélative de la base imposable. C'est le cas notamment :

- des escomptes de caisse pour paiement comptant, rabais, ristournes ;

- des intérêts, des arrhes et des acomptes déduits du montant nominal de la vente ;

- jusqu'au 24 janvier 2006, des pénalités contractuelles pour livraison tardive ayant le caractère d'une réduction de prix.

- des bons de réduction distribués aux consommateurs potentiels et des bons de remboursement qui figurent généralement sur les emballages des produits.

Mais le rabais ne peut jamais venir en diminution de la base imposable chez le vendeur s'il constitue la rémunération d'une prestation fournie par le débiteur à son créancier ou s'il ne bénéficie pas effectivement et pour son montant exact à l'acheteur.

B. RÈGLES RELATIVES À DES OPÉRATIONS DÉTERMINÉES

I. LIVRAISONS DE BIENS

(CGI, art. 266-1-a)

2261 La base d'imposition en matière de livraison est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir en contrepartie de la livraison y compris les subventions directement liées au prix de cette livraison. En outre, le coût des services accessoires rendus par le vendeur à la demande de l'acheteur doit être inclus dans la base d'imposition, dès lors que ces services sont antérieurs à la livraison de la marchandise. Tel est le cas des emballages et contenants et des frais de transport.

2262

2263 1. Emballages et contenants. Les règles applicables à ces emballages et contenants sont exposées au n° 2823. S'agissant des emballages consignés, il est rappelé (CGI, art. 267-III) que les sommes perçues au titre de leur consignation, lors de la livraison de biens, peuvent être exclues de la base d'imposition à la condition que la TVA afférente à ces sommes ne soit pas facturée. Dans le cas où les emballages consignés ne sont pas rendus à l'expiration des délais en usage dans la profession, une régularisation doit intervenir ; le montant de la consignation doit être incorporé dans la base d'imposition.

2264 2. Frais de transport. Les frais de transport facturés par le vendeur à son client représentent normalement un élément du prix de vente imposable (CGI, art. 267-1-2°).

Toutefois, si le transport constitue une opération distincte dont l'acheteur assume la charge (vente « départ »), les frais correspondants peuvent être exclus du montant de la vente imposable à condition que le vendeur en refacture exactement le montant à l'acquéreur.

II. PRESTATIONS DE SERVICES

(CGI, art. 266-1-a)

2265 1. Principe. La base d'imposition est constituée en matière de prestations de services, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir en contrepartie des prestations y compris les subventions directement liées au prix de ces prestations¹.

2266 2. Opérations réalisées par les intermédiaires.

L'article 266-1-b du CGI prévoit que la base d'imposition est constituée par le montant total de la transaction pour les opérations réalisées :

- par un intermédiaire mentionné au V de l'article 256 et au III de l'article 256 *bis* du CGI ;
- par les personnes établies en France qui s'entremettent dans la livraison de biens ou l'exécution de services par des redevables qui n'ont pas établi dans la Communauté européenne le siège de leur activité, un établissement stable, leur domicile ou leur résidence habituelle.

Concernant les opérations d'enfouissement des lignes de télécommunication dans le cadre de conventions de partenariat signées entre les collectivités locales et France Télécom.

2267

2268

a. Base d'imposition des intermédiaires qui s'entremettent dans des livraisons de biens ou des prestations de services par des redevables non établis dans la Communauté européenne ; cf. n° 2145 (cas particulier).

2269

b. Base d'imposition des intermédiaires agissant en leur nom propre.

Ces intermédiaires sont réputés acquérir et livrer personnellement le bien ou recevoir et rendre personnellement le service qui fait l'objet de la transaction dans laquelle ils s'entremettent (CGI, art. 256-V et 256 *bis* -III). Les critères de distinction entre les intermédiaires agissant en leur nom propre auxquels ce régime est applicable et les intermédiaires agissant au nom d'autrui qui sont prestataires d'un service d'entremise sont précisés aux n°s 2036 à 2040.

L'article 266-1-b du CGI précise que la base d'imposition des opérations réalisées par un intermédiaire mentionné au V de l'article 256 et au III de l'article 256 *bis* est constituée par le montant total de la transaction.

Ainsi la base d'imposition des livraisons de biens, prestations de services ou acquisitions intracommunautaires réalisées par les intermédiaires agissant en leur nom propre est constituée du prix total de la vente du bien ou de la prestation de services. Ce prix qu'il soit perçu du tiers cocontractant (entremise « à la vente ») ou du commettant (entremise « à l'achat ») inclut dans tous les cas le montant de la commission.

Exemples.

1. Hypothèse d'un intermédiaire « à la vente » qui commercialise un bien auprès d'un client établi en France pour le prix de 100 € HT et qui retient à titre de commission la somme de 20 €, 80 € HT étant restitués au commettant (établi en France).

La base d'imposition de l'intermédiaire, pour cette opération, est de 100 €.

2. Hypothèse d'un intermédiaire « à l'achat » qui achète à un fournisseur établi en France un bien de 200 € HT et le livre à son commettant (établi en France) pour le prix HT de 240 € (commission = 40 €).

La base d'imposition de l'intermédiaire, pour la livraison au commettant, est de 240 €.

3. Hypothèse d'un intermédiaire « à l'achat » qui achète un bien de 300 € HT à un fournisseur assujéti établi en Italie et qui le livre à son commettant (établi en France) pour le prix HT de 360 € (commission = 60 €).

La base d'imposition de l'intermédiaire est :

- de 300 € pour l'acquisition intracommunautaire au fournisseur italien ;
- de 360 € pour la livraison de bien au commettant.

Ce régime exclut une taxation de la commission en tant que telle. Celle-ci est désormais un élément du prix de l'opération réalisée par l'intermédiaire.

2270

Précision. - **Application du régime des débours aux intermédiaires agissant en leur nom propre.**

Le nouveau régime de ces intermédiaires ne fait pas obstacle à l'application des dispositions de l'article 267-II-2° du CGI (cf. n° 2258).

¹ Depuis le **25 janvier 2006**, les pénalités de retard dues par un fournisseur à son client en raison du retard pris dans l'exécution de ses obligations contractuelles ne sont plus considérées comme une réduction de prix mais comme des indemnités situées hors du champ d'application de la TVA ; elles ne viennent donc plus en diminution de la base d'imposition du fournisseur.

Ces dispositions sont susceptibles de s'appliquer aux remboursements de dépenses engagées par l'intermédiaire **au nom d'autrui** et qui ne se rattachent pas en réalité à l'opération d'entremise :

- l'intermédiaire doit faire apparaître au fournisseur du bien ou du service qui fait l'objet du remboursement qu'il est le représentant de la personne au nom de qui il agit dans les conditions précisées au n° 2038 ;

- il ne doit pas s'agir de dépenses d'exploitation de l'intermédiaire engagées pour les besoins de l'opération d'entremise mais de frais extérieurs à celle-ci.

Par ailleurs, les frais remboursés doivent être clairement détachables de la livraison de bien ou de la prestation de services dans la transaction dans laquelle l'intermédiaire s'entremet.

À titre d'exemple, sont exclus de la base d'imposition d'un intermédiaire dont la seule mission est d'assurer l'achat en son nom propre de biens pour le compte d'un commettant, les frais d'entreposage engagés pour le compte de ce dernier lorsque le contrat passé avec l'entrepoteur fait apparaître le commettant, clairement identifié (cf. n° 2038-a), en qualité de bénéficiaire réel de la prestation.

Bien entendu, les autres conditions posées par l'article 267-II-2° du CGI doivent également être satisfaites (comptabilisation dans des comptes de passage, reddition de compte au commettant, justification auprès de l'administration de la nature et du montant exact des dépenses).

2271 3. Autres prestations de services :

a. Réparations. Les réparations ont pour but la remise en état d'un objet, sans en modifier les caractéristiques ; elles doivent être distinguées des transformations et des rénovations :

- la transformation aboutit à une modification des caractéristiques initiales d'un objet ou d'un produit (exemple : voiture de tourisme transformée en camionnette) ;

- la rénovation implique que la valeur hors taxe des éléments nouveaux (matières premières, pièces), utilisés pour la remise en état soit supérieure à celle de l'objet usagé augmentée du coût hors taxe de l'opération.

La réparation a le caractère d'une prestation de services et le bien conserve sa qualité d'objet d'occasion alors que la rénovation et la transformation se traduisent par la création d'un bien assimilable à un bien neuf, et sont traitées comme des ventes.

2272 *b. Hôteliers et restaurateurs, débitants de boissons et autres prestataires de services.*

- *Les hôteliers, restaurateurs et débitants de boissons* qui mettent occasionnellement leurs installations téléphoniques à la disposition de leurs clients, sont autorisés à majorer le prix des communications téléphoniques qui leur est réclamé par France Télécom soit d'une somme fixe, soit d'un pourcentage en fonction des communications.

Les commerçants doivent comprendre dans leur base d'imposition à la TVA **le montant** total des sommes demandées au client (redevance téléphonique et majoration). En contrepartie, ils peuvent déduire la taxe comprise dans leurs dépenses de téléphone, y compris donc la taxe correspondant aux communications des clients.

- *Les personnes visées ci-dessus*, ainsi que les exploitants de stations-service, compagnies internationales de wagons-lits, etc., qui sont autorisés, sous certaines conditions, à vendre les tabacs et allumettes au prix réglementaire, éventuellement majoré d'un supplément à titre de rémunération de leurs services, soumettent ce **complément** au taux normal de la TVA.

- *Pourboires.* Les majorations réclamées à la clientèle dans les hôtels, restaurants, cliniques... au titre du « service », également qualifiées de « pourboires obligatoires » constituent, un élément du prix taxable. Il en est de même des pourboires versés au personnel des casinos en contact avec les joueurs.

Aussi, toutes ces majorations de prix réclamées à la clientèle au titre du « service » doivent être comprises dans la base d'imposition à la TVA de l'entreprise prestataire, qu'elles soient centralisées par l'employeur ou perçues directement auprès de la clientèle par les employés. Soumises aux mêmes règles de TVA que les prestations de services auxquelles elles se rattachent, elles obéissent notamment le cas échéant aux règles relatives à la ventilation lorsqu'elles se rapportent à une opération soumise à différents taux de TVA.

En revanche, les simples gratifications (pourboires), que les clients versent spontanément aux employés d'une entreprise où le « service » est déjà incorporé dans les prix facturés, demeurent exclues de la base d'imposition à la TVA.

2273 En ce qui concerne les **entreprises de taxis** employant des **conducteurs salariés**, les suppléments pour colis, les prises en charge dans les gares et les pourboires perçus par les conducteurs salariés d'une entreprise doivent être compris dans la base d'imposition à la TVA

de cette entreprise. En effet, les chauffeurs de taxi salariés sont des préposés de l'entreprise qui les emploie et c'est pour le compte de celle-ci qu'ils encaissent les suppléments et pourboires, même s'ils ne les reversent pas à l'employeur et si celui-ci en ignore le montant exact. Il appartient dans ce cas à l'employeur d'évaluer sous sa responsabilité et le plus précisément possible le pourcentage de majoration de ses recettes au titre des gratifications et pourboires perçus par ses employés.

2274 *c. Entreprises de locations de bureaux meublés offrant des prestations annexes : téléphone, télex, télécopie.*

Les loueurs de bureaux soumettent à la TVA le prix total des prestations de télécommunications réclamé au locataire et peuvent déduire la taxe comprise dans leurs dépenses de télécommunications, y compris la taxe afférente aux prestations facturées aux locataires.

2275 *d. Entreprises qui mettent des services à la disposition des usagers du minitel.*

Ces entreprises soumettent à la TVA les sommes qu'elles reçoivent de France Télécom en rémunération de leur prestation. Depuis le 1^{er} novembre 1987, elles doivent facturer à France Télécom la taxe due sur leur rémunération. Sous certaines conditions, France Télécom est autorisé à établir des factures pour le compte de ces entreprises.

2276 *e. Concessionnaires de droits communaux.* Les concessionnaires, adjudicataires et fermiers de droits communaux sont redevables de la TVA, soit sur le montant de leurs recettes atténué de la redevance versée aux communes s'ils perçoivent les droits de place pour leur propre compte, soit sur la rémunération fixe ou proportionnelle qu'ils reçoivent des communes lorsqu'ils recouvrent les droits pour le compte de ces dernières.

2277 *f. Sociétés concessionnaires d'autoroutes* (CGI, ancien art. 266-1-h ; FI n° 3024).

Jusqu'au 31 décembre 2000, les sociétés concessionnaires d'autoroutes étaient imposées sur la fraction des péages conservée en rémunération des prestations de construction et de gestion des autoroutes rendues à l'État.

À compter du 1^{er} janvier 2001, ce régime est abrogé. Il en résulte les conséquences suivantes :

- les exploitants d'ouvrage de circulation routière à péages doivent imposer les péages à la TVA, à l'exception toutefois des personnes morales de droit public agissant en qualité d'autorités publiques ;
- un droit à déduction leur est ouvert au titre de la taxe grevant l'ensemble de leurs dépenses ;
- les usagers redevables de la TVA sont autorisés à déduire la taxe des péages qui leur est facturée par les exploitants.

2278 *g. Services comportant des fournitures* (RES N° 2009/49). La réalisation d'un service entraîne généralement l'utilisation de fournitures ou de pièces détachées :

- les fournitures sont les matières ou produits indispensables à la réalisation du service et dont l'incorporation nécessite une opération de façonnage, d'adaptation ou de transformation préalable ou qui disparaissent avec la réalisation de la prestation ;
- les pièces détachées sont des objets normalisés ayant un rôle déterminé dans un ensemble et qui donnent lieu, en principe, à une simple opération de pose et peuvent être enlevés sans détérioration.

Alors que les fournitures constituent un élément du prix du service, les pièces détachées font l'objet d'une vente et supportent le taux qui leur est propre.

Toutefois, les pièces détachées sont considérées comme des fournitures, dont elles suivent le régime :

- si elles sont assimilables, en raison de leur nature et de leur faible valeur, à de menues fournitures ;
- ou si elles ont dû subir un travail d'adaptation préalable pour être incorporées, au même titre que les fournitures, dans l'objet réparé ;
- ou si leur valeur est inférieure à celle de l'opération de pose.

La comparaison entre la valeur des pièces et celle de la pose doit, en principe, s'effectuer pièce par pièce. Il est toutefois admis qu'elle soit effectuée globalement et porte sur la valeur totale des pièces détachées et des fournitures d'une part et sur le coût total de la réparation d'autre part.

Certaines pièces utilisées dans le secteur de l'automobile sont en tout état de cause soumises au régime de la vente assortie d'une pose.

Il en est de même pour les pièces non indispensables à la réalisation de la prestation de services.

2279 h. Sociétés civiles de moyens.

Les sociétés civiles de moyens qui ne peuvent bénéficier des dispositions de l'article 261 B du CGI qui exonère de la taxe, sous certaines conditions, les seuls services (à l'exclusion des livraisons de biens) que ces sociétés peuvent rendre à leurs membres (cf. n° 2176), sont redevables de la taxe dans les conditions de droit commun, compte tenu des précisions suivantes :

- les recettes taxables sont constituées par l'ensemble des sommes perçues par la société de moyens. Pratiquement, lesdites sociétés doivent acquitter la TVA sur le montant des participations ou remboursements de frais versés par leurs membres ; en contrepartie, elles peuvent déduire ou obtenir le remboursement de la taxe figurant sur les factures établies en leur nom par les fournisseurs de biens ou de services ;

- lorsqu'elles sont soumises au régime simplifié, les sociétés civiles de moyens peuvent, éventuellement, bénéficier de la franchise ou de la décote.

2280 i. Locations de fonds de commerce. Montant du loyer imposable.

La personne qui donne en location un fonds de commerce dont elle est propriétaire et les locaux d'exploitation dont elle n'est que locataire ne peut soustraire de sa base d'imposition à la TVA le montant des loyers commerciaux dont elle a d'ailleurs la responsabilité du paiement (RM Charié, *JO*, AN du 20 octobre 1986, p. 3781).

2281 j. Rémunérations tarifées des officiers publics et ministériels et des auxiliaires de justice.

Les rémunérations tarifées applicables à ces professions s'entendent hors TVA. Dès lors, les professionnels concernés redevables de la TVA doivent calculer la TVA en sus des montants prévus par les différents tarifs en vigueur (CGI, art. 266-1-a et 267-1-1°).

III. ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES DE BIENS

2282 La base d'imposition des acquisitions intracommunautaires de biens est constituée des mêmes éléments que ceux retenus pour déterminer la base d'imposition des livraisons de biens et des prestations de services.

IV. ÉCHANGES

(CGI, ann. III, art. 76-1)

2283 L'échange est considéré comme une double vente dont le prix est payé en nature. La base d'imposition est constituée par la valeur des objets reçus en contrepartie de ceux livrés, éventuellement majorée du montant de la soule encaissée.

V. TRAVAUX IMMOBILIERS

(CGI, art. 266-1-f)

2284 Pour les travaux immobiliers le chiffre d'affaires imposable est constitué par le montant des marchés, mémoires ou factures.

VI. PRESTATIONS EFFECTUÉES PAR UN FIDUCIAIRE

(CGI, art. 266-1-f bis)

2284-1 Pour les prestations effectuées par un fiduciaire, la base d'imposition est constituée par la rémunération versée par le constituant ou retenue sur les recettes de l'exploitation des droits et biens du patrimoine fiduciaire.

VII. LIVRAISONS ET PRESTATIONS DE SERVICES À SOI-MÊME

(CGI, art. 266-1-c)

2285 1. Livraisons à soi-même de biens

La base d'imposition est constituée pour les livraisons de biens meubles, par le prix d'achat hors taxe de ces biens en cas de livraison à soi-même de biens achetés et utilisés en l'état ou par le prix de revient hors taxe en cas de livraison à soi-même de biens extraits, fabriqués ou transformés. Ces prix sont déterminés à la date à laquelle la taxe devient exigible.

Le taux applicable est celui en vigueur à la date à laquelle la taxe due sur la livraison à soi-même devient exigible.

2. Prestations de services à soi-même

Selon l'article 266-1-c du CGI, la base d'imposition est constituée par les dépenses engagées pour leur exécution, c'est-à-dire en pratique le prix de revient du service, déterminé à la date d'exigibilité (cf. n° 2307). Cette base d'imposition correspond à la valeur hors taxe des biens autres que les immobilisations et des services, nécessités pour la réalisation de la prestation, et qui ont ouvert droit à déduction totale ou partielle au titre de la taxe acquittée en amont.

De même, en cas d'utilisation d'un bien immobilisé pour la réalisation de la prestation de services à soi-même, il est tenu compte dans la base d'imposition de l'amortissement linéaire correspondant à la durée d'utilisation du bien.

Enfin, lorsqu'un bien destiné à la location est également utilisé à des fins privées, la base d'imposition de la prestation de services à soi-même est calculée en fonction de la durée effective d'utilisation privée des biens.

Les prestations de services à soi-même sont passibles du taux qui leur est propre. D'une manière générale, le taux applicable est 19,6 %.

VIII. AFFECTATION EN FRANCE PAR UN ASSUJETTI D'UN BIEN DE SON ENTREPRISE EN PROVENANCE D'UN AUTRE ÉTAT MEMBRE

(CGI, art. 256 *bis*-II-2°)

2286

Cette opération, assimilée à une acquisition intracommunautaire, fait l'objet de commentaires au n° 2025. Sa base d'imposition est définie par l'article 266-1-c du CGI. Elle est constituée, comme en matière de livraisons à soi-même, selon le cas :

- soit par le prix d'achat des biens ou de biens similaires ;
- soit, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient.

2287

IX. LIVRAISONS DE MARCHANDISES FAITES À LEURS ADHÉRENTS PAR LES COOPÉRATIVES ET LES GROUPEMENTS D'ACHAT EN COMMUN CRÉÉS PAR DES COMMERÇANTS OU DES PARTICULIERS

2288

Cf. n° 2751 ci-après.

2289

X. BASE D'IMPOSITION DES OPÉRATIONS FACTURÉES EN DEVISES ÉTRANGÈRES

(CGI, art. 266-1-*bis* modifié par l'article 62 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

2290

Lorsque les éléments servant à déterminer la base d'imposition sont exprimés dans une monnaie autre que l'euro, le taux de change à appliquer est celui du dernier taux publié par la banque centrale européenne au jour de l'exigibilité de la taxe prévue au 2 de l'article 269 du CGI.

S'agissant des prestations de services, le taux de change applicable est en principe, sous réserve de l'exercice d'une option pour le paiement de la TVA d'après les débits, celui qui est connu le jour de l'encaissement des acomptes y afférents ou du prix correspondant à ces opérations.

Ces dispositions concernent donc tous les assujettis qui, dans le cadre de contrats internationaux, facturent et règlent en devises étrangères certaines opérations soumises à la TVA en France. Elles s'appliquent également, le cas échéant, pour la détermination de la base d'imposition des acquisitions intracommunautaires (art. 266-1-a).

En revanche, pour les importations, le taux de change demeure déterminé selon les dispositions communautaires en vigueur pour calculer la valeur en douane.

Précisions :

- S'agissant des informations à indiquer sur la déclaration d'échanges de biens entre les États membres de la Communauté européenne, cf. n° 2645-3.
- Cas des opérations réalisées par des entreprises françaises avec d'autres entreprises françaises faisant l'objet d'une facturation et d'un règlement en devises étrangères.

Lorsque la base d'imposition à la TVA est exprimée en devise étrangère, le montant de la taxe due et de la taxe déductible doit être déterminé par application des principes exposés ci-dessus.

XI. BASE D'IMPOSITION DES OPÉRATIONS NON SOUMISES À L'IMPÔT PAR LE REDEVABLE

(CGI, art. 266 et 267-I)

2290-1 La base d'imposition à la TVA doit être déterminée à partir du prix convenu ferme et définitif, c'est-à-dire du prix dont le règlement peut être exigé du client en application du contrat.

Ainsi, lorsque le prix d'une vente a été convenu hors taxe et que l'opération s'avère finalement imposable à la TVA, la base d'imposition du vendeur est toujours égale au prix convenu diminué du montant de la taxe sauf si les parties ont expressément prévu d'ajouter à ce prix un supplément égal à la TVA applicable à l'opération.

chapitre 2

modalités particulières de détermination de la base d'imposition

2291 En ce qui concerne :

- les biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et d'antiquité (CGI, art. 297 A), cf. n^{os} 2815 et suiv. ;
- les ventes d'animaux de boucherie et charcuterie, se reporter au n^o 2753 ;
- les ventes de publications de presse, voir le n^o 2850 ;
- les produits pétroliers (CGI, art. 298-2), cf. n^{os} 2840 et suiv. ;
- les associations de propriétaires qui réalisent des travaux d'intérêt agricole (CGI, art. 256 et 271).

A. TABACS MANUFACTURÉS(CGI, art. 267-I, 298 *quaterdecies*, 298 *quindecies*)**I. PRINCIPE**

2292 Les opérations portant sur les tabacs manufacturés sont soumises à la TVA dans les conditions de droit commun sous réserve des dispositions ci-après :

- la taxe est assise sur le prix de vente au détail à l'exclusion de la TVA ;
- elle est acquittée par le fournisseur (et non par le débiteur de tabac) dans le même délai que le droit de consommation prévu par l'article 575 C du CGI.

II. RELATIONS ENTRE LA FRANCE CONTINENTALE ET LA CORSE

2292-1 Depuis le 1^{er} janvier 1993, les relations entre la France continentale et la région de Corse sont considérées comme des échanges intérieurs. Depuis le 1^{er} janvier 1995, le monopole de distribution des tabacs est étendu à la Corse. Les dispositions applicables à la Corse sont donc identiques à celles applicables dans les départements du continent.

B. OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES

(CGI, art. 266-2 et 268)

2293 Voir le livre IV-FI n^{os} 3005 et s. et 3024.

C. IMPORTATIONS

2294 La base d'imposition de la TVA à l'importation est déterminée par l'article 292 du CGI ; elle est constituée par la valeur définie par la législation douanière conformément aux règlements communautaires en vigueur. Toutefois, doivent être inclus dans la base d'imposition, comme dans le régime intérieur, les impôts, droits, taxes et prélèvements et notamment les taxes parafiscales perçues en addition de la TVA (taxes forestières par exemple) à l'exception de la TVA elle-même.

Par ailleurs, la base d'imposition doit comprendre :

- les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance qui interviennent jusqu'au premier lieu de destination des biens en France. Ce premier lieu de destination est le lieu mentionné sur le document de transport accompagnant la marchandise (lettre de voiture, notamment, ou tout autre document sous le couvert duquel les biens sont importés). À défaut de cette mention, le premier lieu de destination est celui où intervient la première rupture de charge. Bien entendu, les prestations de services correspondant à ces divers frais ne sont pas soumises à la TVA en régime intérieur ;
- depuis le 1^{er} janvier 1996, et selon les dispositions de l'article 292 du CGI, les frais accessoires visés à l'alinéa ci-dessus lorsqu'ils découlent du transport vers un autre lieu de destination à l'intérieur de la Communauté européenne, si ce dernier lieu est connu au moment où intervient le fait générateur de la taxe.

En revanche, n'entrent pas en ligne de compte pour la détermination de la base d'imposition, les remises, rabais et autres réductions de prix acquis au moment de l'importation.

Depuis le 1^{er} janvier 1996, lorsqu'un bien placé sous l'un des régimes mentionnés à l'article 291-I-2-b du CGI en vigueur à cette date est mis à la consommation, sont également à comprendre dans la base d'imposition les prestations de services mentionnées à l'article 277 A-I-6° du CGI et à l'article 291-III-2° de ce même code (cf. n° 2205), autres que les frais accessoires visés ci-dessus.

D. SPECTACLES

(CGI, art. 266-1-a et 281 *quater* ; ann. III, art. 89 *ter*)

I. CINÉMA

2295

La base imposable à la TVA - y compris pour les salles d'art et d'essai - est constituée par le prix exigé du spectateur, à l'exclusion de la TVA elle-même et :

- des encaissements qui correspondent au soutien financier de l'État à l'industrie cinématographique dès lors qu'ils présentent le caractère de subventions d'équipement ;
- des versements effectués par le Centre national du cinéma et de l'image animée dans le cadre des compensations prévues au profit des petites entreprises cinématographiques.

II. THÉÂTRES ET CERTAINS SPECTACLES DE CIRQUE

2296

Cf. n° 2350.

III. SUBVENTIONS VERSÉES AUX MAISONS DE LA CULTURE ET AUX CENTRES D'ACTION CULTURELLE

2297

Ces établissements, qui ont des activités soumises à des taux différents, éprouvent des difficultés pour ventiler leurs subventions globales de fonctionnement ou d'équilibre entre ces diverses activités.

Dès lors il est admis qu'ils appliquent de manière uniforme sur le plan national la clé de répartition suivante :

- 80 % pour les spectacles vivants passibles du taux particulier de 2,10 % ;
- 8 % pour les séances cinématographiques soumises au taux réduit ;
- 12 % pour les autres activités imposables au taux de 19,6 %.

E. OPÉRATIONS DE DÉMOLITION

(CGI, art. 266-1-a)

2298

Les entreprises de démolition peuvent :

- soit se porter acquéreurs des bâtiments à démolir ; le démolisseur accomplit dans ce cas une prestation pour son propre compte (CE, arrêt du 14 octobre 1981, req. n° 20776). Il n'est donc soumis à la TVA qu'au moment de la revente des biens usagés réutilisables (en l'état ou après réparation). La taxe est alors exigible selon les modalités particulières prévues pour les négociants en objets d'occasion ;
- soit démolir les bâtiments pour le compte du propriétaire et s'engager à retirer tous les matériaux et gravats que le maître de l'ouvrage ne désire pas récupérer. Le démolisseur fournit alors une prestation de service au propriétaire.

Les matériaux et déblais à récupérer par l'entreprise de démolition lui sont cédés gratuitement ou font l'objet d'une évaluation. Dans cette seconde hypothèse, la valeur retenue d'un commun accord s'impute sur le prix global de la démolition et le propriétaire verse la différence en numéraire (ou encaisse une soulte si la valeur des matériaux est supérieure au coût total de démolition).

Quelles que soient les stipulations du contrat relatives aux matières de récupération, la taxe sur la valeur ajoutée est due par le démolisseur sur le montant total du prix de démolition avant la déduction éventuelle de la valeur des matériaux à récupérer.

F. TRAVAUX D'AMÉLIORATION RÉALISÉS DANS LES LOGEMENTS SOCIAUX

(CGI, art. 266-6)

2299

En ce qui concerne les livraisons à soi-même de travaux visées au 7° *bis*, au 7° *quater*, au 7° *quinquies* et au 7° *sexies* de l'article 257 du CGI (cf. FI, n^{os} 3092 et suiv.), la TVA est assise sur le prix de revient total des travaux.

titre 3

fait générateur et exigibilité

(CGI, art. 269, BOI-TVA-BASE)

2300

L'article 269-1-a du CGI prévoit que « le fait générateur de la taxe se produit au moment où la livraison, l'acquisition intracommunautaire du bien ou la prestation de services est effectué ».

Le fait générateur de la taxe se définit comme « le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe ».

Quant à l'exigibilité, elle est définie comme « le droit que le Trésor public peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe ».

La notion d'exigibilité de la taxe présente un intérêt essentiel, pour l'application de l'impôt alors que le fait générateur n'est susceptible d'être utilisé, en pratique, que pour déterminer, en cas de changement de législation, le régime applicable.

C'est l'exigibilité qui détermine la période (mois, trimestre, etc.) au titre de laquelle le montant des opérations imposables doit faire l'objet d'une déclaration. De même, c'est le moment où la taxe applicable aux biens ou services acquis, livrés à soi-même ou importés devient exigible, qui détermine la date à laquelle le droit à déduction prend naissance chez l'utilisateur de ces biens ou services.

En principe, le fait générateur de la taxe et son exigibilité interviennent au même moment. Cependant, ce principe comporte un certain nombre de dérogations.

Pour plus de précisions, cf. BOI-TVA-BASE-20.

chapitre premier

coïncidence entre le fait générateur et l'exigibilité de la TVA

2301

L'exigibilité de la taxe et le fait générateur coïncident en ce qui concerne les livraisons ainsi que les opérations immobilières et les livraisons à soi-même de biens.

A. LIVRAISONS DE BIENS

(BOI-TVA-BASE-20-10)

2302

L'exigibilité et le fait générateur de la taxe sont constitués par le même événement.

Le fait générateur se produit lorsqu'intervient le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire.

Ce principe :

- s'applique également à la remise matérielle d'un bien meuble corporel effectuée en exécution d'un contrat de vente à tempérament, d'un contrat de location-vente (cf. n^{os} 2009 et suiv.), ou d'un contrat de vente comportant une clause de réserve de propriété (le fait générateur intervient lorsque la livraison est effectuée, c'est-à-dire, dans ce cas, en application de l'art. 256 II-3^o-c du CGI, lors de la remise matérielle du bien) ;

- ne s'applique pas aux livraisons de biens (autres que ceux visés ci-dessus) qui donnent lieu à établissement de décomptes ou paiements successifs (cf. n^o 2314).

Il est rappelé que la remise matérielle d'un bien intervenant en vertu d'un contrat de crédit-bail ou de « leasing » n'est pas considérée comme une livraison de bien (cf. n^o 2011).

Une dérogation au principe exposé ci-dessus concerne :

1^o les ventes de médicaments vétérinaires prescrits par ordonnance et administrés ou livrés comme prolongement direct d'un acte médical ou chirurgical que les vétérinaires font généralement figurer sur une note globale d'honoraires. Il est admis que ces ventes ne soient imposables qu'au moment de l'encaissement du prix.

2^o les ventes de médicaments prescrits sur ordonnance des médecins pharmaciens revendeurs. Il est admis que ces ventes ne seront soumises à la TVA qu'au moment de l'encaissement des acomptes ou du prix correspondant. En revanche, les ventes de produits divers (cosmétiques par exemple) ainsi que les cessions de médicaments effectuées en exécution des ordonnances d'autres médecins demeurent imposées à la TVA au moment de la délivrance matérielle de ces biens.

Cas particulier du transfert.

2303

Le transfert est défini par l'article 256-III du CGI comme l'expédition ou le transport (sauf dans certaines circonstances) par un assujetti ou pour son compte d'un bien pour les besoins de son entreprise à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne (cf. n^{os} 2012 et suiv.). Le fait générateur de ces opérations intervient donc lors du départ de l'expédition ou du transport du bien.

B. OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES

(CGI, art. 269)

2304

L'article 16 de la loi n^o 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010, supprime, à compter du 11 mars 2010, les dispositions spécifiques de l'article 269-1 c du CGI qui fixaient le fait générateur et par conséquent l'exigibilité de la taxe à la date de l'acte pour les mutations immobilières (cf. FI, n^{os} 3006 et s.). La suppression de cette disposition conduit à déterminer le fait générateur et l'exigibilité selon les règles applicables à la généralité des livraisons de biens, c'est à dire au moment de la livraison (art. 269-1-a et 2-a du CGI).

Toutefois, l'article 269-2-a *bis* prévoit que pour les livraisons d'immeubles à construire, la taxe est exigible lors de chaque versement des sommes correspondant aux différentes échéances prévues par le contrat en fonction de l'avancement des travaux.

Pour les livraisons à soi-même d'immeubles visées au I de l'article 257, le fait générateur et l'exigibilité se produisent au moment de la livraison qui intervient lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire (art. 269, 1-b et 2-a du CGI).

Pour les livraisons à soi-même de travaux immobiliers visées au b du 1^o du 3 du I de l'article 257, le fait générateur et l'exigibilité se produisent au moment de l'achèvement de l'ensemble des travaux. Toutefois, par dérogation, le fait générateur de la taxe intervient au dernier jour de chaque trimestre pour les livraisons à soi-même de travaux d'entretien effectués au cours de ce trimestre (art. 269, 1-d et 2-a du CGI).

C. LIVRAISONS À SOI-MÊME DE BIENS ET PRESTATIONS DE SERVICES À SOI-MÊME

2305

Selon les dispositions de l'article 175 de l'annexe II au CGI, la TVA est exigible à la date de la première utilisation du bien que l'assujetti s'est livré à lui-même ou, pour les prestations de services à soi-même, à la date de l'exécution du service. L'exigibilité intervient donc au fur et à mesure de la réalisation des prestations.

2306

2307

chapitre 2

séparation du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe

- 2308** Le fait générateur se distingue de l'exigibilité de la taxe pour certaines prestations de services et certaines livraisons de biens donnant lieu à paiements successifs.

A. PRESTATIONS DE SERVICES

(BOI-TVA-BASE-20-20)

- 2309** Conformément aux dispositions de l'article 269-1-a du CGI, le fait générateur de la TVA intervient, pour les prestations de services, lorsque ces prestations sont effectuées.

L'article 269-2-c du CGI dispose, par ailleurs, que pour les prestations de services autres que celles visées à l'article 269-2-b *bis* du CGI, la taxe est exigible lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération, ou, sur option du redevable, d'après les débits. concernant la date d'exigibilité relative aux rémunérations des huissiers et des notaires]. Ce même article prévoit qu'en cas d'escompte d'un effet de commerce, ou de transmission de créance, la taxe est exigible à la date du paiement de l'effet par le client ou à celle du paiement de la dette transmise entre les mains du bénéficiaire. D'autre part, il autorise les entrepreneurs de travaux immobiliers à opter pour le paiement de la taxe sur les livraisons dans les conditions et pour les travaux fixés par les articles 78 à 84 de l'annexe III au CGI (cf. n° 2322).

Cas particuliers :

2310 **1. Travail à façon.**

Depuis le 1^{er} janvier 1996, les opérations de travail à façon constituent des prestations de services. Le fait générateur de la taxe afférente à ces opérations intervient à la fin de l'exécution du travail. Elle est exigible lors de l'encaissement (ou sur option, lors du débit) en application des règles de droit commun.

2311 **2. Avances consenties par un établissement bancaire au titulaire d'un marché public.**

Une entreprise qui détient des créances à l'encontre d'une collectivité publique peut obtenir des avances de trésorerie auprès d'établissements de crédit en contrepartie de la cession de ses créances.

Ces procédures de crédit ne soulèvent pas de difficulté en matière de TVA, lorsque l'exigibilité se situe au moment de la livraison des biens ou de la facturation (prestataires de services qui acquittent la taxe d'après les débits).

Lorsque l'exigibilité se situe au moment de l'encaissement, une décision ministérielle du 6 mai 1988 permet de reporter l'exigibilité de la taxe au moment du paiement par la collectivité publique ; auparavant, l'encaissement était réputé intervenir au moment du versement des avances consenties par l'établissement bancaire.

- 2312** Il est rappelé qu'en vertu de l'article 256-IV du CGI, la cession ou la concession de biens meubles incorporels sont considérées comme des prestations de services (cession de droits, de brevets, de marques de fabrique, etc.).

2313

B. LIVRAISONS DE CERTAINS BIENS DONNANT LIEU À L'ÉTABLISSEMENT DE DÉCOMPTES OU PAIEMENTS SUCCESSIFS

(CGI, art. 269-1-a *bis* et 2-a)

- 2314** Lorsque les livraisons de biens, autres qu'effectuées dans le cadre de contrats de vente à tempérament ou de location-vente assortis d'une clause selon laquelle la propriété du bien est normalement acquise au détenteur ou à ses ayants droit au plus tard lors du paiement de la dernière échéance, donnent lieu à l'établissement de décomptes ou paiements successifs, le fait générateur intervient lors de l'expiration des périodes auxquelles se rapportent ces décomptes et encaissements.

Toutefois, pour les livraisons d'électricité, de gaz, de chaleur, de froid ou de biens similaires donnant lieu à des décomptes ou à des encaissements successifs, l'exigibilité peut intervenir au moment du débit (sur option du redevable pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier

2004). Elle intervient en tout état de cause dès la perception d'acomptes, et à concurrence de leur montant, lorsqu'il en est demandé avant la date du fait générateur ou du débit (CGI, art. 269-2-a, 2^o al.).

C. PRESTATIONS DE SERVICES A EXECUTION SUCCESSIVE PORTANT SUR PLUSIEURS ANNEES

(CGI, 269-1-a quater)

- 2314-1** Depuis le **1^{er} janvier 2010**, pour les prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur de services en application du 2 de l'article 283 du CGI, qui ont lieu de manière continue sur une période supérieure à une année et qui ne donnent pas lieu à des décomptes ou à des paiements durant cette période, le fait générateur de la taxe se produit à l'expiration de chaque année civile, tant qu'il n'est pas mis fin à la prestation de services.

D. LIVRAISONS ET TRANSFERTS INTRACOMMUNAUTAIRES EFFECTUEES DE MANIERE CONTINUE PENDANT UNE PERIODE DE PLUS D'UN MOIS

(CGI, art. 269-1-a quinquies issu de l'article 62 de la loi n^o 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

- 2314-2** A compter du **1^{er} janvier 2013**, le fait générateur de la taxe se produit, pour les livraisons et transferts mentionnés au I de l'article 262 ter du CGI effectués de manière continue pendant une période de plus d'un mois civil, à l'expiration de chaque mois civil.

E. PRESTATIONS DE SERVICES POUR LESQUELLES LA TAXE EST DUE PAR LE PRENEUR EN APPLICATION DE L'ARTICLE 283-2 DU CGI

- 2314-3** Cf. n^o 2321 (chapitre 5).

chapitre 3

acquisitions intracommunautaires de biens

(CGI, art. 269-2-d modifié par l'article 62 de la loi n^o 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

A. PRINCIPE

- 2315** Depuis le **1^{er} juillet 2003**, tout assujetti est tenu de s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, ou en son nom et pour son compte, par son client ou par un tiers pour les livraisons intracommunautaires de biens exonérées effectuées ainsi que pour les acomptes qui lui sont versés avant que l'une de ces opérations ne soit effectuée (CGI, art. 289-I).

- 2316** Pour les acquisitions intracommunautaires et, à compter du **1^{er} janvier 2013**, pour les livraisons et les transferts exonérés en application du I de l'article 262 ter, la taxe est donc exigible :
- le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur ;
 - ou lors de la délivrance de la facture au titre de l'opération effectuée (à l'exclusion des factures d'acomptes) lorsque la facture est délivrée avant le 15 du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur.

B. APPLICATION

- 2317** **1. La date de délivrance de la facture doit s'entendre de la date de la facture.**
2. Seules les factures établies après la réalisation du fait générateur déterminent l'exigibilité de la taxe.

Avant la réalisation du fait générateur une facture (autre qu'une facture d'acompte) ne peut en principe pas être établie puisque la livraison (et donc l'acquisition) n'est pas réalisée.

En conséquence, lorsqu'une facture est émise avant que la livraison soit effectuée, c'est-à-dire avant l'intervention du transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire, cette

facture s'analyse, sous réserve d'éventuels cas de facturation irrégulière, comme une facture d'acompte. Elle n'entraîne pas l'exigibilité de la TVA au titre de l'acquisition intracommunautaire.

Toutefois, la réception d'une facture avant l'intervention du fait générateur de l'acquisition peut entraîner l'exigibilité de la taxe due à ce titre dans les cas suivants :

- Établissement d'une facture mentionnant le prix total de l'opération au moment de l'expédition de la marchandise alors que le transfert de propriété ne s'opère qu'à la réception du bien.

Dans cette situation, la date de la facture précède le fait générateur d'une période équivalente aux délais d'acheminement du bien. Il est alors admis de considérer que la facture est établie au titre de l'opération réalisée. La taxe due sur l'acquisition peut donc être acquittée à la date de la facture.

Cette facture est également prise en considération pour l'exercice du droit à déduction. Elle doit donc être conservée par le redevable pour justifier l'exercice du droit à déduction dans les conditions de droit commun.

- Cas des périodiques vendus par abonnements (journaux, revues ou magazines hebdomadaires, mensuels, trimestriels).

La formule de l'abonnement à un périodique s'analyse comme la livraison successive de plusieurs biens selon une périodicité généralement fixée. La facture est délivrée au début de la période d'abonnement, le client acquittant dès ce moment le prix de toutes les livraisons à venir.

Les personnes qui réalisent des acquisitions intracommunautaires de biens vendus selon la formule de l'abonnement doivent en principe déclarer la TVA au titre de l'acquisition de chaque bien le 15 du mois suivant celui de sa livraison (et donc de son acquisition).

Par mesure de simplification, il est admis que la facture qui est délivrée au début de la période d'abonnement détermine l'exigibilité de la taxe pour l'ensemble des acquisitions de biens comprises dans la période d'abonnement.

Cette solution ne s'applique toutefois que lorsque la périodicité des différentes livraisons est inférieure ou égale au trimestre.

3. Toute facture établie après la réalisation du fait générateur rend la taxe exigible sur le montant total de l'acquisition (si elle intervient avant le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur).

En effet, dès lors que le fait générateur est intervenu, l'émission par le fournisseur d'une facture mentionnant le prix total de l'opération est obligatoire.

Une facture délivrée après le fait générateur (mais avant le 15 du mois qui suit la réalisation de ce fait générateur) rend donc la taxe exigible pour le montant total de l'opération alors même que cette facture ne comporterait de façon irrégulière que la mention d'une partie du prix.

2318

Remarque :

Lorsqu'une facture est émise au titre d'une livraison (le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire est intervenu) qui n'est pas suivie dans l'immédiat de l'expédition des biens concernés, la livraison ne constitue pas une livraison intracommunautaire exonérée dans le pays de départ (à défaut de transport, l'opération est en effet une livraison interne dans ce pays) et, corrélativement, la réception de cette facture par le client situé dans un autre État membre ne peut pas être regardée comme se rapportant à une acquisition intracommunautaire. Lorsque le bien est finalement expédié en France, le client réalise un transfert dans le pays de départ qui donne lieu à une affectation en France ; cette affectation est taxable et soumise aux obligations afférentes à ce type d'opérations dans les conditions de droit commun.

C. EXEMPLES SOUS FORME DE TABLEAU

2319

Hypothèse d'une acquisition intracommunautaire dont le prix est de 100 €.

Date du fait générateur	Date de la facture	Montant de la facture	Date de l'exigibilité	Mois où intervient l'exigibilité montant à déclarer	Mois (1) de dépôt de la déclaration
20 mars	25 mars	100	25 mars	mars = 100	avril
20 mars	2 avril	100	2 avril	avril = 100	mai
20 mars	16 avril	100	15 avril	avril = 100	mai
20 mars	25 mars	100	25 mars	mars = 100	avril

Date du fait générateur	Date de la facture	Montant de la facture	Date de l'exigibilité	Mois où intervient l'exigibilité montant à déclarer	Mois (1) de dépôt de la déclaration
20 mars	16 avril	60	15 avril	avril = 100	mai
20 mars	3 mars et 25 mars	50 50	25 mars	mars = 100	avril
20 mars	3 mars et 16 avril	50 50	15 avril	avril = 100	mai
20 mars	3 mars	100	15 avril (2)	avril = 100	mai

(1) Hypothèse d'un assujetti déposant des déclarations CA 3 mensuelles.
(2) Toutefois, si le bien est expédié le 3 mars et que la période entre le 3 mars et le 20 mars correspond aux délais d'acheminement du bien, l'acquéreur peut acquitter la TVA à la date de la facture soit le 3 mars.

chapitre 4

biens livrés ou services rendus à un intermédiaire agissant en son nom propre ou par un intermédiaire agissant en son nom propre

(BOI-TVA-BASE)

2320

L'article 269-1-a *ter* du CGI dispose que « pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires réputées effectuées en application du V de l'article 256 et du III de l'article 256 *bis* », le fait générateur se produit « au moment où l'opération dans laquelle l'assujetti s'entremet est effectuée ».

Les assujettis visés par cette disposition sont les intermédiaires qui agissent en leur nom propre (cf. n° 2040 et BOI-TVA-BASE-20-40).

La livraison de bien ou la prestation de services dont le fait générateur sert de référence est celle qui intervient entre l'intermédiaire et le tiers cocontractant (opération qui est l'objet de l'entremise).

Le fait générateur des livraisons de biens ou des prestations de services réputées exister en amont (entremise « à la vente ») ou en aval (entremise « à l'achat ») est le même que le fait générateur de l'opération visée à l'alinéa ci-dessus.

Exemples :

1. Entremise à la vente de biens ou de services.

Si le fait générateur de la livraison de biens (ou de la prestation de services) effectués par l'intermédiaire au profit du tiers cocontractant intervient le 30 mars, le fait générateur de la livraison de biens (ou de la prestation de services) réputée effectuée par le commettant au profit de l'intermédiaire intervient également le 30 mars.

2. Entremise à l'achat de biens ou de services.

Si le fait générateur de la livraison de biens (ou de la prestation de services) effectuée par le tiers cocontractant au profit de l'intermédiaire intervient le 25 mai, le fait générateur de la livraison de biens (ou de la prestation de services) réputée effectuée par l'intermédiaire au profit du commettant intervient le 25 mai.

Lorsqu'un intermédiaire intervient dans une livraison de biens en provenance d'un autre État membre, le fait générateur de l'acquisition intracommunautaire que réalise cet intermédiaire intervient au moment où la livraison au tiers cocontractant ou au commettant est effectuée.

chapitre 5

prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur en application de l'article 283-2 du CGI
(CGI, art. 269-2-b bis)

- 2321** Depuis le **1^{er} janvier 2010**, pour les prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur en application du 2 de l'article 283 du CGI, la taxe est exigible lors du fait générateur, ou lors de l'encaissement des acomptes.

chapitre 6

modifications de l'exigibilité à la suite d'une option

A. OPTION POUR LE PAIEMENT DE LA TVA D'APRÈS LES DÉBITS

(CGI, art. 269-2-c ; ann. III, art. 77 ; BOI-TVA-BASE-20-50-10)

- 2322** Depuis le 1^{er} janvier 2004, le régime d'autorisation préalable est remplacé par une simple option auprès des services fiscaux.

1. Modalités et portée de l'option

a. *Redevables pouvant acquitter la TVA d'après les débits.*

- 2322-1** Les redevables qui effectuent des opérations soumises à la TVA pour lesquelles la taxe est exigible lors de l'encaissement, peuvent, dans les conditions fixées par l'article 77 de l'annexe III au CGI, opter pour acquitter la taxe d'après les débits. Sont concernés :

- les prestataires de services, à l'exception, depuis le 1^{er} janvier 2010, des prestations de services visées à l'article 269-2-b *bis* du CGI (cf. n° 2321) ;
- les exploitants agricoles ;
- les éditeurs de publications de presse ;

Cette procédure s'applique également aux redevables qui effectuent des livraisons d'électricité, de gaz, de chaleur, de froid ou de biens similaires donnant lieu à des décomptes ou à des encaissements successifs.

b. *Forme de l'option.*

- 2322-2** L'option doit être formulée de manière expresse. Les redevables qui entendent acquitter la TVA d'après les débits doivent en faire la déclaration écrite, par lettre simple, auprès du service des impôts dont ils relèvent pour le paiement de la taxe (CGI, annexe III, art. 77-1, 1^{er} alinéa).

c. *Opérations concernées.*

- 2322-3** L'option est globale. Elle s'applique donc à l'ensemble des opérations réalisées par les redevables (CGI, annexe III, art. 77-1, 2^e alinéa).

L'option s'applique aux opérations réalisées à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle a été exercée (CGI, annexe III, art. 77-2, 1^{er} alinéa).

2. Renonciation à l'option pour le paiement d'après les débits.

- 2322-4** Tout redevable qui a opté pour le paiement de la TVA d'après les débits a la faculté de renoncer à cette option. Cette renonciation doit être expresse. Les redevables doivent en faire la déclaration écrite, par lettre simple, auprès du service des impôts dont ils relèvent pour le paiement de la taxe.

Dans ce cas, le régime du paiement d'après les encaissements s'applique aux opérations réalisées à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel la renonciation a été déclarée (CGI, annexe III, art. 77-2, 2^e alinéa).

Pour les livraisons de biens qui donnent lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs (CGI, art. 269-2-a), le régime fixant l'exigibilité à l'expiration des périodes auxquelles les décomptes ou encaissements se rapportent s'applique aux opérations pour lesquelles l'expiration de la période intervient à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel la renonciation a été déclarée.

3. Conséquences du paiement d'après les débits.

2322-5

Le remplacement de l'autorisation préalable par une option expresse n'a pas modifié les conséquences du paiement d'après les débits pour les redevables qui ont opté et pour les clients auxquels la taxe est facturée. Il est rappelé, à cet égard, qu'il n'est plus imposé aux redevables d'indiquer sur leurs factures le fait qu'ils acquittent la TVA d'après les débits. Toutefois, l'exercice du droit à déduction étant lié à l'exigibilité de la taxe, il est conseillé aux redevables acquittant la taxe d'après les débits d'en informer leurs clients par une mention adéquate sur les factures qu'ils délivrent.

En ce qui concerne les conséquences au regard de l'autorisation d'acquitter la TVA selon le bordereau de recettes pour les entreprises de spectacles, cf. n° 2324.

4. Entrée en vigueur.

2322-6

Le dispositif d'option s'applique aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2004. Les autorisations d'acquitter la TVA d'après les débits accordées avant le 1^{er} janvier 2004 demeurent valables tant que les redevables n'expriment pas, par demande écrite, leur désir de revenir au régime du paiement d'après les encaissements, dans les conditions précisées au n° 2322-4.

Il en va de même des autorisations accordées aux redevables qui réalisent des livraisons donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs.

B. OPTION POUR LE PAIEMENT DE LA TVA SUR LA LIVRAISON DE TRAVAUX IMMOBILIERS

(CGI, art. 269-2-c et ann. III, art. 78 à 84 ; BOI-TVA-BASE-20-50-10)

I. REDEVABLES CONCERNÉS

2323

Les entrepreneurs de travaux immobiliers peuvent opter pour le paiement de la TVA sur la livraison qui s'entend, en principe, de la **remise de l'immeuble** au maître de l'ouvrage ; la livraison ne peut pas être postérieure à l'occupation ou à l'utilisation des locaux.

II. TRAVAUX OUVRANT DROIT À L'OPTION

(CGI, ann. III, art. 78)

Seuls peuvent être soumis au paiement de la TVA d'après la livraison, les travaux immobiliers :

- passibles du **taux normal** (cf. n° 2331) et exécutés dans le cadre d'un **marché unique** comportant pour un même entrepreneur, la fourniture de biens meubles et leur installation ou leur incorporation à un ouvrage immobilier ;
- lorsque la valeur de vente toutes taxes comprises des appareils ou matériels fournis, indispensables au fonctionnement de l'installation ou incorporés à l'ouvrage immobilier, **excède 50 %** du montant total du marché.

Les travaux immobiliers soumis au taux intermédiaire jusqu'au 31 décembre 1992 ne bénéficiaient donc pas de cette option.

Compte tenu de la suppression de ce taux et pour maintenir le régime décrit ci-dessus, l'article 78 de l'annexe III au CGI exclut de l'option pour le paiement de la TVA sur les livraisons les travaux immobiliers suivants, concourant :

- à la construction, à la livraison, à la réparation ou à la réfection des voies et bâtiments de l'État et des collectivités locales, ainsi que de leurs établissements publics autres que ceux à caractère industriel ou commercial assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ;
- à la construction et à la livraison des immeubles destinés à être affectés à l'habitation pour les trois quarts au moins de leur superficie ;
- à la réparation et à la réfection des locaux d'habitation ainsi que des parties communes des immeubles dont les trois quarts au moins de la superficie sont affectés à l'habitation ;
- à la construction, à la livraison, à la réparation et à la réfection des immeubles affectés à l'exercice public du culte et des locaux annexes nécessaires à cette activité ;
- aux travaux immobiliers réalisés par les redevables inscrits au répertoire des métiers placés par option sous le régime simplifié d'imposition.

III. CONDITIONS ET MODALITÉS DE L'OPTION

(CGI, ann. III, art. 79)

L'option se présente sous la forme d'une déclaration par laquelle l'entrepreneur prend l'engagement d'acquitter la TVA lors de la livraison des travaux immobiliers pour tous les marchés passés à compter de la date de cette déclaration. Pour les entreprises nouvelles ou ayant modifié leur activité, l'option doit être formulée dans les **quinze jours** du commencement

ou de la modification de l'activité. L'entrepreneur peut y renoncer à tout moment et la renouveler à l'expiration d'un délai d'un an à compter de cette renonciation.

L'option a un **caractère global** et concerne tous les travaux remplissant les conditions prévues par les textes (cf. II, ci-dessus).

Elle doit être mentionnée sur les factures¹ ou mémoires¹ délivrés et entraîne l'interdiction de facturer la TVA avant la livraison afin que le client n'opère pas la déduction de la taxe sans attendre l'intervention du fait générateur. Le non-respect de ces deux dernières conditions entraîne l'annulation de l'option et l'exigibilité de la TVA sur tous les acomptes perçus.

Les entrepreneurs de travaux immobiliers qui, compte tenu des conditions ainsi posées, ne seraient pas en mesure d'opter pour le paiement de la TVA sur les livraisons, gardent la faculté d'exercer une option pour le paiement de la TVA d'après les débits, dans les conditions fixées ci-dessus aux n^{os} 2322 et suiv.

C. AUTRES MODIFICATIONS DE L'EXIGIBILITÉ

I. OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES : PAIEMENT SELON LES ENCAISSEMENTS

2324

La taxe due sur les opérations de promotion immobilière est exigible à la date de l'acte de vente de l'immeuble. Cependant, pour permettre aux professionnels d'étaler le paiement de la taxe sur toute la période de construction, ils peuvent, sous certaines conditions, payer la taxe selon les encaissements (cf. FI n^o 3006).

Cette possibilité ne peut être exercée dans le cas du bail à construction soumis à la TVA par option soit du bailleur, soit du preneur (cf. FI n^o 3005-1).

II. SPECTACLES : PAIEMENT D'APRÈS LES BORDEREAUX DE RECETTES

2324-1

Pour les opérations réalisées avant le 1^{er} janvier 2004, les entreprises de spectacles pouvaient être autorisées à acquitter la TVA d'après les bordereaux de recettes établis à l'issue de chaque représentation.

Cette autorisation était accordée dans les mêmes conditions que l'autorisation de paiement de la TVA d'après les débits.

Pour les opérations réalisées à compter du **1^{er} janvier 2004**, les obligations des entreprises de spectacles autorisées à acquitter la TVA d'après le relevé ou bordereau de recettes mentionné à l'article 50 *sexies* H de l'annexe IV au CGI sont assouplies : ces entreprises peuvent acquitter la taxe d'après le bordereau de recettes si elles ont formulé une option en ce sens dans les conditions prévues aux n^{os} 2322-2 et 2322-3. Elles pourront y renoncer selon les modalités prévues au n^o 2322-4.

Les autorisations d'acquitter la TVA d'après le bordereau de recettes accordées avant le 1^{er} janvier 2004 demeurent valables tant que les redevables n'expriment pas, par demande écrite, leur désir de revenir au régime du paiement d'après les encaissements dans les conditions précisées au n^o 2322-4.

2325

2329

1. Cette obligation expresse est supprimée à compter du 1^{er} juillet 2003. Toutefois, il est recommandé aux entrepreneurs de maintenir cette mention.

titre 4

les taux de la TVA

(BOI-TVA-LIQ)

2330

Les taux principaux de la TVA applicables en France métropolitaine - les taux réduits de 5,5 %, 7 % et le taux normal de 19,6 % (qui seront respectivement porté à 5 %, 10 % et 20 % à compter du 1^{er} janvier 2014) font respectivement l'objet des chapitres 1 et 2. Le chapitre 3 du présent titre concerne le taux particulier de 2,1 % ainsi que les opérations auxquelles il s'applique en France métropolitaine.

Les taux particuliers applicables à certaines opérations effectuées dans les départements de la Corse et dans ceux de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion font l'objet de commentaires au titre 9 du présent livre.

Les taux de TVA s'appliquent à des bases hors taxes, qui n'incluent pas la TVA mais doivent comprendre (cf. nos 2251 et suiv.) les impôts, droits, taxes et prélèvements de toute nature assis en addition à la TVA et suivant les mêmes règles que celle-ci ainsi que la cotisation sur les boissons alcooliques (cf. n° 2252).

Le tableau suivant donne, dans la colonne 1, les taux légaux de la TVA applicables à des bases hors taxes ; les taux indiqués dans la colonne 2 permettent de calculer la taxe exigible à partir du prix taxé comprise ; la colonne 3 permet d'obtenir, par affectation de coefficients de conversion à des bases taxé comprise, les bases hors taxe correspondantes. Ces coefficients de conversion sont obtenus selon la formule de calcul suivante (dans laquelle T désigne le taux de la TVA) :

100/100+T

Taux	Taux légal sur prix HT 1	Taux sur prix TTC 2	Coefficient de conversion 3
Réduits	5,5 7	5,213 6,542	0,947 0,934
Normal	19,6	16,388	0,836

Les modalités de taxation obéissent à diverses règles d'ordre général :

- en **principe**, le taux qui concerne un produit déterminé s'applique aux opérations de vente, d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de livraison, de commission, courtage et façon portant sur ce même produit. Les opérations (réparation, location) autres que celles mentionnées ci-dessus peuvent être passibles d'un taux différent de celui applicable au produit ;
- tous **les éléments et frais accessoires** constitutifs de la base d'imposition d'une opération passible de la taxe sur la valeur ajoutée doivent être soumis au même taux d'imposition que le prix de base de l'opération à laquelle ils se rattachent, même s'ils font l'objet d'une facturation distincte. Tel est le cas pour les frais d'assurance, de crédit, d'emballage, d'outillage, de transport, dès lors qu'ils ne constituent qu'un complément du prix principal, ainsi que pour les

droits, taxes et prélèvements incorporés dans la base d'imposition et les indemnités et subventions taxables ;

- un produit composé d'**éléments** relevant de **taux différents** est passible du taux propre au produit composé lui-même. Lorsque **plusieurs produits** ou **services** sont passibles de **taux différents** mais sont vendus sous un prix global, chacun doit être soumis à l'imposition à raison de son prix et au taux qui lui est propre ;

- les **emballages** vendus isolément sont en principe taxés au taux normal. Lorsque les emballages sont vendus avec le produit, ils supportent, en général, le taux applicable au produit ; cependant, lorsqu'un produit est vendu dans un contenant tel que coffret, bonbonnière, vase... passible d'un taux différent, le prix de vente total doit être soumis au taux applicable à l'élément dont la valeur est la plus élevée (voir toutefois n° 2823), sauf si le contenant est facturé à part, auquel cas il peut être imposé distinctement. Une exception à cette règle vise les produits alimentaires qui sont vendus dans des récipients en verre même décorés : ces produits sont taxés au taux de l'aliment, quelle que soit la valeur relative du contenu et du contenant.

chapitre premier

le taux normal de la TVA

(CGI, art. 278 ; BOI-TVA-LIQ)

2331 Depuis le 1^{er} avril 2000, le taux normal de la TVA est fixé à 19,6 %.

A compter du 1^{er} janvier 2014, le taux normal de la TVA sera fixé à 20 % (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 68).

Le taux normal étant applicable **aux opérations imposables qui ne sont pas expressément soumises à un autre taux, son champ d'application ne saurait être défini que par élimination.**

En conséquence, les opérations qui ne relèvent pas d'un taux réduit ou d'un taux particulier sont imposables au taux normal (cf. BOI-TVA-LIQ-20).

A. EXEMPLES DE PRODUITS ET SERVICES SOUMIS AU TAUX NORMAL

2332 Sont notamment imposables au taux normal :

- les véhicules automobiles, motocyclettes et cycles ;
- le matériel audiovisuel, vidéo, photographique ou cinématographique ;
- les perles et pierres précieuses, ouvrages composés de pierres, perles ou métaux précieux ;
- le caviar ;
- les opérations de crédit-bail et de location de voitures automobiles neuves ou d'occasion, conçues pour le transport de personnes physiques ou à usages mixtes ;
- les locations de cassettes préenregistrées.
- les tabacs.
- les rémunérations perçues par les organisateurs et les intermédiaires de la loterie nationale, du loto national et des paris mutuels hippiques.
- les publications ayant fait l'objet de restrictions de vente ou de publicité prévues par l'article 14 de la loi n° 49-956 du 16 juillet 1949 (cf. n° 2333 ci-dessous).
- les biens et services à caractère pornographique (CGI, art. 279 *bis* [cf. n° 2333 ci-dessous]).
- les droits perçus pour l'accès aux labyrinthes végétaux (RES N° 2008/27) ;
- les ventes à consommer sur place de boissons alcooliques.

B. BIENS ET SERVICES VISÉS À L'ARTICLE 279 BIS DU CGI

2333 En vertu de l'article 279 *bis* du CGI, le taux normal s'applique aux biens et services qui font l'objet des développements ci-dessous :

I. PUBLICATIONS

Le taux normal s'applique aux publications (livres, journaux, revues) qui, en raison de leur caractère licencieux ou pornographique ou de la place faite au crime et à la violence, ont fait l'objet d'au moins deux des interdictions suivantes :

- Interdiction de vente aux mineurs de moins de 18 ans ;

- Interdiction d'exposition à la vue du public et de publicité par la voie d'affiches ;
- Interdiction de toute publicité.

II. FILMS

La TVA est perçue au taux normal sur les cessions de droits portant sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence. Les droits d'entrée pour les séances au cours desquelles ces mêmes films sont projetés sont soumis au même taux.

Les spectacles cinématographiques visés par ces mesures sont désignés par le ministre chargé du cinéma, après avis de la commission de contrôle des films cinématographiques, par arrêtés de classement publiés au *JO* sous le timbre du ministère de la Culture.

Les recettes accessoires (ventes de programmes, recettes de vestiaires, etc.), réalisées à l'occasion de ces séances demeurent soumises à la TVA selon le régime qui leur est propre.

Les recettes revenant aux producteurs et distributeurs de films pornographiques ou d'incitation à la violence sont également imposées au taux normal.

L'application du taux normal est indépendante de la forme juridique de l'exploitation ainsi que des exonérations et des réductions de taux prévues par les dispositions légales en vigueur. En conséquence, le taux normal s'applique aux ciné-clubs qui projettent les films en cause, même s'ils bénéficient par ailleurs de l'exonération prévue par l'article 261-7-1° du CGI (associations sans but lucratif).

Le taux normal de la TVA est applicable, en principe, aux opérations réalisées à compter du premier jour de la semaine cinématographique qui suit la date de publication des arrêtés de classement au *JO*.

III. THÉÂTRE

Les représentations théâtrales à caractère pornographique sont soumises au taux normal de la TVA. Ces spectacles ne peuvent, en aucun cas, bénéficier des exonérations de TVA prévues par les dispositions législatives en vigueur.

IV. ŒUVRES PORNOGRAPHIQUES OU D'INCITATION À LA VIOLENCE SUR CASSETTES VIDÉO

Le taux normal s'applique aux opérations y compris les locations, portant sur les films et supports vidéographiques qui présentent des œuvres à caractère pornographique ou d'incitation à la violence.

Les cessions de droits portant sur les œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence diffusées sur support vidéographique sont également soumises au taux normal de la TVA.

Il en est de même des droits d'entrée pour les séances au cours desquelles ces œuvres font l'objet d'une représentation publique par ce support.

V. PRESTATIONS DE SERVICES ET LIVRAISONS DE BIENS RÉALISÉES DANS LES ÉTABLISSEMENTS INTERDITS AUX MINEURS

Les prestations de services et les livraisons de biens réalisées dans les établissements dont l'accès est interdit aux mineurs en raison de leur caractère licencieux ou pornographique, sont soumises au taux normal de la TVA.

chapitre 2

les taux réduits de la TVA

(CGI, art. 278-0 *bis* à 279-0-*bis* ; BOI-TVA-LIQ)

2334

A compter du **1^{er} janvier 2012**, le champ d'application du taux réduit de **5,5 %** de la TVA est restreint aux seuls biens et services listés à l'article 278-0 *bis* du CGI.

L'article 13 de la loi n° 2011-1978 de finances rectificative pour 2011 introduit un nouveau taux réduit de **7 %**.

A compter du 1^{er} janvier 2014, les taux de 5,5 % et 7 % seront respectivement portés à 5 % et 10 % (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 68).

Les opérations soumises au taux réduit de **7 %** sont celles qui relevaient du taux de **5,5 %** avant le 1^{er} janvier 2012, à l'exception de certains biens et services limitativement énumérés par l'article 278 0-bis du CGI qui demeurent soumis au taux réduit de **5,5 %**.

Les biens et prestations suivants prévus à l'article 278 0-bis du CGI demeurent, à champ constant, soumis au taux réduit de **5,5 %** :

1) l'eau et les boissons non alcooliques ainsi que les produits destinés à l'alimentation humaine à l'exception des produits relevant du taux normal prévu à l'article 278 du CGI, sous réserve des ventes à emporter et à livrer (cf. n° 2335-1) ;

2) a. les appareillages pour handicapés visés aux chapitres 1^{er} et 3 à 7 du titre II et au titre IV de la liste des produits et des prestations remboursables prévue à l'article L. 165-1 du code de la sécurité sociale ;

b. les appareillages pour handicapés mentionnés au chapitre III de la liste précitée, ou pris en charge au titre des prestations d'hospitalisation définies aux articles L. 162-22-6 et L. 162-22-7 du même code et dont la liste est fixée par arrêté conjoint du ministre chargé de la santé et du ministre chargé du budget ;

c. les équipements spéciaux, dénommés aides techniques et autres appareillages, dont la liste est fixée par arrêté du ministre chargé du budget et qui sont conçus exclusivement pour les personnes handicapées en vue de la compensation d'incapacités graves ;

d. les autopiqueurs, les appareils pour lecture automatique chiffrée de la glycémie, les seringues pour insuline, les stylos injecteurs d'insuline et les bandelettes et comprimés pour l'autocontrôle du diabète ;

e. les appareillages de recueil pour incontinents et stomisés digestifs ou urinaires, les appareillages d'irrigation pour colostomisés, les sondes d'urétérostomie cutanée pour stomisés urinaires, les solutions d'irrigation vésicale et les sondes vésicales pour incontinents urinaires ;

f. les ascenseurs et matériels assimilés, spécialement conçus pour les personnes handicapées et dont les caractéristiques sont fixées par arrêté du ministre de l'économie et des finances.

3) les abonnements relatifs aux livraisons d'électricité d'une puissance maximale inférieure ou égale à 36 kilovoltampères, d'énergie calorifique et de gaz naturel combustible, distribués par réseaux, ainsi que la fourniture de chaleur lorsqu'elle est produite au moins à 50 % à partir de la biomasse, de la géothermie, des déchets et d'énergie de récupération ;

4) la fourniture de repas dans les cantines scolaires par des prestataires extérieurs dans les établissements publics ou privés d'enseignement du premier et du second degré ;

5) la fourniture de logement et de nourriture dans les maisons de retraite et les établissements accueillant des personnes handicapées. Ce taux s'applique également aux prestations exclusivement liées, d'une part, à l'état de dépendance des personnes âgées et, d'autre part, aux besoins d'aide des personnes handicapées, hébergées dans ces établissements et qui sont dans l'incapacité d'accomplir les gestes essentiels de la vie quotidienne ;

6) les prestations de services exclusivement liées, d'une part, à l'état de dépendance des personnes âgées et, d'autre part, aux besoins d'aide des personnes handicapées qui sont dans l'incapacité d'accomplir les gestes essentiels de la vie quotidienne, fournies à titre exclusif, ou à titre non exclusif pour celles qui bénéficient d'une dérogation à la condition d'activité exclusive selon l'article L. 7232-1-2 du code du travail, par des associations, des entreprises ou des organismes déclarés en application de l'article L. 7232-1-1 du même code, dont la liste est fixée par décret.

Toutes les autres opérations auparavant soumises au taux réduit de **5,5 %** relèvent du taux réduit de **7 %**.

Par ailleurs, le taux réduit de **7 %** s'applique :

- aux entrées des concerts donnés dans des établissements où il est facultatif de consommer pendant les séances y compris les 140 premières représentations qui sont désormais exclues du taux de 2,10 % ;

- aux prestations correspondant aux droits d'utilisation des animaux à des fins d'activités physiques et sportives et de toutes installations agricoles nécessaires à cet effet ;

- aux ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate, à l'exception des boissons alcooliques ;

- aux livres numériques du **1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2012**.

L'imposition au taux de **7 %** des livraisons à soi-même, ventes et apports de certains immeubles destinés au logement social (CGI, art. 278 sexies-I) est décrite FI n° 3008 et suiv.

Remarque : Les ventes de terrains à bâtir ou de biens assimilés à des personnes bénéficiaires de l'avance aidée de l'État pour la construction, l'acquisition et l'amélioration de logements en accession à la propriété (« prêt à taux zéro »), créée par le décret n° 95-1064 du 29 septembre 1995, sont passibles de la TVA au taux normal de 19,6 %.

A. LES PRODUITS IMPOSABLES AU TAUX RÉDUIT

I. PRODUITS DESTINÉS À L'ALIMENTATION HUMAINE

(CGI, art. 278-0 *bis* et 279 ; BOI-TVA-LIQ-30-10-10)

2335

Le taux de 5,5 % s'applique à l'ensemble des produits destinés à l'alimentation humaine, à l'exception des boissons alcooliques, des produits de confiserie, des chocolats et produits composés contenant du chocolat ou du cacao, de la margarine et des graisses végétales et du caviar qui relèvent du taux normal.

Sous le terme de caviar, on désigne des préparations salées ou marinées d'œufs de différentes espèces d'esturgeons. Les succédanés de caviar demeurent imposables au taux de 5,5 %.

La fourniture de taureaux dans le cadre de l'organisation de corridas ne peut bénéficier du taux réduit de TVA dès lors qu'elle constitue une composante d'une prestation unique (toreros, membres de la troupe, chevaux, transport, taureaux...) relevant du taux normal.

2335-1

1. Ventes à emporter

Les **ventes à emporter** de produits alimentaires sont soumises au taux du produit, soit en règle générale le taux réduit de la TVA (CGI, art. 278 *bis*).

À compter du **1^{er} janvier 2012**, les ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés **en vue d'une consommation immédiate**, sont soumises au taux réduit de la TVA de **7 %**, à l'exclusion de celles relatives aux boissons alcooliques qui relèvent du taux normal de la TVA (CGI, art. 279-n).

2. Ventes à consommer sur place (CGI, art. 279-m).

À compter du **1^{er} janvier 2012**, les ventes à consommer sur place sont soumises au taux réduit de la TVA de **7 %**, à l'exclusion de celles relatives aux boissons alcooliques qui relèvent du taux normal de la TVA.

En ce qui concerne ces dispositions, cf. notamment n° 2365-1.

2336

3. Précisions relatives à certains produits

a. Eau et boissons non alcooliques.

1°. **L'eau** dite « du robinet » quelle que soit sa destination. En revanche le taux normal s'applique à l'eau chaude utilisée pour le chauffage et aux eaux de laboratoire filtrées, stérilisées ou pasteurisées et aux eaux distillées.

2°. **Le lait** livré pour l'alimentation soit à l'état naturel, pasteurisé ou homogénéisé ; soit à l'état concentré, sucré ou non sucré ; soit en poudre, sucré ou non sucré ; les laits aromatisés - même au chocolat - ou fermentés, ou les deux à la fois ; les yaourts ou yoghourts, la crème de lait.

3°. **Les boissons non alcooliques.**

Le taux de 5,5 % s'applique à l'ensemble des boissons non alcooliques et notamment aux :

- eaux de source ou minérales, gazéifiées ou non ;
- jus de fruits et légumes non fermentés qui ne comportent pas de traces d'alcool supérieures à 1,2 % vol. ;
- limonades, sirops, sodas... ;
- boissons non alcooliques à base de cafés, thés, chicorées, succédanés et mélanges de ces produits ;
- produits solides ou liquides destinés à la confection de boissons par addition d'eau ou de lait.

4°. **Les vinaigres** comestibles. Le taux de 5,5 % est applicable quelle que soit la destination ultérieure des produits (consommation en l'état ou fabrication de produits alimentaires).

Les vins, cidres et alcools utilisés à la fabrication de ces vinaigres bénéficient également du taux de 5,5 %.

2337

b. **Produits alimentaires autres que les boissons** (RES N° 2007/29) :

Les produits destinés à l'alimentation humaine autres que les boissons alcooliques sont en principe soumis au taux de **5,5 %**. Par exception, sont passibles du taux de **19,6 %** :

1°. Les produits de confiserie (bonbons, caramels, nougats, cachous, fruits et produits végétaux confits, pâtes d'amandes, etc.) ;

2°. Les chocolats et produits composés contenant du chocolat ou du cacao. Toutefois, le chocolat (point 3 du A de l'annexe I au décret du 29 juillet 2003), le chocolat de ménage au lait (point 5 du A de l'annexe précitée), ainsi que les fèves de cacao et le beurre de cacao sont admis au taux réduit de 5,5 %. A compter du 1^{er} janvier 2006, sont également admis au taux réduit de 5,5 % les bonbons de chocolat. Il en est de même de la pâtisserie sèche - y compris les biscuits additionnés de chocolat et les barres céréalières au chocolat -, des pâtes à tartiner au cacao, des crèmes-desserts au chocolat et des petits déjeuners en poudre.

3°. Les margarines, les graisses végétales ainsi que tous les mélanges de matières grasses qui ne sont pas exclusivement d'origine laitière.

Par contre, les huiles fluides alimentaires, ainsi que les graines, les fruits oléagineux, les huiles végétales concrètes (végétaline) et les huiles végétales utilisés pour la fabrication des huiles fluides alimentaires sont imposables au taux de **5,5 %**. Les huiles fluides alimentaires supportent une taxe additionnelle (cf. n^{os} 2942 et suiv.).

Remarques :

1. Les fromages, beurre et crème de lait relèvent du taux de 5,5 % à l'exception des beurres et crèmes de lait chocolatés qui demeurent passibles du taux normal.

Les « spécialités laitières à tartiner allégées » ou à « teneur lipidique réduite » dont les matières grasses sont **exclusivement** d'origine laitière sont soumises au taux de 5,5 %. Les pâtes à tartiner allégées comportant des matières grasses qui ne sont pas exclusivement d'origine laitière (mélange de graisses végétales et animales par exemple) relèvent du taux normal.

2. Les compléments alimentaires définis à l'article 2 du décret n° 2006-352 du 20 mars 2006¹ sont, depuis le 7 avril 2006, soumis au taux réduit de la TVA prévu au 2 de l'article 278 bis du CGI. Ceux d'entre eux qui pourraient être qualifiés de médicaments par l'Agence française de sécurité sanitaire des produits de santé (AFSSAPS) continuent à relever du taux réduit dès lors qu'ils ne font pas l'objet d'un refus ou d'une suspension d'autorisation de commercialisation par les autorités compétentes.

II. PRODUITS D'ORIGINE AGRICOLE, DE LA PÊCHE, DE LA PISCICULTURE ET DE L'AVICULTURE, NON TRANSFORMÉS, SOUS-PRODUITS D'ANIMAUX DE BOUCHERIE ET DE CHARCUTERIE

(CGI, art. 278 bis-3° modifié par l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ; BOI-TVA-LIQ-30-10-20 ; RES N° 2006/41)

2338

Les produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture (œufs, viandes, volailles, poissons, fruits, légumes, etc.) n'ayant subi aucune transformation sont soumis à la TVA au taux de **7 %** (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) y compris, les produits de la sylviculture n'ayant subi aucune transformation, c'est-à-dire :

- les arbres sur pied ;
- les arbres abattus simplement ébranchés et éventuellement tronçonnés ainsi que les bois abattus ; grumes, rondins d'une longueur au moins égale à un mètre et bois de trituration. Les opérations de façon portant sur ces produits (abattage et tronçonnage des arbres sur les coupes de bois par exemple) bénéficient également du taux réduit de 7 % ;
- les rondins ou sarments de vignes, rafles de maïs, aiguilles et écaillés de pins lorsqu'ils ont simplement été séchés, triés ou dépoussiérés.

Bénéficient également du taux réduit de 7 % les produits de l'horticulture qui n'ont subi aucune transformation, c'est à dire les produits dans l'état où ils sont généralement obtenus au stade agricole :

- les fleurs fraîches ou séchées, vendues avec ou sans feuillage ;
- les plantes vivantes ;
- le gazon en plaque ;
- les plants horticoles (arbres et arbustes) d'ornement, ainsi que les plants utilisés pour l'horticulture maraîchère et les arbres fruitiers.

Le taux de 7 % s'applique également :

- aux animaux, vivants ou morts, ainsi qu'aux dépouilles des animaux qui n'ont subi aucune transformation (par exemple, peaux simplement séchées ou taureaux de combat morts au cours

¹ Les nutriments pouvant être employés dans la fabrication des compléments alimentaires sont définis par l'arrêté du 9 mai 2006 modifié par les arrêtés des 14 et 17 novembre 2006.

d'une corrida ou en dehors) et aux sous-produits tels que plumes, duvets, crins, poils, laine, boyaux salés ou non, sang, suifs, saindoux et autres produits du « cinquième quartier ». Les opérations qui portent sur des animaux de boucherie, vivants ou morts, et, notamment, les opérations de façon (abattage, désossage, découpe, ...) supportent également la TVA au taux réduit. Eu égard, notamment, à la réglementation sanitaire, les opérations de conditionnement et d'emballage sont indissociables des travaux à façon constitués par les opérations de préparation de la viande et bénéficient donc également du taux réduit de 7 % (cf. CAA, arrêt n° 07NT02858 du 2 février 2009, « S. A.S. Prestatlantic ») ;

- aux produits du règne végétal qui sont des produits alimentaires ; fruits et légumes...(voir toutefois la remarque ci-dessous)

- aux produits de l'horticulture maraîchère non transformés ;

- aux semences, quelle que soit leur utilisation.

En revanche, relèvent du taux normal de la taxe (cf. nos 2331 et suiv.) les produits de l'horticulture et de la sylviculture (cf. toutefois n° 2338-1) suivants :

- les fleurs ou plantes naturelles colorées, teintées, stabilisées, lyophilisées ou givrées ainsi que les fleurs ou plantes artificielles ;

- les arrangements tels que les compositions florales ou décoratives (vases fleuris, coupes fleuries, corbeilles, couronnes et autres arrangements de fleurs fraîches ou séchées) ;

- les compositions florales, c'est à dire les assemblages tels que les parures et colliers, guirlandes, décorations d'objets ou de lieux de cérémonie, jardins paysagers, ainsi que les produits réalisés sur un support dont la forme spécifique ne se justifie pas par les nécessités du conditionnement (cœur, croix, couronne, dessus de cercueil) ;

- les bois de scierie et les produits des exploitations forestières ;

- les déchets de bois (cf. toutefois le n° 2338-1) croûtes, délignures, sciures, copeaux, etc..

Les appâts et amorces pour la pêche qui constituent des aliments par nature sont soumis au taux applicable à ces aliments. Le taux normal s'applique lorsque les appâts et amorces ne sont pas des aliments par nature.

Par ailleurs, l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 exclut du champ d'application du taux réduit de 7 % les opérations relatives aux équidés lorsque ceux-ci ne sont normalement pas destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole. Cette disposition est applicable aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2013.

Remarques :

- en ce qui concerne le taux particulier applicable, en France continentale, aux ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie à des personnes non assujetties à la TVA, cf. n° 2753.

- lorsque les produits visés au 3° de l'article 278 bis du CGI sont destinés de façon indiscutable à l'alimentation humaine, ils sont soumis au taux de 5,5 %.

III. PRODUITS DESTINÉS AU CHAUFFAGE

(CGI, art. 278-bis-3° bis ; RES N° 2005/13 ; BOI-TVA-LIQ-30-10-20)

2338-1

Le taux réduit de 7 % s'applique aux produits suivants :

- bois de chauffage ;

- produits de la sylviculture agglomérés destinés au chauffage ;

- déchets de bois destinés au chauffage.

IV. PRODUITS DESTINÉS À L'ALIMENTATION ANIMALE

(CGI, art. 278-bis-4° ; BOI-TVA-LIQ-30-10-30)

2339

Le bénéfice du taux réduit de 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) concerne les aliments par nature et les produits entrant dans la composition de ces aliments destinés à la nourriture du bétail (animaux de boucherie et de charcuterie, y compris les chevaux de course), des animaux de basse-cour (volailles, lapins, pigeons), des poissons d'élevage destinés à la consommation humaine, des abeilles¹ ou indifféremment à la nourriture de ces animaux et à celle d'autres espèces.

1. Les aliments préparés destinés exclusivement à la nourriture des animaux autres que ceux mentionnés dans ce paragraphe sont soumis au taux de 19,6 %.

1. Principe :

- **aliments par nature** (CGI, art. 278-*bis*-4^o). Ce sont ceux qui, d'une manière générale, peuvent servir après transformation directement à l'alimentation des animaux (céréales et issues, manioc, sagou, pommes de terre, déchets de biscuiterie et de semoulerie, etc.). Ces aliments par nature conservent le bénéfice du taux réduit lorsqu'ils sont « supplémentés », dans des conditions réglementées, par des substances ou compositions limitativement énumérées par arrêté ministériel ;

Les suppléments nutritionnels ne font actuellement l'objet d'aucun statut juridique précis. Ils ne peuvent donc être regardés comme entrant dans la catégorie des aliments simples ou composés et sont soumis au taux normal de la TVA. Il s'agit de préparations constituées essentiellement d'additifs autorisés, de certains produits azotés autorisés et de matières premières, qui en raison de leur nature, de leur concentration et de leurs conditions particulières d'emploi, sont destinés à être administrés, momentanément aux animaux en supplément de leur ration journalière afin de répondre à leurs besoins temporairement accrus dans certaines circonstances de l'élevage ou de leur vie.

- **autres produits** (CGI, ann. IV, art. 31). Lorsqu'ils entrent dans la composition des aliments du bétail, les produits suivants sont soumis au taux réduit : sels minéraux, acides aminés, vitamines, lécithines.

Par souci de simplification et dans l'attente de l'adoption d'un statut juridique pour les suppléments nutritionnels, il est admis à compter du 1^{er} février 2001 que ces produits soient également soumis au taux réduit de la TVA lorsqu'ils sont destinés à entrer dans la composition de suppléments nutritionnels.

2. Exceptions.

Le taux normal s'applique aux produits pour tous animaux qui ne sont pas des aliments par nature, tels les médicaments vétérinaires ou les additifs présentés isolément ou sur un support.

Les aliments médicamenteux sont considérés comme des médicaments vétérinaires et doivent en principe être soumis au taux normal. Cependant, par décision ministérielle, les entreprises qui fabriquent ces produits peuvent soumettre la partie aliment au taux réduit de la taxe et la partie médicament au taux normal à condition qu'elles établissent une facturation distincte et que les quantités employées et les valeurs des produits soient attestées par le vétérinaire qui a procédé au mélange. L'ordonnance du vétérinaire prescripteur doit en outre être conservée pour servir de justificatif.

Le taux normal est applicable aux produits désignés à l'article 31, annexe IV du CGI, vendus isolément ou mélangés entre eux, ou additionnés à un produit à caractère médicamenteux, ou même présentés sous une forme commerciale qui leur confère le caractère médicamenteux.

3. Justifications.

Le bénéfice du taux réduit est subordonné à la justification de l'utilisation du produit pour l'alimentation du bétail ou des animaux de basse-cour. À cet égard, les fournisseurs peuvent porter sur les factures une mention précisant que les produits sont livrés en vue d'une utilisation à laquelle s'attache le taux réduit. Cette mention constitue une présomption que les produits ont reçu la destination à laquelle s'attache le taux réduit.

V. PRODUITS À USAGE AGRICOLE

(CGI, art. 278 *bis*-5^o complété par l'article 2 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 ; BOI-TVA-LIQ-30-10-30)

2340

Dès lors qu'ils sont utilisés à usage agricole certains des produits suivants bénéficient du taux réduit de **7 %** (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) :

1. Les engrais et amendements calcaires (RES N° 2007/33). Les engrais s'entendent des produits qui apportent, de manière directe ou indirecte, des éléments utiles à la nutrition des végétaux au sens de l'article L. 255-1 du code rural et de la pêche maritime. Ils recouvrent :

- les matières fertilisantes, c'est-à-dire les engrais, les amendements et, d'une manière générale, tous les produits dont l'emploi est destiné à assurer ou à améliorer la nutrition des végétaux ainsi que les propriétés physiques, chimiques et biologiques des sols ;
- les supports de culture, c'est-à-dire les produits destinés à servir de milieu de culture à certains végétaux.

Pour être éligibles au taux réduit de la TVA, les engrais et produits assimilés doivent respecter les conditions suivantes :

- faire l'objet d'une autorisation d'utilisation ou de mise sur le marché ;
- comporter, en tant que de besoin, les mentions prévues par la réglementation pour l'information des utilisateurs ;
- être destinés à un usage agricole.

2. Les produits antiparasitaires. Pour les opérations pour lesquelles la TVA est exigible jusqu'au 31 décembre 2011, le bénéfice du taux réduit est subordonné à l'homologation ou à l'autorisation de vente de ces produits par le ministère de l'agriculture, même s'ils sont susceptibles d'utilisations diverses. Cette formalité concerne tous les insecticides et anticryptogamiques destinés à la protection des cultures et des matières végétales, les herbicides, les produits de défense contre les vertébrés et invertébrés nuisibles aux cultures ou aux produits agricoles. Les produits antiparasitaires qui ne sont pas soumis à homologation ou autorisation sont taxés au taux normal.

Par ailleurs, l'article 13 B de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 prévoit que le taux normal s'applique désormais aux opérations sur les produits antiparasitaires pour lesquelles la TVA est exigible à compter du **1^{er} janvier 2012** (CGI, art. 278 bis-5°-d).

3. Le soufre, le sulfate de cuivre. Il s'agit des produits cupriques contenant au minimum 10 % de cuivre et utilisés en agriculture, ainsi que de la grenaille utilisée pour la fabrication du sulfate de cuivre.

4. Les produits phytopharmaceutiques mentionnés à l'annexe II au règlement (CE) n° 889/2008 de la Commission, du 5 septembre 2008, portant modalités d'application du règlement (CE) n° 834/2007 du Conseil relatif à la production biologique et à l'étiquetage des produits biologiques en ce qui concerne la production biologique, l'étiquetage et les contrôles (Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 2-V-B).

VI. MÉDICAMENTS ET PRODUITS SANGUINS D'ORIGINE HUMAINE

(CGI, art. 278 *quater* et 281 *octies* ; BOI-TVA-LIQ-40-10)

2341

Sont soumises au taux de 2,1 % de la TVA, les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur :

- les préparations magistrales, médicaments officinaux, médicaments ou produits pharmaceutiques faisant l'objet de l'autorisation de mise sur le marché prévue à l'article L. 5121-8 du code de la santé publique et destinés à l'usage de la médecine humaine ;

- qui sont remboursables aux assurés sociaux par les organismes de sécurité sociale ou qui figurent sur la liste des médicaments agréés à l'usage des collectivités (hôpitaux, cliniques...).

Depuis le 1^{er} janvier 1998, le taux de 2,10 % s'applique également aux opérations portant sur les médicaments soumis à l'autorisation temporaire d'utilisation visés à l'article L. 5121-12 du code de la santé publique.

Le taux de 2,1% s'applique aussi aux opérations portant sur les produits sanguins d'origine humaine autres que le sang total qui est exonéré (cf. n° 2170, § 2).

Seuls les médicaments destinés à la médecine humaine, qui ne sont pas susceptibles d'être remboursés ou pris en charge par la sécurité sociale sont imposables au taux de 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) en France métropolitaine.

Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, le taux de 2,1 % s'applique aux médicaments remboursables comme aux médicaments non remboursables.

Demeurent soumis au taux normal¹ de la TVA :

- les médicaments vétérinaires et les médicaments destinés à être administrés à des animaux (cf. n° 2339 ci-dessus) ;

- les formes pharmaceutiques ;

- les matières premières qui ne sont pas inscrites à la pharmacopée française ou européenne en tant que produit officinal.

Les **gaz médicaux** tels que l'oxygène médical ou le protoxyde d'azote sont des produits officinaux inscrits à la pharmacopée française soumis au taux de 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) et non au taux de 2,1 %.

La gélatine destinée à la fabrication de gélules renfermant des médicaments est soumise au taux réduit de la TVA dès lors qu'elle est propre à être ingérée, soit comme produit alimentaire, soit comme contenant d'un produit médicamenteux.

1. Les prestations réalisées par les associations interentreprises de médecine du travail (cf n° 2062) sont également passibles du taux normal.

VII. PRÉSERVATIFS MASCULINS

(BOI-TVA-LIQ-30-10-60)

- 2341-1** Le taux de 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) s'applique, **quel que soit le lieu de vente**, aux opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur les préservatifs masculins en caoutchouc (produits conformes à la norme française homologuée : NF-EN 600, mars 1996).

VIII. APPAREILLAGES POUR HANDICAPÉS

(CGI, art. 278-0 bis ; RES N° 2006/40)

- 2342** La TVA est perçue au taux de 5,5 % dans les départements de la France métropolitaine¹ en ce qui concerne les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur :
- 1) les appareillages pour handicapés visés aux chapitres I^{er} et III à VII du titre II et au titre IV de la liste des produits et des prestations remboursables prévue à l'article L. 165-1 du code de la sécurité sociale, et, d'autre part, les appareillages pour handicapés mentionnés au titre III de la liste précitée, ou pris en charge au titre des prestations d'hospitalisation définies aux articles L. 162-22-6 et L. 162-22-7 du code de la sécurité sociale et dont la liste est fixée par l'arrêté du 27 avril 2005 (JO du 30 avril) et complétée par les arrêtés du 2 mai 2006 (JO du 5 mai), du 6 avril 2007 (JO du 19 mai 2007), du 16 mars 2009 (JO du 31 mars 2009), du 15 mars 2010 (JO du 18 mars 2010) et du 28 mars 2011 (JO du 6 avril 2011) ;
 - 2) les équipements spéciaux, dénommés aides techniques et autres appareillages, conçus exclusivement pour les personnes handicapées en vue de la compensation d'incapacités graves, dont la liste est fixée par l'article 30-0 B de l'annexe IV au CGI) ;
 - 3) les ascenseurs et matériels assimilés, spécialement conçus pour les personnes handicapées et dont les caractéristiques sont fixées par l'article 30-0 C de l'annexe IV au CGI.
 - 4) les appareillages pour diabétiques, stomisés et incontinents suivants : les autopiqueurs, les appareils pour lecture automatique chiffrée de la glycémie, les seringues pour insuline, les stylos injecteurs d'insuline et les bandelettes et comprimés pour l'autocontrôle du diabète, ainsi que les appareillages de recueil pour incontinents et stomisés digestifs ou urinaires, les appareillages d'irrigation pour colostomisés, les sondes d'urétérostomie cutanée pour stomisés urinaires, les solutions d'irrigation vésicale et les sondes vésicales pour incontinents urinaires.

IX. LES LIVRES

(CGI, art. 278 bis-A-3°, art. 278 bis-6° ; BOI-TVA-LIQ-30-10-40)

- 2343** Un livre est un ensemble imprimé, illustré ou non, publié sous un titre, ayant pour objet la reproduction d'une œuvre de l'esprit d'un ou de plusieurs auteurs, en vue de l'enseignement, de la diffusion de la pensée et de la culture.

La surface cumulée des espaces consacrés à la publicité et des blancs intégrés au texte en vue de l'utilisation par le lecteur doit être au plus égale au tiers de la surface totale de l'ensemble.

Une liste indicative d'ouvrages répondant ou ne répondant pas à la définition fiscale du livre est reproduite au BOI-TVA-LIQ-30-10-40. Toutefois, il est précisé que depuis le 12 mai 2005, l'application du taux réduit de la TVA est étendue aux ouvrages qui, bien que présentant un contenu rédactionnel insuffisant, comportent néanmoins un véritable apport éditorial (guides, annuaires, répertoires) ainsi qu'à certains types d'ouvrages auparavant exclus de ce régime (cartes géographiques, livres de coloriage,).

À l'exception des ouvrages faisant l'objet d'au moins deux interdictions (cf. n° 2333) qui sont soumises au taux de 19,6 %, les livres sont assujettis au taux réduit de la TVA, lequel s'applique aux opérations de vente, de commission, de courtage, de façon (reliure, dorure, brochage, composition, impression, etc.), d'importation et d'acquisition intracommunautaire portant sur des ouvrages neufs ou d'occasion. Le taux réduit s'applique également aux locations de livres et aux cessions de droits portant sur les livres. La directive 2009/47/CE du Conseil du 5 mai 2009 (publiée au Journal officiel de l'Union européenne le 9 mai 2009 et entrée en vigueur le 1^{er} juin 2009) étend le bénéfice du taux réduit à la fourniture de livres, sur tout type de support physique. En conséquence, la fourniture de **livres audio** qui s'entendent comme des ouvrages dont la lecture à haute voix a été enregistrée sur un disque compact, un cédérom ou tout autre support physique similaire et dont le contenu reproduit, pour l'essentiel, la même information textuelle

1. Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion le taux est de 2,1 %.

que celle contenue dans les livres imprimés peut bénéficier du **taux réduit de la TVA**. Tel est également le cas de la fourniture de livre sous forme de Cédérom ou de clé USB dès lors que le contenu du support reproduit, pour l'essentiel, la même information textuelle que celle contenue dans les livres imprimés.

Précisions sur l'entrée en vigueur du passage à 7 % du taux réduit de la TVA : sont soumises au taux réduit de 7 % les ventes, réalisées à compter du **1^{er} avril 2012 jusqu'au 31 décembre 2012**, de livres sur tout type de support physique, à l'exception des livres numériques (tels que définis dans le rescrit RES N° 2011/38 et les livres numériques audio), y compris pour les opérations commerciales entre éditeurs et libraires. En revanche, sont soumises au taux réduit de 7 % les activités de location de livres et les ventes de livres numériques réalisées à compter du **1^{er} janvier 2012 jusqu'au 31 décembre 2012**.

Rétablissement de l'application du taux réduit de 5,5 % sur les livres à compter du 1^{er} janvier 2013 : l'article 28 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 rétablit l'application du taux réduit de 5,5 % de la TVA pour les livres, y compris leur location. Cette mesure s'applique aux livres sur tout type de support physique, y compris ceux fournis par téléchargement. Ces dispositions s'appliquent aux opérations pour lesquelles la taxe sur la valeur ajoutée est exigible à compter du **1^{er} janvier 2013** (CGI, art. 278 bis-6° abrogé, 278-0 bis, A-3° nouveau ; Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 28).

En revanche :

- si les supports cédérom et clé USB contiennent non seulement la même information textuelle que celle des livres imprimés mais également des fonctions inexistantes dans les éditions papiers (moteur de recherche, mise à jour par internet ...), leur cession relève du taux normal de la taxe (RES N° 2009/63).

- la vente de guides d'établissements de restauration et de loisirs permettant de bénéficier de réduction de prix dans une zone déterminée est soumise au taux normal de la taxe (RES N° 2010/29).

- les livres et périodiques de jeux ne peuvent bénéficier du taux réduit de la TVA sur le fondement de l'article 278 bis-6 du CGI (RES N° 2010/52).

Le taux normal s'applique, par ailleurs, aux opérations de réparation, stockage, désinfection, etc.

Par ailleurs, les livres sont soumis à une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires (cf. nos 2948 et suiv.).

Cas particulier.

- Jeux de rôles : les ouvrages de jeux de rôles sont soumis au taux réduit s'ils peuvent être considérés comme des livres au sens de l'article 278 bis-6° du CGI, c'est-à-dire lorsqu'ils comportent une partie rédactionnelle importante présentant une unité suffisante pour leur conférer le caractère d'œuvre intellectuelle.

X. ŒUVRES D'ART, OBJETS DE COLLECTION ET D'ANTIQUITÉ

2344

Cf. nos 2822 et suiv.

B. LES PRESTATIONS DE SERVICES IMPOSABLES AU TAUX RÉDUIT

I. OPÉRATIONS DE FAÇON ET PRESTATIONS DE SERVICES EFFECTUÉES DANS LE CADRE DES ACTIVITÉS AGRICOLES

(BOI-TVA-SECT-80-30-10)

2345

Les travaux de préparation des sols (labours, binages, hersages, disquages), ainsi que certaines façons portant sur des produits agricoles, sont passibles du taux réduit de 7 %.

Les autres façons et prestations de services qui ne portent pas effectivement sur des produits agricoles, même si elles permettent indirectement d'obtenir ces produits ou n'ont pas pour objet de les transformer en vue de l'usage auquel ils sont destinés, sont soumises en principe au taux normal.

L'ensemble des travaux forestiers, y compris les travaux d'entretien des sentiers forestiers, réalisés au profit d'exploitants agricoles (c'est-à-dire au profit de personnes relevant du régime de la TVA agricole pour les besoins de leur activité agricole) ainsi les travaux de prévention des incendies de forêt menés par des associations syndicales autorisées ayant pour objet la réalisation de ces travaux bénéficient du taux réduit de la TVA. L'application de ce taux n'est plus subordonnée au respect des conditions du travail à façon (cf. CGI, art. 279 b *septies* ; RES N° 2008/30).

Lorsque les travaux agricoles passibles de taux différents sont effectués pour un prix global, les redevables doivent ventiler ce prix afin de soumettre chaque prestation au taux qui lui est propre.

Toutefois, s'agissant de prestations rendues à l'aide d'un matériel unique qui, au cours du même passage, effectue des travaux relevant du taux réduit et du taux normal, une décision ministérielle du 21 août 1984 a admis que le taux réduit serait applicable à la totalité du prix.

II. LOGEMENT ET PENSION

(CGI, art. 279-a et 278-0 bis ; BOI-TVA-LIQ-30-20-10)

2346

En vertu des dispositions du a de l'article 279 du CGI, le taux réduit de 7 % est applicable aux prestations relatives :

- à la fourniture de logement ;

- à la pension et à la demi-pension hôtelière ; Lorsque la pension ou la demi-pension hôtelière comprend des boissons alcooliques soumises au taux normal, il appartient au redevable de ventiler les recettes correspondant à chaque taux, sauf à voir la totalité du prix soumis au taux normal.

Le taux réduit de 7 % s'applique également aux locations meublées qui ne bénéficient pas de l'exonération prévue à l'article 261-D-4^o du CGI pour les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation (cf. n^{os} 2066 et 2178), dans les mêmes conditions que pour les établissements d'hébergement.

La fourniture de logement et de nourriture dans les maisons de retraite bénéficie du taux réduit de TVA de 5,5 %. Depuis le 1^{er} janvier 1996, ce taux s'applique également aux prestations qui sont exclusivement liées à l'état de dépendance des personnes âgées hébergées dans les maisons de retraite et qui sont dans l'incapacité d'accomplir les gestes essentiels de la vie quotidienne.

Le taux réduit de 5,5 % s'applique également à la fourniture de logement et de nourriture dans les établissements accueillant des personnes handicapées et aux prestations exclusivement liées aux besoins d'aide des personnes handicapées hébergées dans ces établissements et qui sont dans l'incapacité d'accomplir les gestes essentiels de la vie quotidienne.

La fourniture de logement et de nourriture dans les lieux de vie et d'accueil mentionnés au III de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles, bénéficie du taux réduit de 7 % de la TVA, pour les opérations pour lesquelles la TVA est exigible compter du 1^{er} janvier 2012. Toutefois, pour les opérations pour lesquelles le fait générateur de la taxe intervient à compter du 1^{er} janvier 2013, ces prestations sont exonérées de TVA (Loi n^o 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 69 ; cf. n^o 2174-1).

La location d'aires d'accueil ou de terrains de passage des gens du voyage bénéficie du taux réduit de 7 % pour les opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1^{er} janvier 2012.

1. Établissements concernés.

a. *Les hôtels homologués ou non de tourisme.*

2346-1

L'article 279-a du CGI prévoit que le taux réduit s'applique aux prestations d'hébergement fournies dans l'ensemble des hôtels quelle qu'en soit la catégorie et les relais de tourisme.

b. *Les établissements qui fournissent des prestations d'hébergement à caractère hôtelier et para-hôtelier.*

c. *Les établissements accueillant des personnes handicapées*

Sont concernés les seuls établissements privés à but lucratif hébergeant des personnes handicapées qui sont visés au 7^o de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles.

d. *Les résidences de tourisme classées e. Les villages de vacances classés ou agréés* (cf. n^o 2066).

f. *Les villages résidentiels de tourisme* (cf. n^o 2066).

g. *Les terrains de camping classés* (CGI, art. 279-a , BOI-TVA-LIQ-30-20-10-30).

Le a de l'article 279 du CGI soumet au taux réduit la fourniture de logement dans les terrains de camping classés, lorsque l'exploitant du terrain de camping délivre une note, assure l'accueil et consacre 1,5 % de son chiffre d'affaires total hors taxes à des dépenses de publicité, ou, si

l'hébergement est assuré par un tiers, lorsque celui-ci consacre 1,5 % de son chiffre d'affaires total en France à la publicité.

h. Le taux réduit s'applique également à la location d'un local meublé ou nu dont la destination finale est le logement meublé soumis à la TVA (CGI, art. 260-D)¹ [cf. n.ºs 2066 et 2237].

i. Les aires d'accueil ou de terrains de passage des gens du voyage (CGI, art. 279-a).

2. Opérations soumises au taux réduit.

2346-2

a. Fourniture de logement. Le taux réduit de 7 % s'applique uniquement à la fourniture de logement. Tous les services annexes facturés en sus (téléphone, petit déjeuner, garage, etc.) et toutes les ventes (cartes postales, bibelots) ainsi que les recettes annexes (publicité, locations de salles et de vitrines, etc.) sont imposés aux taux qui leur sont propres.

b. Pension et demi-pension dans les hôtels visés ci-dessus, villages de vacances et autres établissements d'hébergement (Voir n.º 2346).

c. Séjour dans les maisons de retraite. Le prix total réclamé aux pensionnaires pour le logement et la nourriture bénéficie du taux réduit de 5,5 % (CGI, art. 278-0 bis).

Le taux réduit de 5,5 % s'applique également aux prestations exclusivement liées à l'état de dépendance des personnes âgées hébergées dans ces établissements et qui sont dans l'incapacité d'accomplir les gestes essentiels de la vie quotidienne.

Il est rappelé que les soins pris en charge par l'assurance-maladie sous forme du forfait global annuel de soins prévu à l'article L. 174-7 du code de la Sécurité sociale sont exonérés de TVA (cf. n.º 2170).

d. Prestations liées aux besoins d'aide des personnes handicapées (CGI, art. 278-0 bis)

Le logement et la nourriture fournis dans les établissements concernés (cf. n.º 2346-1, titre 1-c) sont soumis au taux réduit de 5,5 %. Il est toutefois rappelé que l'hébergement n'est soumis à la TVA que si l'exploitant remplit les conditions prévues à l'article 261 D-4^b du CGI. La fourniture de logement au profit des personnes extérieures à l'établissement bénéficie également du taux réduit selon les mêmes conditions que celles ainsi précisées par cette instruction.

Le taux réduit de 5,5 % s'applique également aux recettes réclamées aux personnes handicapées en contrepartie des prestations liées à l'état de dépendance. Il s'agit des services rendus aux résidents pour accomplir les actes essentiels de la vie courante comme s'habiller, se déplacer, manger, faire sa toilette.

Les recettes provenant des autres prestations réalisées par les établissements concernés, qu'elles soient ou non comprises dans le tarif journalier de l'établissement, sont soumises au taux normal de la TVA.

e. Résidences services. Les services fournis dans les résidences avec services ouvertes par exemple aux personnes âgées ou aux étudiants doivent être soumis au taux qui leur est propre. Toutefois une décision ministérielle du 4 septembre 1988 admet que la fourniture de repas ainsi que la location de chambres d'hôtes soient soumises, sous certaines conditions (notamment, la gestion désintéressée), au taux réduit de la TVA.

f. Lorsqu'un séjour à prix forfaitaire comprend des services autres que la fourniture de logement ou de nourriture, ces prestations doivent être retranchées du prix total pour être imposées au taux qui leur est propre (cas des voyages et excursions, d'utilisation d'installations sportives, des soins dans les maisons de retraite, etc.).

III. LOCATIONS D'EMPLACEMENTS SUR LES TERRAINS DE CAMPING-CARAVANING CLASSÉS

(CGI, art. 279-a ter ; BOI-TVA-LIQ-30-20-10-30)

2347

Le taux réduit de la TVA de 7 % s'applique aux locations d'emplacements (droits d'entrée et de séjour et prestations se rattachant à la location : délimitation de terrain, fourniture de l'eau et de l'électricité) sur les terrains de camping-caravaning classés par arrêté préfectoral, ainsi qu'aux « campings à la ferme », subventionnés par le ministère de l'Agriculture et aux aires naturelles de camping autorisées par arrêté préfectoral.

Le taux réduit de 7 % n'est accordé que si une note d'un modèle agréé est délivrée au client. Cette note, établie en double exemplaire, doit porter un numéro d'ordre pris dans une série

¹. Sous réserve du bénéfice de l'exonération de la TVA prévue par l'article 261-D-4^o du CGI (cf. n.ºs 2066 et 2178).

ininterrompue et mentionner les dates de séjour et le montant de la somme due. Les doubles des notes doivent être conservés par l'exploitant pendant un délai de six ans à compter de la date de leur établissement.

Le taux réduit de 7 % est également applicable, sous certaines conditions, lorsque l'exploitant du campement loue, pour une période donnée, des emplacements à un intermédiaire (organisateur de voyages par ex.).

La location d'un terrain de camping par son propriétaire qui ne l'exploite pas est passible du taux normal.

Les autres prestations non obligatoires fournies par l'exploitant et les ventes qu'il effectue sont soumises à la TVA aux taux qui leur sont propres.

Il est précisé que le gardiennage de caravanes est soumis au taux de 19,6 % lorsqu'il est consenti isolément et ne constitue donc pas l'accessoire de la location d'un emplacement de campement.

IV. FOURNITURES DE REPAS DANS LES CANTINES D'ENTREPRISES ET DANS CERTAINS ÉTABLISSEMENTS

(CGI, art. 279-*a bis* ; BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20)

2348

a. Cantines d'entreprises et administratives

Le taux applicable, dans les conditions visées à l'article 85 *bis* de l'annexe III au CGI, aux recettes provenant de la fourniture de repas dans les cantines d'entreprises et administratives est le taux réduit de 7 % (pour les opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement).

Le non respect des conditions susvisées ne remet pas en cause le bénéfice du taux réduit qui s'applique à l'exclusion des recettes correspondant aux boissons alcooliques qui sont soumises au taux normal et doivent donc faire l'objet d'une ventilation.

Par ailleurs, les recettes se rapportant aux repas servis à des tiers, qui peuvent le cas échéant comporter un droit d'admission, ainsi que les réceptions, privées ou professionnelles, qui pourraient être organisées par le gestionnaire de la cantine ou son prestataire extérieur, relèvent du taux réduit de TVA (à l'exclusion des recettes correspondant à des boissons alcooliques qui sont soumises au taux normal et doivent donc faire l'objet d'une ventilation).

b. Autres établissements de restauration collective

Les recettes provenant de la livraison de repas aux établissements publics hospitaliers ou aux établissements de santé privés titulaires de l'autorisation mentionnée à l'article L. 6122-1 du code de la santé publique, aux établissements sociaux ou médico-sociaux (maisons de retraite, instituts médico-pédagogiques) visés par l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles non soumis à la TVA aux restaurants pour personnes âgées ou nécessiteuses, gérés par des municipalités ou des bureaux d'aide sociale et aux cantines AFPA, par des fournisseurs extérieurs, sont soumises au taux réduit de la TVA de 7 % (pour les opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) lorsqu'elles remplissent certaines **conditions**¹.

Cette disposition ne fait pas échec aux mesures d'exonération applicables aux ventes de tickets par les cantines scolaires et universitaires (CGI, art. 261-4-4^o-a) et aux repas servis aux patients dans les établissements de santé qui ne sont pas soumis à la TVA dès lors qu'il s'agit d'opérations étroitement liées aux opérations de soins (CGI, art. 256 B et 261-4-1^o *bis* ; cf. n° 2180).

Le bénéfice du taux réduit a été étendu, sous certaines conditions, aux fournitures de repas aux établissements de soins privés exonérés de TVA comportant des moyens d'hospitalisation ou, à défaut, munis d'équipements lourds (dialyse) ainsi qu'aux établissements de rééducation fonctionnelle et aux centres ou services d'hospitalisation à domicile, ou d'hospitalisation de jour ou de nuit.

L'encaissement direct auprès des usagers par le fournisseur extérieur de tout ou partie du prix des repas ne fait pas obstacle à l'application du taux réduit lorsque ce dernier agit en qualité de mandataire de l'organisme gestionnaire de la cantine.

En ce qui concerne les fournitures de repas aux cantines scolaires, cf. n° 2180.

1. En ce qui concerne les établissements sociaux et médico-sociaux, la condition de prise en charge des prestations d'hébergement et de restauration par les organismes de sécurité sociale n'est plus exigée dès lors que les établissements en cause sont habilités à recevoir des personnes bénéficiaires de l'aide sociale.

V. PRESTATIONS RELATIVES À LA FOURNITURE ET À L'ÉVACUATION DE L'EAU (CGI, art. 279-b)

2349

Sont soumis au taux réduit de la TVA de 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) :

- les remboursements et les rémunérations versées par les communes ou leurs groupements aux exploitants des services de distribution d'eau et d'assainissement ;
- les redevances perçues au profit des agences financières de bassin (redevance pollution et redevance contre-valeur pollution).
- les taxes, surtaxes et redevances perçues sur les usagers des réseaux d'assainissement.

Il en résulte que le bénéfice du taux réduit est réservé aux prestations relatives à la fourniture et à l'évacuation de l'eau **effectuées dans le cadre de la gestion municipale du service public municipal de l'eau.**

Ces opérations concernent notamment :

- la gestion du service d'abonnés (distribution de l'eau) ;
- les opérations d'épuration et d'évacuation des eaux usées telles que les opérations de débouchage, nettoyage et détartrage des canalisations d'eau, des réseaux d'égouts et des stations d'épuration ; les travaux de balayage et de nettoyage des caniveaux effectués à l'occasion de l'entretien des réseaux d'égouts publics ;
- les études relatives à l'eau faites pour le compte de l'exploitant du service public municipal de l'eau, fournies en exécution d'un contrat conclu avec l'exploitant de ce service et qui ne font pas partie d'une opération d'ensemble ayant le caractère de travaux immobiliers ;
- certaines prestations afférentes aux compteurs d'eau.

En revanche, sont notamment soumis au taux de 19,6 % :

- les prestations de services rendues aux agences financières de bassin (facturation et encaissement de la redevance « contre-valeur pollution » dès lors que ces organismes n'interviennent pas dans le cadre de la gestion du service public) ;
- les opérations portant sur des installations particulières et pour le compte de personnes qui n'ont pas en charge le service public municipal de l'eau ;
- les prestations qui entrent dans le cadre d'une opération d'ensemble ayant le caractère de travaux immobiliers.

VI. SPECTACLES

(CGI, art. 279-b *bis*, 279-b *bis* a et 279-b *quinquies* ; Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 28 ; BOI-TVA-LIQ-30-20-40)

2350

Les spectacles suivants sont soumis au taux réduit de la TVA de 7 % (voir toutefois les précisions figurant au 2 ci-après) : **théâtres** (autres que ceux à caractère pornographique, cf. n° 2333) ; **théâtres de chansonniers** ; **cirques** ; **concerts**, le prix du billet d'entrée donnant exclusivement accès à des concerts donnés dans des établissements où il est servi facultativement des consommations pendant le spectacle et dont l'exploitant est titulaire de la licence de la catégorie mentionnée au 1° de l'article D. 7122-1 du code du travail ; **spectacles de variétés** y compris les spectacles dits de music-hall, à l'exception de ceux donnés dans des établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances ; **foires, salons et expositions autorisés**.

1. Cinéma. Le taux réduit de la TVA de 7 % s'applique aux droits d'entrée dans les salles de spectacles cinématographiques quels que soient le procédé de fixation ou de transmission¹ et la nature du support des œuvres ou documents audiovisuels qui sont présentés (CGI, art. 279-b *quinquies*).

En revanche, le taux réduit de 7 % n'est pas applicable :

- aux droits d'entrée dans des lieux qui ne sont pas des salles de spectacles cinématographiques alors même qu'il y serait projetés des œuvres cinématographiques ou des documents audiovisuels (retransmission d'une épreuve sportive dans un stade par exemple) ;
- aux recettes accessoires réalisées dans les salles de spectacles (vente de programmes, de confiserie...) qui demeurent taxées à leur taux propre ;
- aux recettes procurées par les droits d'entrée dans des salles où sont projetées des œuvres ou des films pornographiques ou d'incitation à la violence (cf. n° 2333) ;

¹ Les œuvres ou documents qui font l'objet d'une vidéotransmission ouvrent donc droit au taux réduit s'ils sont projetés dans une salle de cinéma.

- aux recettes procurées par les droits d'entrée dans les établissements dont l'accès est interdit aux mineurs en raison de leur caractère licencieux ou pornographique quel que soit le genre des œuvres présentées (cf. n° 2333).

2. Établissements de spectacles dans lesquels sont servies des consommations.

a. Prestations réalisées à compter du 1^{er} juillet 2009

S'agissant des concerts visés à l'article 279-b *bis* du CGI, quand bien même il serait d'usage de consommer sur place pendant les séances, il est admis que le taux réduit de 5,5 % s'applique à l'ensemble du prix du billet à l'exclusion, s'il y a lieu, de la part relative aux boissons alcooliques.

S'agissant des spectacles de variétés donnés dans des établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances, le taux normal s'applique au prix du billet donnant accès au spectacle quant bien même le taux réduit de 5,5 % s'applique sur la part relative aux ventes à consommer sur place à l'exclusion de celles relatives aux boissons alcooliques.

En toute hypothèse, à compter du 1^{er} juillet 2009, les ventes à consommer sur place, à l'exclusion de celles de boissons alcooliques sont imposables au taux réduit de 5,5 %.

b. Prestations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1^{er} janvier 2012 jusqu'au 31 décembre 2012

Le taux réduit de TVA de 7 % s'applique aux concerts ainsi qu'au prix du billet d'entrée donnant exclusivement accès à des concerts donnés dans des établissements où il est servi facultativement des consommations pendant le spectacle et dont l'exploitant est titulaire de la licence de la catégorie mentionnée au 1° de l'article D. 7122-1 du code du travail, y compris les 140 premières représentations qui sont désormais exclues du taux de 2,1 %. Un décret fixe les modalités d'application de ces dispositions.

S'agissant des spectacles de variétés donnés dans des établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances, le taux normal s'applique au prix du billet donnant accès au spectacle quant bien même le taux réduit de 7 % s'applique sur la part relative aux ventes à consommer sur place à l'exclusion de celles relatives aux boissons alcooliques qui sont imposables au taux normal.

c. Prestations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1^{er} janvier 2013 (CGI, art. 278-0 *bis*, F ; Loi n° 2012-1658 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 28).

L'article 28 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 rétablit l'application du taux réduit de TVA de 5,5 % en ce qui concerne :

1° Les spectacles suivants : théâtres, théâtres de chansonniers, cirques, concerts ; spectacles de variétés, à l'exception de ceux qui sont donnés dans les établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances ;

2° Le prix du billet d'entrée donnant exclusivement accès à des concerts donnés dans des établissements où il est servi facultativement des consommations pendant le spectacle et dont l'exploitant est titulaire de la licence de la catégorie mentionnée au 1° de l'article D. 7122-1 du code du travail.

3. Taux particuliers.

En ce qui concerne les taux particuliers applicables aux premières représentations théâtrales :

- en France continentale, cf. n° 2366 ;
- dans les départements de la Corse, cf. n° 2801 ;
- dans ceux de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, cf. n° 2804.

4. Spectacles vivants.

Les règles de TVA applicables aux contrats de coréalisation de spectacles vivants ainsi qu'aux participations financières versées dans le cadre de contrats de coproduction de ces spectacles sont exposées au BOI-TVA-LIQ-30-20-40.

VII. DROITS D'AUTEUR ET DROITS VOISINS

(CGI, art. 279-g ; BOI-TVA-LIQ-30-20-100)

2351

Sont taxables au taux réduit de 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) les cessions des droits patrimoniaux reconnus par la loi aux auteurs des œuvres de l'esprit et aux artistes interprètes.

Les cessions de tous droits portant sur les œuvres cinématographiques (cf. toutefois le n° 2333) et les livres sont également soumises au taux réduit. De même les cessions de droits d'auteur consenties par les traducteurs d'œuvres de l'esprit sont passibles du taux réduit.

Les droits portant sur les œuvres d'architecture, les logiciels et les œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence sont exclus du bénéfice du taux réduit.

Les droits dits « voisins » des producteurs de vidéogrammes relèvent du taux normal de 19,6 %. Toutefois, il est admis que le taux réduit s'applique à la totalité du prix réclamé au client dès lors que l'objet essentiel de l'opération est la cession de droits d'auteur et que les droits des producteurs de vidéogrammes ne font pas l'objet d'une facturation distincte.

Les sommes perçues par les éditeurs en contrepartie de la mise à disposition de programmes aux distributeurs de services de télévision sont soumises au taux normal de la TVA.

Les recettes de coproduction correspondant à la part « antenne », qui permet à son acquéreur de diffuser l'œuvre audiovisuelle en exclusivité au cours d'une période déterminée et à la commercialisation ultérieure de l'œuvre en dehors de la période d'exclusivité, relèvent du taux réduit de la TVA.

En ce qui concerne la retenue de TVA sur les droits d'auteurs, cf. n^{os} 2651-9 et 2900 et suiv.

VIII. DROITS D'ENTRÉE DANS LES PARCS BOTANIQUE ET ZOOLOGIQUES, DANS LES MUSÉES, MONUMENTS, GROTTES ET SITES

(CGI, art. 279-*b ter* ; BOI-TVA-LIQ-30-20-50)

2352 1. Parcs botaniques et zoologiques. Les recettes correspondant aux droits d'entrée bénéficient du taux réduit¹ de 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement). Les recettes procurées par les activités annexes proposées aux visiteurs dans l'enceinte du parc zoologique ou botanique ainsi que par la vente d'articles divers sont soumises au taux qui leur est propre.

2. Musées, monuments, grottes, sites et expositions culturelles. Depuis le 1^{er} janvier 1991, les droits d'entrée pour la visite des musées, monuments, grottes, sites aménagés ou non ainsi que pour la visite des expositions culturelles bénéficient du taux réduit de la TVA, de même que les activités directement liées à la visite telles que les projections audiovisuelles et les conférences. En revanche, les attractions qui ne sont pas liées aux thèmes des objets exposés ou aux lieux visités sont soumises au taux qui leur est propre.

Il est rappelé que les musées et monuments historiques ne sont pas assujettis à la TVA en application de l'article 256 B du CGI lorsqu'ils sont exploités par une personne morale de droit public (cf. n^{os} 2048 et suiv.) et qu'ils peuvent bénéficier de l'exonération accordée par l'article 261-7-1^o-*b* du CGI lorsqu'ils sont exploités par un organisme sans but lucratif (cf. n^o 2171).

IX. PARCS À DÉCORS ANIMÉS, JEUX ET MANÈGES FORAINS

(CGI, art. 279-*b bis* et 279-*b nonies* ; BOI-TVA-LIQ-30-20-50)

2353 1. Parcs à décors animés illustrant un thème culturel. Les droits d'entrée perçus pour la visite des parcs à décors animés qui illustrent un thème culturel et pour la pratique des activités directement liées à ce thème sont soumis au taux réduit de la TVA (7 % à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement).

Pour bénéficier du taux réduit ces parcs doivent :

- être aménagés, c'est-à-dire constituer des espaces clos dont l'accès donne lieu à la perception d'un droit d'entrée global, valable pour la visite de l'ensemble du parc ;
- comporter des installations permanentes même si elles ne font l'objet que d'une exploitation saisonnière ;
- comporter des décors animés au moyen de figurines ou de personnages vivants, de projections sur écrans ou de tout autre procédé mécanique ou audiovisuel ;
- illustrer le thème culturel qui préside à la conception d'ensemble du parc considéré.

Décors animés et activités directement liées au thème doivent avoir un caractère prépondérant dans l'ensemble des activités du parc. Les parcs qui ne répondent pas à ces caractéristiques sont exclus du bénéfice du taux réduit. Tel est le cas notamment des bases de loisirs et de plein air, des centres sportifs, des parcs aquatiques, etc.

Toutes les autres attractions qui sont proposées dans l'enceinte du parc et qui ne sont pas directement liées au thème culturel central demeurent soumises au taux qui leur est propre. Il en est de même des recettes provenant des ventes d'articles divers même si certains d'entre eux constituent une illustration du thème du parc.

2354 2. Jeux et manèges forains. Le taux réduit de la TVA (7 % à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) est également applicable au prix perçu pour l'accès ou la participation aux jeux et manèges forains quels que soient le mode et le lieu d'exercice de l'activité. Toutefois les jeux de plein air et de glisse (balançoires, toboggans, tourniquets...), les activités aquatiques (piscines, pataugeoires...), les activités sportives (trampoline, mini-golf...), certains circuits de véhicules, les locations de biens (poney, vélos...) relèvent du taux normal. Tel est également le cas du jeu de tir avec « pistolet laser » et du jeu de tir avec balle de peinture (« paintball ») qui ne sont assimilables à aucun jeu ou manège forain.

Les recettes procurées par la vente d'articles divers demeurent soumises au taux qui leur est propre.

¹ Le taux est de 2,1% en Corse et dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

Le taux de 7 % s'applique aux appareils automatiques qui ne peuvent être exploités que par des forains, à l'occasion, pendant la durée et dans l'enceinte des fêtes foraines, et qui, par leur conception, s'apparentent à des loteries foraines lesquelles bénéficiaient déjà de ce taux.

Pour bénéficier du taux réduit, les appareils automatiques doivent en outre fonctionner avec une mise unitaire maximale de **1,52 €** et n'offrir que des lots en nature dont la valeur n'excède pas trente fois le montant de la mise unitaire.

Le produit des appareils automatiques qui ne sont pas assimilés à des loteries foraines (juke-box, billards électriques, jeux vidéo...) reste passible de la TVA au taux normal même lorsqu'ils sont exploités par des industriels forains.

En ce qui concerne les appareils distributeurs de confiseries et d'objets divers, si l'utilisateur peut exercer un choix préalablement à l'introduction d'une pièce dans le monnayeur, les recettes correspondantes doivent être soumises à la TVA au taux applicable aux produits distribués.

X. TRANSPORTS DE VOYAGEURS

(CGI, art. 279-*b quater* ; BOI-TVA-LIQ-30-20-60)

2355

Le taux réduit de 7 % s'applique à tous les transports de voyageurs, quel que soit le moyen utilisé (rail, route, air, fer, mer, remontées mécaniques, taxis et ambulances¹).

Le taux réduit s'applique également aux transports de corps réalisés par les prestataires agréés (embaumeurs, services des pompes funèbres). A ce sujet, il est précisé qu'à compter du 1^{er} juin 2005, seules les prestations de transport de corps, avant et après mise en bière, réalisées par les prestataires agréés au moyen de véhicules spécialement aménagés à cet effet sont soumises au taux réduit. Toutes les autres opérations susceptibles d'être effectuées par ces prestataires dans le cadre du service extérieur des pompes funèbres ou d'autres activités annexes relèvent du taux qui leur est propre, soit en principe le taux normal. En conséquence, le taux normal s'applique aux prestations de services de transport de corps par porteur dont le fait générateur est intervenu à compter du 1^{er} juin 2005.

S'agissant des croisières et excursions par mer ou par fleuve, il est précisé que celles-ci sont considérées comme constituant, dans leur ensemble, des prestations uniques de transport, soumises, sauf exonération, au taux réduit de la TVA (RES N° 2006/42).

Le même taux s'applique :

- au supplément de prix réclamé pour les bagages des voyageurs ;
- au supplément de prix couvrant des prestations liées étroitement au transport de voyageurs (locations de places, droits des consignes, supplément pour couchettes ou wagons-lits) ;
- au transport de petits véhicules (bicyclette, vélomoteur) réalisé accessoirement à un contrat de transport de voyageurs ;
- aux commissions versées aux entreprises de transport de personnes ;
- aux régies communales et départementales exploitant des remontées mécaniques.

Précisions : en ce qui concerne l'application du taux réduit de 7 % :

- aux sauts en tandem réalisés par des parachutistes professionnels, - aux mises à disposition d'autocars avec conducteur, - aux baptêmes de l'air en engins ultra-légers motorisés (ULM), - aux opérations de mise à disposition de bateaux avec équipage, - aux recettes tirées de l'exploitation d'une ligne régulière de bus touristiques, - aux prestations de transport dites de « grande remise »,

Voir BOI-TVA-LIQ-30-20-60.

XI. DRESSEURS D'ANIMAUX

(BOI-TVA-LIQ-30-20-100)

2356

Les opérations des dompteurs et dresseurs d'animaux, des personnes qui enseignent à des animaux des comportements déterminés ou certaines connaissances pour le compte d'artistes du spectacle ou de simples particuliers, ainsi que celles des entraîneurs de chevaux de course, sont soumises à la TVA au taux réduit de 7 % (5,5 % antérieurement au 1^{er} janvier 2012). Ce taux s'applique aux sommes perçues par les dresseurs en rémunération de leur activité spécifique de dressage² ainsi qu'aux sommes perçues par les jockeys et drivers de chevaux de course au trot.

1. Voir toutefois le n° 2170 § 3 en ce qui concerne l'exonération dont peuvent bénéficier les transports de malades ou de blessés effectués à l'aide de moyens de transports terrestres, aériens ou maritimes, spécialement aménagés à cet effet.

2. Le taux de 2,1% est applicable en Corse aux prestations de dressage d'animaux.

Il est précisé que les établissements qui prennent en pension des animaux (chiens, chevaux, etc.) sont passibles à ce titre du taux normal de 19,6 %. Lorsque ces établissements assurent également le dressage des animaux (par exemple : centres équestres qui entraînent les chevaux pris en pension en vue de leur participation à des concours hippiques), le taux réduit peut s'appliquer à la rémunération qui se rapporte spécifiquement à cette activité de dressage si elle est perçue distinctement du prix de pension. Ces établissements doivent être en mesure de justifier auprès de l'administration de la ventilation des recettes soumises à ces deux taux.

• **Cas particulier des entraîneurs publics de chevaux de course** : Il est admis que ces professionnels répartissent forfaitairement le prix global fixe qu'ils réclament aux propriétaires ou aux locataires de carrière de chevaux de course.

La part représentant le prix de pension, passible du taux de 19,6 %, est constituée par 30 % de ces sommes. Le complément représente la prestation d'entraînement passible du taux de 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement).

La partie des gains de course qui, selon l'usage, est reversée par le propriétaire à l'entraîneur public n'est pas concernée par cette répartition forfaitaire. Le reversement de gains de course rémunère en effet exclusivement la prestation d'entraînement relevant du taux de 7 %.

Toutefois, à compter du 1^{er} janvier 2013, les sommes attribuées par les sociétés de course au titre des gains de course réalisés par les entraîneurs pour les chevaux dont ils sont propriétaires sont soumis au taux normal de la TVA (CGI, art. 278 ter abrogé par l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

XI bis. PRESTATIONS CORRESPONDANT AU DROIT D'UTILISATION DES ANIMAUX À DES FINS D'ACTIVITÉS PHYSIQUES ET SPORTIVES ET DE TOUTES INSTALLATIONS AGRICOLES NECESSAIRES À CET EFFET

(CGI, art. 279-b *sexies* ; BOI-TVA-LIQ-30-20-100)

2356-1

Ces prestations sont soumises au taux de 7 % pour les opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1^{er} janvier 2012.

Remarque : le b *sexies* de l'article 279 du CGI est abrogé pour les opérations dont le fait générateur intervient à une date fixée par décret et au plus tard au 31 décembre 2014 (loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 63).

XII. ABONNEMENTS AUX SERVICES DE TÉLÉVISION ET CONTRIBUTION A L'AUDIOVISUEL PUBLIC

(CGI, art. 279-b *octies* et 281 *nonies* ; BOI-TVA-LIQ-30-20-100)

2357

Le taux réduit de la TVA de 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) est applicable aux abonnements souscrits par les usagers afin de recevoir les services de télévision mentionnés à l'article 2 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication.

En revanche, le taux normal est applicable lorsque la distribution de services de télévision est comprise dans une offre unique qui comporte pour un prix forfaitaire l'accès à un réseau de communications électroniques au sens du 2^o de l'article L. 32 du code des postes et des communications électroniques. Néanmoins, lorsque les droits de distribution des services de télévision ont été acquis en tout ou partie contre rémunération par le fournisseur des services, le taux réduit de 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) est applicable à la part de l'abonnement correspondante. Cette part est égale, en fonction du choix opéré par le distributeur des services, soit aux sommes payées, par usager, pour l'acquisition des droits susmentionnés, soit au prix auquel les services correspondant aux mêmes droits sont distribués effectivement par ce distributeur dans une offre de services de télévision distincte de l'accès à un réseau de communications électroniques.

Le taux applicable à la contribution à l'audiovisuel public (ex- redevance audiovisuelle) est de 2,1 % (cf. n° 2365).

XIII. OPÉRATIONS D'INSÉMINATION ARTIFICIELLE EFFECTUÉES PAR LES VÉTÉRINAIRES

(BOI-TVA-LIQ-30-20-100)

2358

Les vétérinaires qui exercent leur activité à titre indépendant doivent soumettre à la TVA les prestations de soins dispensées aux animaux et les ventes de médicaments qu'ils réalisent.

Le taux normal est applicable à l'ensemble de ces opérations¹, notamment aux contrôles de fécondité et de fécondation et aux ventes de médicaments qui s'y rattachent. Cependant, lorsque ces dernières opérations sont effectuées par des coopératives d'insémination artificielle, elles sont imposables au taux de 7 % (cf. n° 2773).

XIV. PRESTATIONS DES AVOCATS ET AVOUÉS

(CGI, art. 279-*f* abrogé par l'article 70 de la loi n° 2010-1658 du 30 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010)

2359

Les prestations rendues par les avocats et les avoués dans le cadre de l'aide juridictionnelle étaient auparavant soumises au taux réduit de la TVA en vertu du f de l'article 279 du CGI.

En application de l'arrêt rendu par la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE) le 17 juin 2010 (affaire C-492/08, Commission c/ France), l'article 70-VII de la loi de finances rectificative pour 2010 abroge ces dispositions.

Par suite, les prestations pour lesquelles les avocats, les avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation et les avoués sont indemnisés totalement ou partiellement par l'Etat dans le cadre de l'aide juridictionnelle sont soumises au taux normal de la TVA à compter du **31 décembre 2010**.

Cette mesure harmonise le taux de TVA applicable à l'ensemble des prestations des avocats et des avoués, qu'elles soient effectuées dans le secteur libre ou dans le cadre de l'aide juridictionnelle.

Il est cependant admis que le taux réduit s'applique aux provisions versées avant le 31 décembre 2010 à un avocat ou avoué agissant dans le cadre de l'aide juridictionnelle.

XV. SOINS DISPENSÉS PAR LES ÉTABLISSEMENTS THERMAUX

(CGI, art. 279-*a* *quinquies* ; BOI-TVA-LIQ-30-20-100)

2360

Le taux réduit de la TVA de 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) est applicable aux prestations de soins dispensés par les établissements thermaux autorisés dans les conditions fixées à l'article L. 162-21 du code de la sécurité sociale.

Le taux réduit de 7 % s'applique aux seules pratiques thermales qui constituent des soins, c'est-à-dire qui sont reconnues comme participant au traitement de maladies ou d'affections (en pratique, il s'agit des prestations qui sont remboursables par la Sécurité sociale). Ce taux ne concerne pas les prestations des établissements de thalassothérapie, qui demeurent soumises au taux normal.

L'imposition ne s'applique pas aux prestations de soins dispensées par les établissements titulaires de l'autorisation mentionnée à l'article L. 6122-1 du code de la santé publique.

Certains établissements thermaux peuvent exercer, soit exclusivement, soit en complément de leur activité de cure thermale, une activité de réadaptation ou de rééducation fonctionnelle. Pour cette dernière activité, ces établissements sont titulaires de l'autorisation mentionnée à l'article L. 6122-1 du code de la santé publique.

Les sommes perçues en rémunération des soins dispensés dans le cadre de cette activité spécifique de réadaptation ou de rééducation fonctionnelle ne doivent jamais être soumises à la TVA. L'article 261-4-1^o-*bis* du CGI exonère en effet ces opérations, sans possibilité d'option pour l'assujettissement à la TVA.

Le taux de 7 % s'applique à la totalité du forfait de cure thermale (traitement type sur 18 ou 21 jours).

Les ventes de biens et les prestations de service autres que les soins thermaux effectuées par ces établissements sont toujours soumises au taux qui leur est propre.

Ainsi, à titre d'exemple :

- les ventes d'eau thermale et les prestations d'hébergement bénéficient du taux réduit ;
- les forfaits gymnastique, les soins esthétiques, les locations de linge, , etc. sont soumis au taux de 19,6 %.

Pour ce qui concerne les cures diverses qui ne comportent pas exclusivement des pratiques thermales (semaine privée, forfait revitalisation, cure anti-tabac...), le taux réduit ne s'applique qu'aux soins thermaux définis ci-dessus. Les autres prestations sont passibles du taux de 19,6 %. Pour bénéficier du taux réduit sur les soins thermaux inclus dans ces cures facturées

1. Les prestations réalisées par les vétérinaires dans le cadre des campagnes de prophylaxie collective et dans le cadre des opérations de police sanitaire sont imposables au taux de 19,6 %.

forfaitairement, l'établissement doit être en mesure de justifier dans sa comptabilité la ventilation du prix entre les soins thermaux passibles du taux de 7 % et les prestations soumises au taux de 19,6 % ;

- les sommes versées à l'établissement par les praticiens et auxiliaires médicaux qui y exercent leur activité à titre libéral, quelle que soit la qualification de ces sommes (loyers, redevances...) et quelle que soit la nature du service rendu (mise à disposition de locaux, de personnel, de matériel) sont imposables à la TVA au taux de 19,6 %.

Les établissements de cure thermale doivent comprendre dans leur base d'imposition l'ensemble des sommes qu'ils reçoivent en rémunération des soins dispensés par les salariés de l'établissement (kinésithérapeutes, agents thermaux).

En revanche, les honoraires perçus directement par les médecins et les auxiliaires médicaux, en leur nom personnel sont exonérés de TVA en application de l'article 261-4-1° du CGI. Lorsque ces honoraires sont perçus pour leur compte par les établissements thermaux, ils ne constituent pas des recettes propres de l'établissement, même lorsqu'ils figurent sur la facture délivrée au curiste. L'établissement thermal doit comptabiliser ces sommes en compte de tiers.

XXI. TRAVAUX D'AMÉLIORATION RÉALISÉS DANS LES LOGEMENTS SOCIAUX

(CGI, art. 257-7° bis, 279-0 bis ; BOI-TVA-LIQ-30-20-90-10)

2361

Les travaux portant sur des logements sociaux à usage locatif répondant aux conditions d'application de l'article 279-0 bis du CGI bénéficient de l'application directe du taux réduit de 7 % (cf. ci-après n° 2361-1).

Demeurent soumis de façon indirecte au taux réduit de 7 % de la TVA, dans le cadre de la LASM, les travaux effectués dans des logements sociaux à usage locatif lorsqu'ils ne satisfont pas aux conditions prévues à l'article 279-0 bis du CGI.

Remarque : toute personne qui a été autorisée à soumettre au taux réduit de la TVA les livraisons à soi-même des travaux susvisés est tenue au paiement du complément d'impôt lorsque l'immeuble n'est pas affecté à la location dans les conditions prévues à l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation.

XXVII. TRAVAUX (AUTRES QUE DE CONSTRUCTION OU DE RECONSTRUCTION) PORTANT SUR DES LOCAUX À USAGE D'HABITATION ACHÉVÉS DEPUIS PLUS DE DEUX ANS

(CGI, art. 279-0-bis complété par l'article 21 de la loi de finances pour 2013 ; Annexe II, art. 245 A ; BOI-TVA-LIQ-30-20-90)

2361-1

La TVA est perçue au taux réduit de 7 % sur les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien des locaux à usage d'habitation **achevés depuis plus de deux ans, à l'exception** de la part correspondant à la fourniture d'équipement ménagers ou mobiliers ou à l'acquisition des gros équipements fournis dans le cadre de travaux d'installation ou de remplacement du système de chauffage, des ascenseurs, de l'installation sanitaire ou de système de climatisation dont la liste est fixée par arrêté codifié à l'article 30-00 A de l'annexe IV au CGI.

Il est précisé que la possibilité d'appliquer le taux réduit de TVA prévu à l'article 279-0 bis du CGI est désormais pérennisée au regard du droit communautaire, par l'adoption de la directive 2009/47/CE du Conseil du 5 mai 2009 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux réduits de TVA.

Précisions sur l'entrée en vigueur du passage à 7 % du taux réduit de la TVA : Le taux réduit de la TVA de 7 % prévu à l'article 279-0 bis du CGI s'applique aux opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1^{er} janvier 2012. Toutefois, par dérogation, les travaux mentionnés aux 1 et 3 de l'article 279-0 bis du CGI demeurent soumis au taux réduit de 5,5 % s'ils ont fait l'objet d'un devis daté et accepté par les deux parties avant le 20 décembre 2011 et d'un acompte encaissé avant cette même date.

1. Locaux concernés.

Les travaux doivent porter sur :

- les locaux affectés totalement ou partiellement (pour la moitié au moins de leur superficie) à l'habitation étant précisé que pour les locaux affectés pour plus de 50 % à un usage autre que d'habitation, les travaux portant sur les pièces à usage exclusif d'habitation peuvent le cas échéant bénéficier du taux réduit. Ces logements peuvent être individuels ou collectifs, nus ou meublés, occupés ou vacants, constituer des habitations principales ou secondaires (cf. aussi

TA Marseille, jugement n° 0203236 du 11 décembre 2006, « SARL Care Services »). Les travaux portant sur des locaux affectés à un usage autre que l'habitation demeurent soumis au taux normal ;

- les dépendances usuelles des locaux à usage d'habitation : les caves, greniers, garages, loggias, terrasses et cours d'immeubles, sous certaines conditions ;
- les établissements dont l'objet exclusif ou prépondérant est l'hébergement de personnes physiques (établissements à vocation touristique lorsqu'ils ne font pas l'objet d'une exploitation à titre commercial et sont exonérés de TVA, établissements à caractère social ou médico-social) ;
- les logements de fonction, sous certaines conditions ;
- les locaux d'hébergement des établissements pour lesquels l'activité d'hébergement est l'accessoire d'une autre activité. Sont concernés les chambres, les dortoirs, les cellules et sanitaires : des établissements scolaires avec internats, des établissements d'éducation spéciale, des établissements pénitentiaires ou relevant de la protection judiciaire de la jeunesse, des établissements des congrégations religieuses, des casernes militaires, de gendarmerie ou de pompiers ;
- les parties communes des immeubles collectifs pour la part des parties communes se rapportant aux locaux à usage exclusif ou principal d'habitation et aux logements sociaux conventionnés. Lorsque la proportion des locaux affectés totalement ou principalement à l'habitation est **au moins égale à 50 %**, le taux réduit de la TVA de 7 % s'applique à la totalité des travaux portant sur les parties communes. Lorsque le syndic ou l'administrateur de biens constate, pour ces immeubles, que la quote-part des locaux à usage exclusif d'habitation est **inférieure à 50 %**, il doit déterminer la proportion exacte de locaux affectés à l'habitation. Le taux réduit de la TVA doit être intégralement réparti entre les seuls locaux à usage total ou principal d'habitation.
- la transformation en logement d'un local affecté préalablement à un autre usage, dès lors que l'immeuble est achevé depuis plus de deux ans et que la transformation ne concourt pas à la production d'un immeuble neuf.

Diverses réponses ont été apportées par l'administration aux questions posées à propos du taux de TVA applicable aux travaux dans les logements de plus de deux ans (cf. RES N° 2010/57, N° 2010/04, N° 2007/13, N° 2007/14, N° 2007/21, N° 2007/34, N° 2007/35, N° 2007/36, N° 2007/37, N° 2007/50, N° 2005/55, N° 2005/50).

2. Opérations concernées.

2361-2

a. Travaux et opérations éligibles au taux réduit de TVA de 7 %

Le taux réduit s'applique aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, ainsi qu'à la fourniture de certains équipements, à l'exclusion de la part correspondant à la fourniture de certains gros équipements (système de chauffage, ascenseur, installation sanitaire ou système de climatisation), des travaux de construction ou de reconstruction, des travaux de nettoyage ainsi que des travaux d'aménagement et d'entretien des espaces verts.

La notion de travaux comprend la main d'œuvre, les matières premières, fournitures et équipements sous certaines conditions. (cf. BOI-TVA-LIQ-30-20-90-20).

Les opérations éligibles au taux réduit comprennent notamment :

- les travaux d'aménagement de combles et de greniers dans la mesure où ces travaux ne concourent pas à la production d'un immeuble et n'aboutissent pas à une augmentation de la surface de plancher des locaux existants de plus de 10 %.
- les travaux portant sur les balcons, loggias, terrasses, vérandas, cours d'immeubles et emplacements de parking non couverts sous certaines conditions ;
- certains travaux portant sur les voies d'accès principales à la maison d'habitation et les clôtures ;
- les travaux sur réseaux sous certaines conditions ;
- certaines prestations d'études réalisées par le maître d'œuvre, dans certaines conditions ;
- les travaux d'entretien, de désinfection et de dépannage ;
- les travaux d'urgence. Ils s'entendent de ceux qui s'avèrent nécessaires pour maintenir ou rendre à un logement une habitabilité normale. Cette condition d'urgence permet d'appliquer le taux réduit quelle que soit l'ancienneté des locaux mais ne permet pas pour autant de faire bénéficier du taux réduit des travaux qui en sont par nature exclus.

Sur l'éligibilité au taux réduit de certains travaux d'abattage, de tronçonnage, d'élagage et d'enlèvement des arbres nécessaires à la réalisation de travaux dans les logements, cf. RES N° 2009/10.

2361-3 b. Travaux relevant du taux normal

Relèvent du taux normal :

- les travaux portant sur des immeubles achevés depuis moins de deux ans c'est-à-dire nouvellement construits ou ayant fait l'objet de travaux achevés depuis moins de deux ans qui ont concouru à la production d'un immeuble neuf ;
- les travaux qui consistent en une surélévation ou une addition de construction dès lors qu'il s'agit également de travaux de construction (construction d'un garage, surélévation d'un étage, création d'une cave, etc.) ainsi que les travaux consécutifs à la surélévation (dépose et pose d'une nouvelle toiture) ;
- les travaux qui concourent à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI [CGI, art. 279-0 bis-2-a] ;
- les travaux à l'issue desquels la surface de plancher des locaux existants, majorée, le cas échéant, des surfaces des bâtiments d'exploitations agricoles mentionnées au d de l'article R. 112-2 du code de l'urbanisme, est augmentée de plus de 10 % ;
- les travaux de démolition qui ne s'inscrivent pas dans le cadre de travaux éligibles au taux réduit (travaux de démolition totale suivie ou non de travaux de reconstruction).

2361-4 3. Modalités d'application

Le taux réduit de 7 % est applicable aux travaux facturés au propriétaire ou, le cas échéant, au syndicat de copropriétaires, au locataire, à l'occupant des locaux ou à leur représentant à condition que le preneur atteste que ces travaux se rapportent à des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans, et ne répondent pas aux conditions mentionnées au 2 de l'article 279-0 bis du CGI. Il est également applicable dans les mêmes conditions aux travaux réalisés par l'intermédiaire d'une société d'économie mixte intervenant comme tiers-financier (Loi de finances pour 2013, art. 21). Deux modèles d'attestations accompagnées de leur notice explicative sont mis en ligne sur www.impots.gouv.fr (Particuliers, Vos préoccupations, Logement : l'un est à utiliser lorsque les travaux affectent les composantes du gros œuvre et/ou les éléments de second œuvre ; l'autre concerne les autres travaux (entretien, réparation, ...). Ces modèles d'attestation ont un caractère impératif.

Le prestataire est tenu de conserver cette attestation à l'appui de sa comptabilité.

Le preneur doit conserver copie de cette attestation, ainsi que les factures ou notes émises par les entreprises ayant réalisé des travaux jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant leur facturation.

Le preneur est solidairement tenu au paiement du complément de taxe si les mentions portées sur l'attestation s'avèrent inexactes de son fait (CGI, art. 279-0 bis-3).

Remarque : Par un arrêté du 26 décembre 2008, n° 308530, le Conseil d'Etat a jugé que l'application du taux réduit de T. V.A. aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux à usage d'habitation, achevés depuis plus de deux ans est soumise à la double condition que le preneur établisse, à la date du fait générateur de la taxe ou au plus tard à celle de la facturation, une attestation selon laquelle les travaux effectués remplissent les conditions posées par l'article 279-0 bis du C. G.I. et que la personne qui réalise ces travaux et qui établit la facturation, conserve cette attestation à l'appui de sa comptabilité. La Haute assemblée, faisant une stricte application de ce dispositif, juge ainsi que la condition tenant à la détention, par le prestataire de service, d'une attestation établie par son client n'est pas une simple condition de preuve, mais une condition de fond de l'application du taux réduit de T. V.A. Par conséquent, un assujéti qui soumet des prestations au taux réduit de T. V.A. ne peut ni s'exonérer de l'obligation tenant à la détention d'une attestation, ni justifier l'application du taux réduit par des attestations postérieures à la facturation.

XVIII. ABONNEMENTS SOUSCRITS POUR LA FOURNITURE DE GAZ, D'ÉLECTRICITÉ ET D'ÉNERGIE CALORIFIQUE DES MÉNAGES

(CGI, art. 278-0 bis ; BOI-TVA-LIQ-30-20-20)

2362

Sont soumis au taux réduit de la TVA de 5,5 %, les abonnements relatifs aux livraisons d'électricité d'une puissance maximale inférieure ou égale à 36 kilovoltampères, d'énergie calorifique et de gaz naturel combustible, distribués par réseaux, ainsi que la fourniture de chaleur lorsqu'elle est produite au moins à **50 %**¹ à partir de la biomasse, de la géothermie, des déchets et d'énergie de récupération. Il est précisé que la chaleur distribuée par réseau issue

1. Ce pourcentage s'applique pour la fourniture de chaleur mentionnée sur les factures émises à compter du **1^{er} mars 2009** ou incluse dans des avances et acomptes perçus à compter de cette même date.

de la cogénération, à l'exclusion de celle issue de l'énergie fossile, entre dans les modalités de calcul du seuil de 50 % précité. Le taux réduit s'applique également aux abonnements relatifs aux gaz de pétrole liquéfiés distribués par réseaux. La puissance maximale prise en compte correspond à la totalité des puissances maximales souscrites par un même abonné sur un même site. Dans cette hypothèse, le taux réduit s'applique également à la part des taxes locales sur l'électricité (TLE) afférentes à l'abonnement.

XIX. OPÉRATIONS DE COLLECTE, DE TRI ET DE TRAITEMENT DES DÉCHETS

(CGI, art. 279-h ; BOI-TVA-LIQ-30-20-70)

2363

Les prestations de collecte, de tri et de traitement des déchets visés aux articles L. 2224-13 et L. 2224-14 du code général des collectivités territoriales, portant sur des matériaux ayant fait l'objet d'un contrat conclu entre une commune ou un établissement public de coopération intercommunale et un organisme ou une entreprise agréés au titre de l'article L. 541-2 du code de l'environnement sont soumises au taux réduit de la TVA de 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement).

XX. SERVICES D'AIDE À LA PERSONNE

(CGI, art. 279-i ; BOI-TVA-LIQ-30-20-80)

2363-1

Les prestations de services à la personne fournies à titre exclusif, ou à titre non exclusif pour celles qui bénéficient d'une dérogation à la condition d'activité exclusive selon l'article L. 7232-1-2 du code du travail, par des associations, des entreprises ou des organismes déclarés en application de l'article L. 7232-1-1 du même code, et dont la liste est fixée par décret sont soumises au taux réduit de la TVA de 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement).

XXI. RÉMUNÉRATIONS VERSÉES PAR LES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES ET LEURS GROUPEMENTS POUR LA MISE EN ŒUVRE D'UN CONTRAT D'OBJECTIFS ET DE MOYENS CORRESPONDANT À L'ÉDITION D'UN SERVICE DE TÉLÉVISION LOCALE

(CGI, art. 279-j)

2363-2

La TVA est perçue au taux réduit de 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) en ce qui concerne les rémunérations versées par les collectivités territoriales et leurs groupements pour la mise en œuvre d'un contrat d'objectifs et de moyens correspondant à l'édition d'un service de télévision locale.

XXII. REMBOURSEMENTS ET RÉMUNÉRATIONS VERSÉS PAR LES COMMUNES OU LEURS GROUPEMENTS AUX EXPLOITANTS ASSURANT LES PRESTATIONS DE BALAYAGE DES CANIVEAUX ET VOIES PUBLIQUES

(CGI, art. 279-k ; BOI-TVA-LIQ-30-20-100)

2364

La TVA est perçue au taux réduit 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) sur les remboursements et les rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques lorsqu'elles se rattachent au service public de voirie communale.

1. Champ d'application.

a. Les prestations de balayage

Le balayage recouvre l'ensemble des opérations de nettoyage des déchets et détritus divers situés au sol (exemples : déjections animales, papiers, emballages alimentaires, sacs plastiques vides ou pleins, sables, graviers, graisses, huiles, mégots, feuilles mortes, etc). Il peut être manuel ou mécanisé.

b. Le rattachement au service de voirie communale

Les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques doivent être effectuées pour les besoins de la gestion du service public de **voirie communale**. Elles doivent dès lors être réalisées par les communes ou les groupements de communes, ou par toute personne qui les accomplit directement en exécution d'un contrat conclu avec elles.

Sont donc **exclus** du dispositif les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques qui se rattachent au service public de **voirie départementale**.

c. Les caniveaux et les voies publiques communales

La voirie communale comprend les voies communales, qui font partie du domaine public routier communal, et les chemins ruraux, qui appartiennent au domaine privé de la commune.

2. Taux

Les remboursements et rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de balayage des caniveaux et voies publics se rattachant au service public de voirie communale sont soumis au taux réduit de :

- **7 %** (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) en France continentale et en Corse (CGI, art. 297) ;
- **2,10 %** dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion (CGI, art. 296-1^o-a).

**XXIII. REMBOURSEMENTS ET RÉMUNÉRATIONS VERSÉS
PAR LES DÉPARTEMENTS, LES COMMUNES OU LEURS GROUPEMENTS
AUX EXPLOITANTS ASSURANT LES PRESTATIONS DE DÉNEIGEMENT
DES VOIES PUBLIQUES**

(CGI, art. 279-I ; BOI-TVA-LIQ-30-20-100 ; RES N° 2009/29)

2365

La TVA est perçue au taux réduit de 7 % (à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement) en ce qui concerne les remboursements et les rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de déneigement des voies publiques lorsqu'elles se rattachent à un service public de voirie communale.

A compter du **1^{er} janvier 2012**, l'application du taux réduit de TVA de 7 % est étendu aux remboursements et rémunérations versés par les départements ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de déneigement des voies publiques lorsqu'elles se rattachent à un service public de voirie départementale.

A ce titre, les opérations préventives de salage effectuées dans le cadre d'une opération de déneigement sont éligibles à ce taux. Il est admis que les opérations préventives de salage, lorsqu'elles sont réalisées indépendamment des opérations de déneigement, soient également soumises au taux réduit de la TVA.

XXIV. VENTES A CONSOMMER SUR PLACE

(CGI, art. 279-m ; BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20)

2365-1

Les **ventes à consommer sur place** à l'exclusion de celles relatives aux boissons alcooliques, bénéficient du **taux réduit** de la TVA de **7 %** (taux applicable à compter du 1^{er} janvier 2012 ; 5,5 % antérieurement).

1. Définitions (BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-70)**a. Les ventes à consommer sur place**

Les ventes à consommer sur place consistent en la fourniture de nourriture préparée ou non et/ou de boissons, destinées à la consommation humaine, accompagnée de services connexes suffisants pour permettre leur consommation immédiate sur place.

Sont visés les établissements spécialisés dans la restauration et/ou la consommation de boissons (restaurants traditionnels, restauration rapide, cafétérias, traiteurs avec service à table, bars, cafés, etc.) ainsi que les exploitants de tous autres espaces dédiés à la consommation situés par exemple dans des établissements de spectacles (théâtres, cabarets, complexes ou salles de cinéma, etc.), des musées, des enceintes sportives, des centres commerciaux, des stations services, des discothèques.

b. Les boissons alcooliques

Les boissons alcooliques sont classées dans les quatre derniers groupes visés à l'article L. 3321-1 du code de la santé publique.

Il s'agit :

- des boissons fermentées non distillées : vin, bière, cidre, poiré, hydromel, auxquelles sont joints les vins doux naturels bénéficiant du régime fiscal des vins, ainsi que les crèmes de cassis et les jus de fruits ou de légumes fermentés comportant de 1,2 à 3 degrés d'alcool ;
- des vins doux naturels autres que ceux visés ci-dessus, vins de liqueur, apéritifs à base de vin et liqueurs de fraises, framboises, cassis ou cerises, ne titrant pas plus de 18 degrés d'alcool pur ;

- des rhums, tafias, alcools provenant de la distillation des vins, cidres, poirés ou fruits, et ne supportant aucune addition d'essence ainsi que des liqueurs édulcorées au moyen de sucre, de glucose ou de miel à raison de 400 grammes minimum par litre pour les liqueurs anisées et de 200 grammes minimum par litre pour les autres liqueurs et ne contenant pas plus d'un demi-gramme d'essence par litre ;

- toutes les autres boissons alcooliques (cocktails et mélanges à base d'alcool).

Il est précisé que les alcools incorporés dans les plats préparés ne constituent pas des boissons alcooliques.

2. Taux

Le taux applicable aux ventes à consommer sur place à l'exclusion de celles relatives aux boissons alcooliques est de :

- 7 % en France continentale ;

- 7 % en Corse ;

- 2,10 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

Le taux applicable aux ventes à consommer sur place de boissons alcooliques est de :

- 19,6 % en France continentale ;

- 8 % en Corse ;

- 8,50 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

3. Ventilation

Conformément aux dispositions de l'article 268 *bis* du CGI, lorsque des opérations passibles de taux différents font l'objet d'une facturation globale et forfaitaire, il appartient au redevable de ventiler les recettes correspondant à chaque taux, de manière simple et économiquement réaliste, sous sa propre responsabilité et sous réserve du droit de contrôle de l'administration. A défaut d'une telle ventilation, le prix doit être soumis dans sa totalité au taux normal.

4. Précisions diverses

a. Services de traiteur

Lorsqu'il réalise des ventes à consommer sur place, le traiteur peut facturer sa prestation pour un prix global comprenant, outre la fourniture de nourriture préparée ou non, un ensemble de services tels que le service à table (comprenant le service de préparation des mets), la fourniture de matériels nécessaires à la consommation du repas (vaisselles, tables, chaises, équipements mobiles de réchauffage des mets, de cuisine et d'hygiène etc.), la mise en place et la décoration des espaces dédiés à la consommation (tables, buffets, etc.) ainsi que la fourniture d'espaces fixes ou mobiles (salles, tentes, etc.) permettant la consommation sur place.

Le taux réduit s'applique sur l'ensemble de la prestation, que celle-ci soit facturée globalement (prix global par personne) ou que les différentes composantes de la prestation soient facturées distinctement.

b. **Pension et demi-pension hôtelière** (cf. n° 2346)

c. **Cantines** (cf. n° 2180, 2348)

d. **Distributeurs automatiques**

Les ventes de produits alimentaires, solides ou liquides, au moyen de distributeurs automatiques sont considérées comme des ventes à emporter, soumises au taux du produit dans les conditions fixées à l'article 278 *bis* du CGI, soit en général le taux réduit de la TVA (sauf les boissons alcooliques, les produits de confiserie, les chocolats et produits composés de chocolat ou de cacao, qui relèvent du taux normal de la taxe). A compter du 1^{er} janvier 2012, les boissons non alcooliques et les produits alimentaires **vendus en vue d'une consommation immédiate** sont taxés au taux réduit de **7 %**, indépendamment de leur lieu de vente. Sont notamment visés les distributeurs automatiques de boissons et de produits alimentaires.

e. **Spectacles** (cf. n° 2350)

f. **Services et pourboires** (cf. n° 2272)

chapitre 3

Le taux particulier de 2,1 % applicable en France continentale (BOI-TVA-LIQ)

2366

Relèvent du taux de 2,1 % (coefficient de conversion : 0,979) :

1. Les premières représentations théâtrales de certaines œuvres et de certains spectacles de cirque (CGI, art. 281 *quater* ; ann. III, art. 89 ter).

Le taux de 2,1 % s'applique, en France continentale, aux recettes réalisées aux entrées **des 140 premières représentations** théâtrales d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales ou chorégraphiques nouvellement créées en France ou d'œuvres classiques faisant l'objet d'une nouvelle mise en scène ainsi qu'aux spectacles de cirque comportant exclusivement des créations originales conçues et produites par l'entreprise et faisant appel aux services réguliers d'un groupe de musiciens. Ce dispositif a été étendu, sous certaines conditions aux spectacles donnés par un artiste de variétés ou un groupe musical et aux spectacles donnés dans les théâtres de chansonniers.

Ces dispositions s'appliquent aux cent quarante premières séances (représentations théâtrales, spectacles poétiques, de cirque ou concerts, décomptés par organisateur) où le public est admis moyennant paiement, à l'exclusion des séances entièrement gratuites (répétitions générales « couturières », etc.). Toutefois, **à compter du 1^{er} janvier 2012**, ces dispositions ne s'appliquent pas aux recettes provenant de la vente de billets de concert imposés au taux réduit de 7 % dans les conditions prévues au b *bis* a de l'article 279 du CGI. A compter du **1^{er} janvier 2013**, sont exclues de l'application du taux réduit de 2,1 % les recettes provenant de la vente de billets imposée au taux réduit de 5,5 % dans les conditions prévues au 2^o du F de l'article 278-0 *bis* du CGI (Loi n° 2012-958 du 16 août 2012, art. 28 ; cf. n° 2350).

Les œuvres contemporaines d'une part, les œuvres classiques d'autre part, sont susceptibles de bénéficier du taux de 2,10 %.

Sont considérées comme classiques toutes les œuvres qui ne bénéficient plus de la protection légale du droit d'auteur. Par ailleurs, le caractère nouveau de la mise en scène peut dorénavant être caractérisé également par une évolution des arrangements musicaux.

En outre, les spectacles partant en tournée peuvent désormais bénéficier des dispositions de l'article 281 *quater* du CGI. En effet, il est admis que le décompte des 140 représentations ne soit pas interrompu et se poursuive au niveau du cessionnaire lorsque le spectacle est cédé à un nouveau diffuseur qui l'exploite avec la même mise en scène. Bien entendu, si le diffuseur cessionnaire modifie les éléments de la représentation de telle manière qu'il puisse être considéré qu'il y a une nouvelle mise en scène, le décompte des 140 représentations repart de zéro.

Les diffuseurs de spectacles doivent justifier par tout moyen du nombre de représentations déjà effectuées, notamment par la présentation d'attestations des sociétés d'auteurs ou par une mention dans le contrat de cession. Toutefois, ces indications ne lient pas l'administration, qui peut remettre en cause le nombre de représentations dont une œuvre a fait l'objet par le passé.

2. Les ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie à des non-assujettis (CGI, art. 281 *sexies* ; BOI-TVA-SECT-80-30-20-20 ; cf. n° 2753) ;

3. Les publications de presse inscrites à la Commission paritaire des publications et agences de presse (CGI, art. 298 *septies* ; cf. n°s 2850 et suiv.) ;

4. Les médicaments remboursables par la sécurité sociale et les produits sanguins d'origine humaine (CGI, art. 281 *octies* ; cf. n° 2341) ;

5. La contribution à l'audiovisuel public (ex-redevance audiovisuelle), [CGI, art. 281 *nonies*].

Pour plus de précisions, voir BOI-TVA-LIQ-40-20.

2367

2399

titre 5

régime des déductions

(CGI, art. 271 à 273 *septies* C et ann. II, art. 205 à 210 ; BOI-TVA-DED)

2400

Le système de TVA prévoit que sont soumises à la taxe les opérations réalisées à chacun des stades de la production et de la distribution des biens et services, et le droit à déduction permet l'effacement de cette imposition chez tout acheteur qui utilise ces biens et services pour les besoins d'opérations également imposables.

L'exercice par les redevables du droit à déduction de la taxe qui a grevé les éléments du prix de leurs opérations imposables constitue ainsi l'un des mécanismes essentiels de la TVA. Il permet, en effet :

- de concilier le principe du paiement fractionné de la taxe avec son caractère d'impôt unique assis sur le prix final à la consommation des biens et services ;
- d'atteindre l'objectif de neutralité fiscale et économique qui s'attache à la TVA.

chapitre premier

principes généraux du droit à déduction

2401

Les articles 271 à 273 *septies* C du CGI et les articles 205 à 207 de l'annexe II au CGI définissent ou prévoient les conditions, limitations, restrictions et régularisations prévues pour l'exercice du droit à déduction.

Conformément à ces principes, un assujetti est autorisé à déduire la taxe ayant grevé le prix d'un bien ou d'un service dès lors que ce bien ou ce service est utilisé pour la réalisation d'une opération imposable ouvrant droit à déduction sous réserve qu'il ne fasse pas l'objet d'une limitation ou exclusion particulière (CGI, ann. II, art. 206-IV-2).

A. OPERATIONS OUVRANT DROIT A DEDUCTION

(BOI-TVA-DED-10-20)

I. DEFINITION

2401-1

Les opérations ouvrant droit à déduction comprennent les opérations dans le champ d'application de la TVA effectivement soumises à la TVA et certaines opérations qui, bien qu'exonérées de la taxe, sont expressément assimilées aux opérations taxées pour l'exercice du droit à déduction (à titre d'exemples : livraisons intracommunautaires, exportations).

II. LISTE DES OPERATIONS OUVRANT DROIT A DEDUCTION

2401-2 1. Livraisons de biens et prestations de services soumises à la TVA (cf. BOI-TVA-CHAMP)**2. Acquisitions intracommunautaires et opérations assimilées**

La taxe qui a grevé une acquisition intracommunautaire est déductible dans les conditions de droit commun (cf. BOI-TVA-DED-10-10 § 20 et pour les conditions formelles, cf. BOI-TVA-DED-40-10).

La taxe due sur les opérations assimilées à des acquisitions intracommunautaires est déductible dans les conditions de droit commun.

3. Opérations non imposables en France réalisées par des assujettis qui ouvriraient droit à déduction dans la mesure où leur lieu d'imposition se situait en France

Ces opérations sont visées par l'article 271-V-d du CGI.

Il s'agit des livraisons de biens et des prestations de services dont le lieu d'imposition ne se situe pas en France (cf. BOI-TVA-CHAMP-20-20 et BOI-TVA-CHAMP-20-50).

Mais, restriction importante, ces opérations n'ouvrent droit à déduction que dans la mesure où elles seraient effectivement soumises à la taxe si leur lieu d'imposition se situait en France, ce qui a pour effet d'exclure du droit à déduction :

- les opérations exonérées en régime intérieur (exemple : activités d'enseignement ou médicales) ;
- les opérations réalisées par des personnes qui ne possèdent pas la qualité d'assujetti.

4. Certaines opérations d'assurance ou de réassurance et d'intermédiaires en assurance et réassurance

L'article 271-V-a du CGI autorise la déduction au titre de certaines opérations d'assurance ou de réassurance réalisées hors de France.

Il s'agit des opérations d'assurance et de réassurance, ainsi que des opérations effectuées par les courtiers et les autres intermédiaires d'assurance et de réassurance lorsqu'elles concernent :

- soit les assurés ou les réassurés domiciliés ou établis en dehors de la Communauté européenne ;
- soit des exportations de biens.

5. Certaines opérations bancaires et financières

Il s'agit, en premier lieu, des opérations bancaires et financières ouvrant droit à option pour le paiement de la TVA, mais non soumises à la taxe en France parce que situées en dehors du champ d'application territorial de la taxe. Ces opérations ouvrent droit à déduction sous réserve qu'elles soient réalisées par un établissement bancaire et financier ayant exercé l'option.

Outre ces opérations, le b de l'article 271-V du CGI autorise la déduction pour certaines opérations bancaires et financières réalisées hors de France, même si elles sont réalisées par un établissement bancaire ou financier n'ayant pas exercé l'option.

6. Opérations exonérées relevant du commerce extérieur

Il s'agit des opérations normalement imposables en France mais exonérées comme relevant du commerce extérieur. Il s'agit des opérations visées dans les articles 262 du CGI, 262 *bis* du CGI, I de l'article 262 *ter* du CGI, 263 du CGI, 1° du II et 2° du III de l'article 291 du CGI (CGI, art. 271-V-c).

7. Opérations réalisées en suspension de taxe

Le VI de l'article 271 du CGI assimile également à des opérations taxées les opérations exonérées en vertu des régimes suspensifs prévus aux articles 274 du CGI à 277 A du CGI.

8. Opérations portant sur les produits pétroliers effectuées en suspension de taxe**9. Opérations d'entremise réalisées par les personnes justifiant de la qualité de mandataire régulièrement inscrit au Conseil supérieur des messageries de presse**

En vertu de l'article 298 *undecies* du CGI, ces opérations ne donnent pas lieu au paiement de la TVA lorsqu'elles concernent des écrits périodiques au sens de la loi du 29 juillet 1881. Pour le calcul des droits à déduction elles sont cependant considérées comme taxées dès lors que les éditeurs de presse acquittent la TVA sur la totalité du prix réclamé au client qui comprend la rémunération des mandataires.

10. Opérations effectuées par les intermédiaires du loto et les courtiers et détaillants de billets de la loterie nationale

Comme pour les dépositaires de presse, l'ouverture du droit à déduction tient à ce que la rémunération des divers agents en cause est comprise dans la base d'imposition de la société organisatrice du loto et des organismes émetteurs des billets de la loterie nationale.

11. Travaux de construction, d'aménagement ou d'entretien des monuments aux morts effectués pour certaines collectivités

Ces opérations ouvrent droit à déduction dans les conditions de droit commun même lorsqu'elles sont exonérées conformément aux dispositions de l'article 261-4-10° du CGI (cf. BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10-II).

12. Situation particulière de certains assujettis établis à l'étranger

Le fournisseur ou le prestataire non établi en France peut exercer la déduction de la TVA ayant grevé les dépenses qu'il a engagées en France pour les besoins de cette opération :

- dans les conditions prévues aux articles 242-0 M à 242-0 Z *ter* de l'annexe II au CGI, s'il n'a pas eu en France le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel les opérations ont été effectuées ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle et s'il n'a pas effectué de livraisons de biens ou de prestations de services situées en France ;
- ou dans les conditions de droit commun prévues à l'article 271 du CGI, s'il dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France conformément aux dispositions du 1° de l'article 286 *ter* du CGI.

B. NAISSANCE DU DROIT A DEDUCTION

2401-3

Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable (article 271-I-2 du code général des impôts (CGI)).

Il résulte des dispositions du II de l'article 271 du CGI que dans la mesure où un assujetti agissant en tant que tel utilise les biens pour les besoins de ses opérations taxées ou ouvrant droit à déduction au sens de cet article, il est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour lesdits biens.

Le droit à déduction de la taxe incluse dans le prix d'achat d'un bien ou d'un service ne peut être exercé tant que le fournisseur du bien ou du service n'est pas tenu au paiement de la taxe dont il est personnellement redevable au titre de la vente ou de la prestation de services, c'est-à-dire tant que cette taxe n'est pas exigible au sens de l'article 269 du CGI.

C. DÉTERMINATION DES DROITS A DEDUCTION ET SECTEURS D'ACTIVITES DISTINCTS

(BOI-TVA-DED-20)

I. DETERMINATION DES DROITS A DEDUCTION

2402

L'exercice du droit à déduction est subordonné au respect cumulatif des conditions issues des dispositions de l'article 271 du CGI selon lesquelles les dépenses doivent :

- être utilisées pour les besoins d'une opération économique réalisée à titre onéreux (opération imposable) ouvrant droit à déduction, sous réserve que ces dépenses ne fassent pas l'objet d'une utilisation privative supérieure à 90 % de leur utilisation totale ou qu'elles ne soient pas visées par une mesure d'exclusion du droit à déduction ;
- être justifiées par une facture comportant l'ensemble des mentions visées à l'article 242 *nonies* A de l'annexe II au CGI.

Par ailleurs, l'article 273 du CGI prévoit que doivent être déterminées les conditions dans lesquelles les assujettis qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction peuvent exercer leurs droits à déduction.

Depuis le 1^{er} janvier 2008, les modalités d'exercice du droit à déduction ont été modifiées à la suite du décret n° 2007/566 du 9 mai 2007.

Dorénavant, la TVA supportée par un redevable partiel ayant grevé une dépense d'immobilisation est totalement déductible lorsque le bien en cause est utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction. A l'inverse, aucune déduction n'est possible lorsque le bien est utilisé totalement pour la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction. Enfin, la déduction n'est plus opérée de manière forfaitaire que dans le cas d'une

dépense ayant un caractère mixte, c'est à dire utilisée à la fois pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction et d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

En pratique, la taxe déductible propre à chaque bien ou service doit être déterminée en proportion de son « coefficient de déduction », « formule synthétique » tenant compte à la fois de son degré d'utilisation pour des opérations ouvrant droit à déduction et des restrictions éventuelles prévues par la loi ou les dispositions réglementaires.

Le coefficient de déduction est défini comme le produit des trois coefficients suivants : le coefficient d'assujettissement, le coefficient de taxation et le coefficient d'admission.

L'article 205 de l'annexe II au CGI pose le principe général : « La taxe sur la valeur ajoutée grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction ».

Le I de l'article 206 de cette même annexe définit quant à lui le mode de calcul du coefficient de déduction, qui « est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission ».

1. Le coefficient d'assujettissement

2403

Le coefficient d'assujettissement est défini au II de l'article 206 de l'annexe II au CGI. **Il est égal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations imposables.** Un assujetti doit donc, dès l'acquisition, l'importation ou la première utilisation d'un bien ou d'un service, procéder à son affectation afin de déterminer la valeur du coefficient d'assujettissement.

De cette définition, il découle :

- que le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA est égal à zéro ;
- que le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées dans le champ d'application de la TVA est égal à 1, que ces opérations soient taxées ou légalement exonérées.

La proportion d'utilisation pour la réalisation d'opérations imposables est déterminée par l'assujetti sous sa propre responsabilité. Elle doit correctement traduire l'utilisation réelle de chaque bien ou service.

Exemple :

Un entrepreneur individuel A acquiert pour un million d'euros HT un immeuble neuf de 245 mètres carrés, qu'il entend affecter en partie à son entreprise. Il décide de conserver dans son patrimoine privé la partie de l'immeuble qu'il réserve à son usage privatif (logement à usage d'habitation), d'une surface de 85 mètres carrés.

Le coefficient d'assujettissement de l'immeuble, déterminé l'année de son acquisition, est égal à : $(245 - 85)/245$ soit 0,65306... arrondi à 0,66 (voir suite de l'exemple au n° 2404-1).

2403-1

En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient d'assujettissement pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, il peut, par année civile, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non-imposables, un coefficient d'assujettissement unique (CGI, ann. II, art. 206-V-1-1°).

2. Le coefficient de taxation

2403-2

Le coefficient de taxation est défini au III de l'article 206 de l'annexe II au CGI. Il traduit le principe selon lequel, au sein des opérations imposables, **seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou des services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction.** Il est :

- égal à l'unité lorsque le bien ou le service est utilisé, en tout ou partie, à des opérations imposables et que ces dernières ouvrent entièrement droit à déduction, en d'autres termes lorsque le bien ou le service n'est pas utilisé à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction ;
- nul lorsque les opérations auxquelles le bien ou le service est utilisé n'ouvrent pas droit à déduction ou, en d'autres termes, lorsque le bien ou le service n'est aucunement utilisé à des opérations imposables ouvrant droit à déduction ; dans ce cas, il peut être utilisé soit uniquement à des opérations non-imposables, soit uniquement à des opérations imposables mais n'ouvrant pas droit à déduction, soit concurremment à de telles opérations ;
- déterminé de manière forfaitaire dès l'instant où le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et pour la réalisation d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, que ce bien ou ce service soit ou non utilisé également à la réalisation d'opérations non-imposables. Cette détermination forfaitaire du

coefficient de taxation correspond au traditionnel « prorata de déduction » tel qu'il ressortait des anciennes dispositions de l'article 212 de l'annexe II et ses modalités de calcul en sont assez proches.

2403-3

La détermination du coefficient de taxation :

- se fait de manière identique quelle que soit la nature du bien ou du service (immobilisation ou ABS) ;
- se fait de manière forfaitaire uniquement lorsqu'il s'agit d'un bien ou d'un service utilisé de façon mixte, c'est-à-dire concurremment à des opérations imposables ouvrant droit à déduction et à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction.

En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient de taxation pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, il peut, par année civile, retenir pour l'ensemble des biens et des services acquis un coefficient de taxation unique, calculé de manière forfaitaire (CGI, annexe II, art. 206-V-1-2°). Cette facilité n'est plus subordonnée à l'autorisation préalable de l'administration.

On notera enfin que le produit du coefficient d'assujettissement par le coefficient de taxation traduit la proportion d'utilisation du bien ou du service à des opérations ouvrant droit à déduction, le cas échéant déterminée en partie de façon forfaitaire.

Exemple (suite du n° 2403) : Cet entrepreneur A exerce trois activités distinctes au regard des règles applicables en matière de TVA : une activité de conseil soumise à la taxe de plein droit ; une activité de formation professionnelle exonérée ; enfin il décide de louer une partie de ses locaux nus à usage professionnel, en optant pour la taxation de ses loyers. Il a constitué trois secteurs distincts au sens de l'article 209 de l'annexe II au CGI, pour chacune de ses activités qui ont dégagé respectivement un chiffre d'affaires annuel hors taxe de 100, 50 et 150.

Le coefficient de taxation de l'immeuble, utilisé pour les trois secteurs distincts d'activité, est égal à $(100 + 150) / (100 + 50 + 150)$, soit 0,8333... arrondi à 0,84. L'assujetti fait également appel à un prestataire afin de l'aider dans son activité de formation professionnelle et de location. Le coefficient de taxation retenu pour cette dépense d'un montant de 4 000 euros HT est égal à $150 / (50 + 150)$, soit 0,75. Par ailleurs, l'assujetti a acquis une voiture d'une valeur de 15 000 euros HT qu'il utilise pour ses activités de formation et de conseil. Le coefficient de taxation retenu pour cette dépense est égal à $100 / (100 + 50)$, soit 0,6666... arrondi à 0,67. Pour l'usage de ce véhicule, il achète également sur l'année 1 000 euros HT de gazole, dont le coefficient de taxation est également de 0,67 (voir suite de l'exemple au n° 2405).

3. Le coefficient d'admission

2403-4

Contrairement aux deux autres coefficients, qui dépendent de l'activité de l'assujetti et de l'utilisation qu'il fait des biens et services qu'il achète, le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service dépend uniquement de la réglementation en vigueur. Il a en effet pour objet de traduire l'existence de dispositifs particuliers qui excluent de la déduction tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services.

Lorsqu'un bien ou un service ne fait l'objet d'aucune mesure d'exclusion, son coefficient d'admission est égal à l'unité. Ce coefficient est réduit, éventuellement jusqu'à zéro, lorsque le bien ou le service fait l'objet de mesures d'exclusion. Le coefficient d'admission exprime la proportion maximale de taxe que la réglementation autorise un assujetti à déduire sur une telle dépense, avant prise en compte des spécificités propres à l'activité de cet assujetti. La valeur à retenir au titre de l'année est celle constatée en début de période, quelles que soient les évolutions de la réglementation intervenues au cours de l'année.

2403-5

L'article 206-IV de l'annexe II au CGI reprend **les exclusions** et exceptions à ces exclusions figurant soit aux articles 273 septies A à 273 septies C et 298 du CGI, soit aux anciens articles 230 à 242 de l'annexe II à ce code.

Ainsi, le coefficient d'admission **est nul** dans les cas suivants (CGI, ann. II, art. 206-IV-2) :

- 1° Lorsque le bien ou le service est utilisé par l'assujetti à plus de 90 % à des fins étrangères à son entreprise ;
- 2° Lorsque le bien ou le service est relatif à la fourniture à titre gratuit du logement des dirigeants ou du personnel de l'entreprise, à l'exception de celui du personnel de gardiennage, de sécurité ou de surveillance sur les chantiers ou dans les locaux de l'entreprise ;
- 3° Lorsque le bien est cédé sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à son prix normal, notamment à titre de commission, salaire, gratification, rabais, bonification, cadeau, quelle que soit la qualité du bénéficiaire ou la forme de la distribution, sauf quand il s'agit de biens de très faible valeur. L'article 4 J de l'annexe IV au CGI en fixe la valeur maximale unitaire à **65 € TTC** par année et par bénéficiaire ; par ailleurs, les dépenses engagées pour l'acquisition ou la fabrication d'objets publicitaires remis gratuitement à un bénéficiaire ouvrent droit à déduction dans les conditions de droit commun lorsque certaines conditions sont réunies (RES N° 2008/20) ;
- 4° Lorsque le bien ou le service est utilisé pour des publicités prohibées par les articles L. 3323-2, L. 3323-4 et L. 3323-5 du code de la santé publique ;

5° Pour les prestations de transport de personnes et les prestations accessoires à ce transport, à l'exclusion de celles réalisées soit pour le compte d'une entreprise de transports publics de voyageurs, soit en vertu d'un contrat permanent de transport conclu par les entreprises pour amener leur personnel sur les lieux de travail ;

6° Pour les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes, à l'exception de ceux :

- a. Destinés à être revendus à l'état neuf ;
- b. Donnés en location ;
- c. Comportant, outre le siège du conducteur, plus de huit places assises et utilisés par des entreprises pour amener leur personnel sur les lieux du travail ;
- d. Affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite ;
- e. De type tout terrain affectés exclusivement à l'exploitation des remontées mécaniques et des domaines skiables, dès lors qu'ils ont été certifiés par le service technique des remontées mécaniques et des transports guidés, dans des conditions fixées par décret (CGI, art. 273 septies C ; annexe III, art. 84 A) ;
- f. Acquis par les entreprises de transports publics de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports ;

Précision : pour apprécier si un véhicule ou un engin a été conçu pour le transport des personnes ou pour un usage mixte, au sens des dispositions de l'article. 206-IV-6° de l'annexe II au CGI, le Conseil d'État a jugé, par un arrêt du 25 novembre 2009, qu'il y a lieu non pas de se référer aux conditions d'utilisation du véhicule mais de rechercher, compte tenu de ses caractéristiques lors de l'acquisition, l'usage auquel il est normalement destiné (CE, arrêt n° 319649 du 25 novembre 2009).

7° Pour les éléments constitutifs, pièces détachées et accessoires des véhicules et engins mentionnés au premier alinéa du 6° ;

8° Pour autant qu'ils ne soient pas ultérieurement livrés ou vendus en l'état ou sous forme d'autres produits pétroliers :

- a. Pour les essences utilisées comme carburants mentionnées au tableau B de l'article 265 du code des douanes, à l'exception de celles utilisées pour les essais effectués pour les besoins de la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur ;
- b. Pour les carburateurs mentionnés à la position 27.10.00 du tableau B de l'article 265 du code des douanes utilisés pour les aéronefs et engins mentionnés au premier alinéa du 6° ;
- c. Pour les produits pétroliers utilisés pour la lubrification des véhicules et engins mentionnés au premier alinéa du 6° ;

9° Pour les biens acquis ou construits ainsi que les services acquis dont la valeur d'achat, de construction ou de livraison à soi-même est prise en compte pour l'application des dispositions du e du 1 ou du sixième alinéa du 2 de l'article 266 ainsi que de l'article 297 A du CGI ;

10° Pour les prestations de services de toute nature, notamment la location, afférentes aux biens dont le coefficient d'admission est nul en application des dispositions du 1° au 8°.

2403-6 Le coefficient d'admission est égal à **0,5** pour les gaz de pétrole et autres hydrocarbures présentés à l'état gazeux (position 27.11.29 du tarif des douanes) et le pétrole lampant (position 27.10.19.21 du tarif des douanes) utilisés comme carburants, lorsque ces produits sont utilisés pour des véhicules et engins mentionnés au premier alinéa du 6° du 2 et pour autant qu'ils ne soient pas ultérieurement livrés ou vendus en l'état ou sous forme d'autres produits pétroliers (CGI, ann. II, art. 206-IV-3).

2403-7 Le coefficient d'admission est égal à **0,8** pour les gazoles et le superéthanol E 85 mentionnés au tableau B de l'article 265 du code des douanes utilisés comme carburants pour des véhicules et engins mentionnés au premier alinéa du 6° du 2, à l'exception de ceux utilisés pour les essais effectués pour les besoins de la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur et pour autant qu'ils ne soient pas ultérieurement livrés ou vendus en l'état ou sous forme d'autres produits pétroliers.

Exemple (suite du n° 2404-1) : l'entrepreneur A constatera, pour son immeuble et pour la prestation d'assistance, des coefficients d'admission égaux à 1, ces dépenses n'étant pas exclues du droit à déduction ; pour son véhicule, un coefficient d'admission égal à 0 en vertu du 6° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI ; et pour le gazole, un coefficient d'admission égal à 0,8, en vertu du 4 du IV de ce même article (voir suite de l'exemple au n° 2406).

4. Coefficient de taxation

2404 Le coefficient de déduction est égal au produit des trois coefficients décrits précédemment. Préalablement au calcul du produit, chacun de ces facteurs doit être arrondi à la deuxième décimale par excès (cf. exemples supra). Le produit est lui-même arrondi à la deuxième décimale par excès pour constituer le coefficient de déduction (CGI, ann. II, art. 206-I et 206-V-2).

Chacun des coefficients est d'abord déterminé de façon provisoire¹. Ils doivent ensuite être définitivement arrêtés avant le 25 avril de l'année suivante² ou pour ceux qui deviennent redevables de la TVA avant le 31 décembre de l'année suivante.

Exemple (suite du n° 2405) : L'entrepreneur A calculera ainsi :

- pour l'acquisition de l'immeuble, un coefficient de déduction égal à $0,66 \times 0,84 = 0,5544$ arrondi à 0,56 ;
- pour la prestation d'assistance, un coefficient de déduction égal à $1 \times 0,75 = 0,75$;
- pour la voiture, un coefficient de déduction égal à $1 \times 0,67 = 0,67$;
- pour le gazole, un coefficient de déduction égal à $1 \times 0,67 \times 0,8 = 0,536$ arrondi à 0,54.

Il déduira :

- sur l'immeuble, $0,56 \times 1000000 \times 0,196$, soit 109 760 € ;
- sur la prestation, $0,75 \times 4000 \times 0,196$, soit 588 € ;
- sur la voiture, $0 \times 15000 \times 0,196$, soit 0 € ;
- sur le gazole, $0,54 \times 1000 \times 0,196$, soit 105,84 € (fin de l'exemple débuté au n° 2403).

Exemple : L'entreprise B, qui réalise uniquement des opérations imposables, a deux activités : une activité de formation professionnelle continue exonérée de TVA et une activité de vente de publications assujettie à la TVA. Le coefficient d'assujettissement est donc égal à 1. En outre, le coefficient de taxation des biens et services qui sont affectés à l'une et l'autre de ces activités s'avère être égal à 0,45. L'entreprise supporte une dépense de gazole de cent euros destinée à un véhicule de tourisme utilisé indistinctement pour l'ensemble de ses activités. Le coefficient de déduction de cette dépense est égal à $1 \times 0,45 \times 0,8$, soit 0,36 et l'entreprise pourra déduire un montant de TVA égal à $0,36 \times 100 \times 0,196$, soit 7,056 euros. Cette entreprise acquiert également une photocopieuse qu'elle utilise pour les seuls besoins de son activité de publication et du mobilier de bureau qu'elle utilise pour les seuls besoins de son activité de formation. Ces dépenses d'immobilisation ont respectivement été grevées d'une TVA de 200 € et 150 €. Le coefficient de déduction de la photocopieuse est égal à $1 \times 1 = 1$, l'entreprise pourra donc déduire l'intégralité de la TVA d'amont. En revanche, le coefficient de déduction du mobilier de bureau est égal à $1 \times 0 = 0$, l'entreprise ne pourra pas déduire la TVA qu'elle a supportée sur cette dépense (fin de l'exemple).

Exemple : La société C acquiert le 1^{er} mars de l'année N un ordinateur pour un prix hors taxe de 4 000 euros, soit une TVA correspondante de 784 euros. L'ordinateur est utilisé à la fois à des opérations ouvrant droit à déduction et à des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction. Le coefficient d'assujettissement attaché à cette dépense est égal à l'unité. Le coefficient de taxation attaché aux dépenses mixtes supportées par l'entreprise est, à titre temporaire au vu du chiffre d'affaires de l'année précédente, de 0,45. Enfin, cette dépense n'étant pas visée par une exclusion du droit à déduction, son coefficient d'admission est égal à l'unité. Le coefficient de déduction provisoire attaché à cette dépense au moment de son acquisition en N est égal à $1 \times 0,45 = 0,45$. L'entreprise a ainsi pu déduire provisoirement $784 \times 0,45$, soit 352,80 euros.

Au plus tard le 25 avril de l'année N+1, l'entreprise arrête définitivement ses divers coefficients. Le coefficient d'assujettissement de cette dépense reste égal à 1, tandis que son coefficient de taxation s'avère finalement égal à 0,5. La société C peut donc déduire, en complément à la déduction opérée lors de l'acquisition du bien, un montant égal à $784 \times 0,5 - 352,8$, soit 39,2 euros (voir suite de l'exemple au n° 2410).

II. SECTEURS D'ACTIVITES DISTINCTS

2405

Lorsqu'un assujetti réalise des activités qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA, ces activités doivent être comptabilisées dans des comptes distincts pour l'application du droit à déduction (article 209 de l'annexe II au CGI).

Dans ce cas, le chiffre d'affaires à retenir pour le calcul du rapport mentionné au premier alinéa du 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI est celui du ou des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé.

A la différence de la règle de l'affectation des dépenses, le régime des secteurs distincts est plus « global » car il se réfère à la notion d'activité, laquelle peut comprendre plusieurs catégories d'opérations.

Par ailleurs, la constitution de secteurs distincts est de droit. Elle s'impose aussi bien à l'administration qu'aux assujettis, soit lorsque la situation au regard de la TVA de chaque activité exercée par un assujetti conduit à appliquer cette règle, soit lorsque les textes législatifs ou réglementaires prévoient sa mise en œuvre (voir BOI-TVA-DED-20-20).

D. EXCLUSIONS DU DROIT A DEDUCTION

2406

Par dérogation aux principes généraux du droit à déduction définis à l'article 271 du code général des impôts (CGI), la TVA grevant certaines dépenses de biens et de services n'est pas déductible totalement ou partiellement en application de mesures d'exclusion ou de limitations particulières visées aux 2 et 3 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI (voir n°s 2403-4 à 2403-7 et BOI-TVA-DED-30).

1. Lorsque le coefficient de taxation applicable doit être calculé de manière forfaitaire conformément au 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI, il convient d'appliquer le dernier rapport définitif connu.

2. Les exploitants agricoles qui ont opté pour l'imposition selon l'exercice comptable arrêtent définitivement ces coefficients le cinquième jour du cinquième mois suivant la clôture de la période d'imposition.

Dans ce cas, le coefficient d'admission afférent à chaque bien ou chaque service sera différent de l'unité et égal soit à zéro, soit à la proportion de la taxe que la réglementation autorise un assujetti à déduire sur un tel bien ou un tel service, avant prise en compte des spécificités propres à l'activité de cet assujetti.

E. RÉGULARISATIONS ET REVERSEMENTS

(BOI-TVA-DED-60)

2407 Sous réserve, naturellement, du droit de contrôle de l'administration, la taxe initialement déduite par un assujetti lui est en principe définitivement acquise. La réglementation prévoit toutefois un certain nombre de cas où la déduction initiale doit être régularisée. Ces régularisations peuvent intervenir pendant un délai de cinq années pour les biens meubles immobilisés dont celle au cours de laquelle ils ont été acquis, importés, achevés, utilisés pour la première fois ou transférés entre secteurs d'activité. Pour les immeubles immobilisés, ce délai est de vingt ans.

I. RÉGULARISATIONS ANNUELLES

(BOI-TVA-DED-60-10 ; RES N° 2008/32)

2408 Pour calculer le montant de ces régularisations, il est fait appel à des « coefficients de référence » qui traduisent la situation à laquelle il convient de faire référence pour déterminer, selon les circonstances, les régularisations annuelles ou globales qui s'imposent. Ces coefficients de référence, définis à l'article 207-V-2 de l'annexe II au CGI, sont initialement égaux aux coefficients retenus pour le calcul de la déduction opérée en application de l'article 206 de cette même annexe lors de l'acquisition, de l'importation ou de la livraison à soi-même du bien. Ils sont ensuite susceptibles d'être modifiés, à la suite de la survenue de certains événements justifiant que la situation soit reconsidérée.

2409 Chaque année durant la période de régularisation, une régularisation de la taxe initialement déduite sur les biens immobilisés doit être opérée lorsque la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence d'autre part, est supérieure, en valeur absolue, à un dixième. En d'autres termes, il y a lieu à régularisation de la taxe initialement déduite si la proportion d'utilisation du bien immobilisé à des opérations ouvrant droit à déduction, le cas échéant déterminée en partie de façon forfaitaire, a varié de plus d'un dixième, à la hausse ou à la baisse, par rapport à la situation exprimée par le biais des coefficients de référence.

La régularisation prend la forme soit d'une déduction complémentaire si le coefficient de déduction de l'année est supérieur au coefficient de déduction de référence, soit d'un reversement dans le cas contraire.

Elle doit être effectuée avant le 25 avril de l'année suivante.

2410 L'assujetti doit régulariser la taxe initialement déduite pendant cinq ans par cinquièmes pour les biens immobilisés autres que les immeubles et pendant vingt ans par vingtièmes pour les immeubles immobilisés. Toutefois, pour les immeubles donnés en location dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, cette durée est égale au nombre d'années qui courent jusqu'à l'échéance du contrat de bail, arrondi à l'entier supérieur, sans pouvoir excéder vingt années, et la régularisation s'opère par fractions égales à l'inverse de cette durée (CGI, annexe II, art. 207-II-3).

Pour l'appréciation de la période de régularisation, l'année au cours de laquelle le bien immobilisé a été acquis, achevé, utilisé pour la première fois ou transféré entre secteurs d'activité constitués en application de l'article 209 de l'annexe II au CGI compte pour une année entière. La modification des règles encadrant les exclusions du droit à déduction ou, lorsqu'un assujetti devient redevable de la taxe, l'octroi d'un « crédit de départ » ne déclenchent plus, désormais, un nouveau délai de régularisation.

Toutefois, il n'y a pas lieu à régularisation s'agissant :

- des biens dont le coefficient d'assujettissement de référence est nul, c'est-à-dire des biens qui, dès l'origine ou au cours de leur utilisation, ont été utilisés exclusivement à la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la taxe (cf. CJCE, 11 juillet 1991, aff. C-97/90, Lennartz) ;
- des immeubles livrés, acquis, apportés ou utilisés avant le 1^{er} janvier 1996, pour lesquels le délai de régularisation de la TVA avait été fixé à dix ans.

Exemple (suite du n° 2406) : A l'issue de l'année N+ 1, la société C constate que le coefficient de taxation à retenir pour les dépenses mixtes est égal à 0,62. Le coefficient de déduction de l'année attaché à l'ordinateur est donc égal

à $1^{\circ}0,62^{\circ}1$, soit 0,62. L'écart entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année ($1^{\circ}0,62$) et le produit des coefficients de référence ($1^{\circ}0,5$) étant supérieur à un dixième, l'entreprise opère au plus tard sur sa déclaration de chiffres d'affaires couvrant le 25 avril N+ 2, une déduction complémentaire égale à $(1^{\circ}0,62^{\circ}1 - 1^{\circ}0,5^{\circ}1) \times 784/5$, soit 18,82 euros. En N+ 2, le coefficient de taxation applicable aux dépenses mixtes s'avère être égal à 0,44. L'écart entre $1^{\circ}0,44$ et $1^{\circ}0,50$ n'étant pas supérieur à un dixième, aucune régularisation n'est effectuée. A l'issue de l'année N+ 3, le coefficient de taxation applicable aux dépenses mixtes est égal à 0,2. L'écart entre ($1^{\circ}0,2$) et ($1^{\circ}0,5$) étant supérieur à un dixième, il doit être procédé à une régularisation qui, en l'occurrence, prend la forme d'un reversement pour un montant égal à $(1^{\circ}0,2^{\circ}1 - 1^{\circ}0,5^{\circ}1) \times 784/5$ soit - 47,04 euros (fin de l'exemple).

II. RÉGULARISATIONS GLOBALES

(BOI-TVA-DED-60-20 ; RES N° 2007/43)

2411

Dans un certain nombre de cas, énumérés à l'article 207-III-1 de l'annexe II au CGI, l'assujetti est tenu de procéder à des régularisations globales, exigibles dès la survenue des événements qui en sont à l'origine. Ces régularisations globales conduisent l'assujetti à procéder globalement et en une fois à toutes les régularisations annuelles auxquelles il serait tenu jusqu'à l'expiration de la période de régularisation si sa situation, telle qu'elle résulte de l'événement en cause, demeurait en l'état jusqu'à ce terme.

L'article 207-III-2 de l'annexe II au CGI fixe les modalités de calcul de cette régularisation globale. Il précise en particulier la valeur des coefficients de l'année qu'il convient de retenir au titre des années restantes afin de déterminer chacune des régularisations annuelles qui devront être sommées pour établir le montant de la régularisation globale.

2412

1. Cession ou apport non soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

Sont notamment visées les cessions d'immeubles immobilisés non-soumises à la TVA immobilière (mutation intervenant plus de 5 ans après l'achèvement ou seconde cession dans le délai de cinq ans par une personne n'agissant pas comme marchand de biens). Il y a lieu de procéder à une régularisation globale (en une fois) en réputant que le bien sera utilisé, pour chacune des années restantes de la période de régularisation, à une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction.

Exemple : Une entreprise D acquiert en l'année N, un immeuble neuf pour un montant hors taxe d'un million d'euros, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Il s'avère que le coefficient d'assujettissement de ce bien est de 0,8 et son coefficient de taxation de 0,5. Son coefficient d'admission étant égal à l'unité, le coefficient de déduction de ce bien est égal à 0,4 et l'entreprise a pu déduire initialement pour 78 400 euros de TVA. Ces coefficients ne varient pas tout au long de la vie de l'entreprise. Au cours de l'année N+ 7, l'entreprise D cède son immeuble à une entreprise E. Cette cession n'étant pas soumise à la TVA, l'entreprise D est tenue à une régularisation globale, qui est égale à la somme des régularisations qui auraient eu lieu au cours des années N+ 8 à N+ 19 (soit 12 années), si, pour chacune de ces années, elle avait constaté que le coefficient de taxation de l'immeuble était nul. Cette régularisation, qui prend la forme d'un reversement, est donc égale à $12 \times (0-0,4) \times 196\ 000/20$, soit 47 040 euros (voir suite de l'exemple au n° 2413).

2413

Lorsque le bien cédé constitue également une immobilisation pour son acquéreur, le cédant peut, conformément à l'article 207-III-3 de l'annexe II au CGI, lui « transférer » une partie de la TVA initiale, à proportion de la durée de régularisation non encore courue.

Exemple (suite du n° 2412) : L'immeuble acquis par l'entreprise E constituant pour elle une immobilisation, l'entreprise D peut lui transférer un montant de TVA égal à $(12/20) \times 196\ 000$, soit 117 600 euros. Il s'avère que pour l'entreprise E, le coefficient d'assujettissement de l'immeuble est égal à 1 et son coefficient de taxation est égal à 0,35. L'entreprise E pourra donc déduire 41 160 euros. Elle sera elle-même tenue aux régularisations éventuelles pendant les vingt années suivant son acquisition, sur la base d'une TVA initiale égale à la TVA transférée, soit 117 600 euros (fin de l'exemple).

2414

2. Transferts entre secteurs d'activité (cf. RES N° 2007/42)

Le transfert d'immobilisations entre secteurs d'activité est traité comme une cession non soumise à la taxe, assortie d'un éventuel transfert de droit à déduction. Le transfert de l'immeuble d'un secteur d'activité vers un autre ouvre un nouveau délai de régularisation. Il est toutefois rappelé que le transfert d'un bien mobilier d'investissement à un secteur exonéré donne lieu à l'imposition d'une livraison à soi-même sur le fondement du 8° de l'article 257 du CGI.

Exemple : Une entreprise F acquiert en l'année N un immeuble neuf pour un montant hors taxe d'un million d'euros, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Elle l'affecte aux besoins d'un premier secteur d'activité. Il s'avère que le coefficient de taxation de ce bien est de 0,4. Ses coefficients d'assujettissement et d'admission étant égaux à l'unité, le coefficient de déduction de ce bien est égal à 0,4 et l'entreprise a pu déduire initialement pour 78 400 euros de TVA. Ces coefficients ne varient pas tout au long de la vie de l'entreprise. Au cours de l'année N+ 7, l'entreprise F transfère son immeuble vers un second secteur d'activité, dans lequel le coefficient de taxation de l'immeuble est de 0,35. L'entreprise F est tenue au titre de ce premier secteur à une régularisation globale, qui est égale à la somme des régularisations qui auraient eu lieu au cours des années N+ 8 à N+ 19, si, pour chacune de ces années, elle avait constaté que le coefficient de taxation de l'immeuble était nul. Cette régularisation, qui prend la forme d'un reversement, est donc égale à $12 \times (0-0,4) \times 196\ 000/20$, soit 47 040 euros. Symétriquement, si le bien constitue également une immobilisation dans son nouveau secteur d'activité, elle pourra déduire 41 160 euros (suite au n° 2415).

2415

Le transfert entre secteurs d'activité fait partie des événements qui entraînent la modification des coefficients de référence du bien. Lorsque dans le nouveau secteur, le bien est également immobilisé, l'opérateur a pu, en application du 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, déduire une partie de la taxe transférée, en fonction des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission découlant de la nouvelle utilisation du bien. Les coefficients de référence prennent alors la valeur de ces nouveaux coefficients.

Exemple : Avant le transfert, l'entreprise F avait constaté que les coefficients de référence du bien étaient égaux, pour le coefficient d'assujettissement à 1, pour le coefficient de taxation à 0,4 et pour le coefficient d'admission à 1. Après le transfert, les coefficients de référence du bien seront égaux, pour le coefficient d'assujettissement à 1, pour le coefficient de taxation à 0,35 et pour le coefficient d'admission à 1 (fin de l'exemple).

2416

3. Cession ou apport soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

Dans le cas d'une cession ou d'un apport soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale, le bien est réputé avoir été utilisé, pour chacune des années restantes de la période de régularisation, à une activité telle que son coefficient de déduction soit égal à 1. Peuvent par exemple être visées les cessions de biens mobiliers d'investissement.

Exemple : en l'année N, une banque G se livre sous le régime de la TVA immobilière un immeuble qu'elle affecte à l'ensemble de son activité économique. Le coefficient de taxation du bien, acquis pour un million d'euros hors taxe, s'avère égal à 0,5. Les autres coefficients étant égaux à 1, le coefficient de déduction du bien est égal à 0,5. La banque peut donc déduire $1\,000\,000 \times 0,5 \times 0,196$, soit 98 000 euros. En N+ 3, la banque cède son immeuble, encore sous le régime de la TVA immobilière. La déduction complémentaire dont bénéficie la banque G est égale à $16 \times (1 - 0,5) \times 196\,000 / 20$, soit 78 400 euros.

Toutefois, lorsque l'immeuble était affecté à l'habitation, la taxe ayant grevé l'immeuble est déductible en totalité lors de sa revente ou de son apport, dès lors que ceux-ci sont soumis à la taxe.

2417

4. Modification législative ou réglementaire des règles d'exclusion

Une telle évolution se traduit par une modification du coefficient d'admission du bien. Une fois la régularisation globale effectuée, le coefficient d'admission de référence est modifié et prend la valeur qui résulte de la modification législative ou réglementaire des règles d'exclusion. Les coefficients d'assujettissement et de taxation de référence restent quant à eux inchangés. Cet événement ne conduit pas à reprendre à zéro le décompte du délai de régularisation.

Exemple : Une entreprise H dont l'activité est intégralement soumise à la TVA a acquis en l'année N un bien meuble immobilisé exclu du droit à déduction pour un montant de dix mille euros hors taxe. La TVA y afférente, soit 1 960 €, n'a pas été déduite car le coefficient d'admission attaché à ce bien était nul, les coefficients d'assujettissement et de taxation du bien étant, quant à eux, égaux à l'unité. En N+ 2, une disposition réglementaire ouvre partiellement le droit à déduction à hauteur de 65 % pour les biens de cette nature. Une régularisation globale est effectuée en considérant que pour l'ensemble des années restant à courir dans la période de régularisation, le coefficient d'admission du bien est égal à 0,65. L'entreprise peut opérer une déduction complémentaire égale à $2 \times (1 \times 1 \times 0,65 - 1 \times 1 \times 0) \times 1960 / 5$, soit 509,60 euros. Pour le calcul des régularisations ultérieures, globales ou annuelles, le coefficient d'admission de référence du bien devient égal à 0,65. En N+ 3, une nouvelle disposition réglementaire vient cette fois lever totalement l'exclusion. L'entreprise pourra opérer une nouvelle déduction complémentaire égale à $1 \times (1 \times 1 \times 1 - 1 \times 1 \times 0,65) \times 1960 / 5$, soit 137,20 euros. Une fois cette régularisation opérée, le coefficient d'admission de référence sera égal à 1.

2418

5. Biens devenant utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

Une régularisation globale est également opérée lorsqu'un bien immobilisé utilisé jusqu'alors, en tout ou partie, à des opérations imposables dont aucune n'ouvre droit à déduction vient à être utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction. Une fois la régularisation globale opérée, le coefficient de taxation de référence est modifié et prend la valeur qui découle du nouvel usage du bien. Les coefficients d'assujettissement et d'admission de référence restent quant à eux inchangés. Cet événement ne conduit pas à reprendre à zéro le décompte du délai de régularisation.

Exemple : Un entrepreneur individuel I a acquis en l'année N un immeuble pour un montant d'un million d'euros hors taxe, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Cet immeuble a été affecté à 20 % à un usage privé (son coefficient d'assujettissement est donc égal à 0,8). L'entrepreneur individuel exerce une activité de formation professionnelle, exonérée de TVA. Le coefficient de taxation de l'immeuble est donc nul, tandis que son coefficient d'admission est égal à l'unité. En N+ 9, cet entrepreneur débute une activité de conseil, soumise à la taxe, de telle sorte que le coefficient de taxation de l'immeuble, affecté de manière mixte aux activités, se révèle égal à 0,3. L'entrepreneur est en droit de déduire une fraction de la taxe initialement supportée, égale à $10 \times (0,8 \times 0,3 \times 1 - 0) \times 196\,000 / 20$, soit 23 520 euros. Pour le calcul des régularisations ultérieures, globales ou annuelles, le coefficient de taxation de référence est égal 0,3. Ainsi, en N+ 11, le coefficient de taxation de l'immeuble s'avère égal à 0,43. L'entreprise procédera à une déduction complémentaire (régularisation annuelle) égale à $(0,35 - 0,24) \times 196\,000 / 20$, soit 1 078 euros (étant fait observer, d'une part, que le coefficient de déduction de l'année a été arrondi à la deuxième décimale par excès et, d'autre part, que le produit $0,8 \times 0,43$ diffère du produit $0,8 \times 0,3$ de plus d'un dixième, ces deux produits, quant à eux, ne devant pas être arrondis).

2419

Par ailleurs, un assujetti a le droit de déduire à proportion de son coefficient de déduction la taxe initiale ayant grevé l'acquisition d'un bien en stock lorsque ce bien cesse d'être utilisé

exclusivement pour la réalisation d'opérations exonérées (coefficient de taxation cessant d'être nul). Il en est de même de la taxe initiale ayant grevé l'acquisition d'un bien immobilisé si celui-ci n'a pas été encore utilisé.

Enfin, afin de prendre en compte la jurisprudence Lennartz déjà citée, aucune régularisation n'est opérée et aucun coefficient de référence n'est modifié lorsque le coefficient d'assujettissement de référence du bien est nul.

Exemple : Une collectivité locale J acquiert en l'année N un immeuble, pour un montant d'un million d'euros hors taxe, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Cet immeuble a été affecté à 100 % à une activité placée hors du champ de la taxe en application de l'article 256 B du CGI, son coefficient d'assujettissement de référence est donc égal à 0. En N+ 3, la collectivité décide d'utiliser ce bien à une activité soumise de plein droit à la taxe en application de ce même article. En application du b du 2° du 4 du III de l'article 207, elle ne peut prétendre à aucune déduction complémentaire et aucune régularisation globale ne doit être opérée. Les modifications des coefficients de référence n'intervenant, en application du 2 du V de ce même article, qu'après qu'une régularisation globale a été effectuée, il n'y a pas lieu de modifier les coefficients de référence. Le coefficient d'assujettissement de référence du bien restera donc définitivement nul, de sorte que le bien ne donnera jamais lieu à régularisation.

2419- 6. Cessation d'activité (RES N° 2007/43)

En cas de cessation d'activité, il y a lieu, pour les biens immeubles constituant des immobilisations, de procéder aux régularisations « globales » prévues à l'article 207-III de l'annexe II au CGI. Pour les biens mobiliers d'investissement et les stocks, c'est au contraire la livraison à soi-même (LASM) qui sera applicable sur le fondement de l'article 257-8°-1-d du CGI. Enfin, pour les services, c'est un reversement intégral de la TVA initialement déduite qui est exigé, sur le fondement des articles 271-III-b du CGI et 207-VI de l'annexe II au CGI.

2420 7. Biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

a. Biens restant utilisés à des opérations imposables

Dans ce cas, le coefficient de taxation du bien devient nul, mais son coefficient d'assujettissement reste non-nul. Il y a lieu à régularisation globale, . Le bien reste disponible pour une nouvelle régularisation sur la période de régularisation restant à courir, dans le cas où il serait de nouveau utilisé, au moins en partie, à des opérations ouvrant droit à déduction.

b. Biens cessant d'être utilisés à des opérations imposables

Dans ce cas, le coefficient d'assujettissement du bien devient nul, ainsi que son coefficient de taxation et il y a lieu à régularisation globale. Contrairement à la situation décrite au point précédent, le bien sort définitivement du cycle des régularisations. Cet événement entraîne la modification du coefficient d'assujettissement de référence, qui devient nul, de sorte qu'aucune déduction complémentaire ne serait permise quand bien même le bien serait à nouveau utilisé à des opérations imposables.

Exemple : En l'année N, un entrepreneur individuel K, exerçant une activité intégralement soumise à la TVA, fait l'acquisition d'un immeuble neuf, qu'il décide d'affecter à son exploitation. Le coût d'acquisition s'élève à 100 000 euros hors taxe. Il déduit 19 600 euros. En N+ 6, l'immeuble est affecté au patrimoine privé de l'exploitant. Celui-ci est tenu à un reversement égal à $13 * (0 * 0 * 1 - 1 * 1 * 1) * 19600 / 20$, soit - 12 740 euros. Le coefficient d'assujettissement de référence du bien devient nul, ainsi que le coefficient de taxation de référence. En N+ 8, il réaffecte son immeuble à son activité professionnelle. Il ne peut prétendre à aucune déduction complémentaire. Le prélèvement dans les mêmes conditions d'un bien mobilier immobilisé donnerait lieu non pas à régularisation sur le fondement du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, mais à la taxation d'une livraison à soi-même.

III. ARTICULATION ENTRE LES RÉGULARISATIONS ANNUELLES ET LES RÉGULARISATIONS GLOBALES

(BOI-TVA-DED-60-20-40 ; RES N° 2007/45)

2421

Les modifications des coefficients de référence induites par une régularisation globale doivent être prises en compte pour le calcul des régularisations annuelles à compter de l'année suivante et des régularisations globales ultérieures, y compris celles qui interviendraient lors de l'année en cours. En revanche, elles ne doivent pas être prises en compte pour le calcul de la régularisation annuelle due au titre de l'année au cours de laquelle est intervenue la régularisation globale, et ce même si cette régularisation annuelle peut être liquidée jusqu'au 25 avril de l'année suivante, donc postérieurement à la régularisation globale.

Exemple : Un entrepreneur individuel L acquiert en l'année N un immeuble grevé de 200 000 euros de TVA. Il l'affecte à 20 % à son usage privatif. Il débute son activité sous le régime de la franchise. Les coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission de référence de cet immeuble sont égaux, respectivement, à 0,8, 0 et 1. Il n'opère initialement aucune déduction. A partir de N+ 1, il affecte entièrement l'immeuble à son activité professionnelle, de sorte que pour chacune des années restantes dans la période de régularisation, de N+ 1 à N+ 19, le coefficient d'assujettissement du bien sera égal à 1. Du fait du développement de son activité, l'entrepreneur L quitte le régime de la franchise le 1^{er} mars N+ 4. Il bénéficie à cette date d'une régularisation globale, anticipant les régularisations annuelles auxquelles il aurait eu droit entre les années N+ 5 et N+ 19, égale à $15 * (0,8 * 1 * 1 - 0,8 * 0 * 1) * 200000 / 20$, soit 120 000 euros. On constatera qu'alors même que depuis l'année N+ 1 le coefficient d'assujettissement du bien est égal

à 1, c'est la valeur du coefficient d'assujettissement de référence, en l'occurrence 0,8, qui doit être retenue pour le calcul. Le fait que le coefficient d'assujettissement de référence soit désormais égal à 1 sera pris en compte chaque année lors de la détermination des régularisations annuelles. Toutes choses égales par ailleurs, l'entrepreneur L constatera ainsi, chaque année de N+ 5 à N+ 19, une régularisation annuelle égale à $(1^{*}1^{*}1 - 0,8^{*}1^{*}1) * 200000/20$, soit 2 000 euros chaque année, étant fait observer, d'une part, que le produit $(1^{*}1)$ constaté chaque année diffère du produit de référence $(0,8^{*}1)$ de plus d'un dixième, ce qui justifie l'octroi d'une déduction complémentaire, et, d'autre part, que pour le calcul de chacune de ces régularisations dues au titre des années N+ 5 à N+ 19, le coefficient de taxation de référence a évolué après la régularisation globale opérée le 1^{er} mars N+ 4, passant de 0 à 1. Reste à déterminer la régularisation annuelle due au titre de l'année N+ 4, que l'entrepreneur L devra effectuer avant le 25 avril N+ 5. Au cours de l'année N+ 4, l'immeuble a été utilisé de manière mixte. Le coefficient de taxation de l'année doit donc être déterminé de manière forfaitaire. Il s'avère, au cas présent, que le chiffre d'affaires de cet assujetti est constant chaque mois. Le coefficient de taxation de l'année N+ 4 est donc égal à $10/12 = 0,83333...$ arrondi à 0,84. Pour déterminer la régularisation annuelle due au titre de l'année N+ 4, les coefficients de référence à retenir ne doivent pas tenir compte des régularisations globales intervenues en N+ 4 et des substitutions subséquentes. La régularisation annuelle due au titre de l'année N+ 4 est ainsi égale à $(1^{*}0,84^{*}1 - 0,8^{*}0^{*}1) * 200000/20$, soit 8 400 euros. Sur toute la période de régularisation, des 200 000 euros de TVA initialement supportés, l'entrepreneur L aura ainsi déduit 158 400 euros, soit 79,2 % de la TVA initiale. C'est effectivement le pourcentage moyen d'utilisation du bien à des opérations ouvrant droit à déduction.

2422 Il en est de même en cas de vente du bien.

Exemple : Une banque M ayant opté à la TVA acquiert en l'année N un immeuble grevé de 200 000 euros de TVA. Ses coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission de référence sont égaux, respectivement, à 1, 0, 25 et 1. Le 1^{er} juillet N+ 4, la banque vend l'immeuble en TVA. Elle peut prétendre à une déduction complémentaire, égale à $15^{*}(1^{*}1^{*}1 - 1^{*}0,25^{*}1) * 200000/20 = 112 500$ euros. Sur le premier semestre, le bien avait été utilisé de manière mixte et la banque constate, avant le 25 avril N+ 5, que le coefficient de taxation des biens utilisés de manière mixte est égal à 0,1. Elle est alors tenue à une régularisation annuelle au titre de l'année N+ 4 sur l'immeuble qu'elle a cédé au 1^{er} juillet, qui prend la forme d'un reversement d'un montant égal à $(1^{*}0,1^{*}1 - 0,25^{*}1) * 200000/20$, soit 1 500 euros.

2423 Il en est de même enfin en cas de transfert du bien entre secteurs d'activité.

Exemple : Une entreprise P ayant constitué deux secteurs d'activité acquiert en l'année N un immeuble grevé de 200 000 euros de TVA. Ce bien est utilisé exclusivement pour les besoins de son premier secteur d'activité. Son coefficient de déduction provisoire, auquel s'avèreront égaux son coefficient de déduction définitif et, par conséquent, son coefficient de déduction de référence, est égal à 0,6. Elle a donc déduit 120 000 euros. A partir du 15 mai de l'année N+ 1, elle utilise ce bien de manière conjointe à ses deux secteurs d'activité. Elle ne procède à cette date à aucune régularisation globale. Avant le 25 avril N+ 2, elle constate que le coefficient de déduction définitif du bien au titre de l'année N+ 1, calculé sur la base du chiffre d'affaires des deux secteurs, est égal à 0,8. Elle bénéficie d'une régularisation annuelle égale à $(0,8 - 0,6) * 200000/20 = 2 000$ euros. Le coefficient de déduction de référence reste égal à 0,6.

Exemple : Une entreprise Q ayant constitué deux secteurs d'activité acquiert en l'année N un immeuble grevé de 200 000 euros de TVA. Ce bien est utilisé exclusivement pour les besoins de son premier secteur d'activité. Son coefficient de déduction provisoire, auquel s'avèreront égaux son coefficient de déduction définitif et, par conséquent, son coefficient de déduction de référence, est égal à 0,6. Elle a donc déduit 120 000 euros. Le 15 mai de l'année N+ 1, elle transfère cet immeuble à son autre secteur d'activité, dans lequel le coefficient de déduction provisoire du bien est égal à 0,9. Elle procède tout d'abord à une régularisation globale, égale à un reversement de $18^{*}(0-0,6) * 200000/20 = -108 000$ euros. Elle transfère d'un secteur à l'autre un montant de taxe déductible égal à $(18/20) * 200000 = 180 000$ euros, que l'entreprise déduit à proportion du coefficient de déduction du bien dans le second secteur d'activité (soit une déduction de 162 000 euros). Avant le 25 avril de l'année N+ 2, l'entreprise constate que le coefficient de déduction des biens utilisés sur le premier secteur est égal à 0,4 et que le coefficient de déduction des biens utilisés sur le second secteur est égal à 0,95. Dès lors que le transfert entre secteurs est assimilé à une vente, l'entreprise ne doit pas considérer que le bien a été utilisé concurremment aux deux secteurs au cours de l'année N+ 1. Elle doit au contraire constater, au titre du premier secteur, qu'elle est tenue d'opérer une régularisation annuelle, qui, au cas présent, prend la forme d'un reversement de $(0,4 - 0,6) * 200000/20 = -2 000$ euros (étant précisé que l'écart entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année, d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence, d'autre part, est supérieur à un dixième). Elle constate également, au titre du second secteur, que le coefficient de déduction définitif diffère du coefficient de déduction provisoire retenu au moment du transfert et à ce titre procède à une déduction complémentaire égale à $0,95^{*}180000 - 162000 = 9 000$ euros. Le fait que l'écart entre le coefficient de déduction définitif et le coefficient de déduction provisoire soit inférieur à un dixième est, bien entendu, sans incidence. Le coefficient de déduction de référence du bien est désormais égal à 0,95.

IV. REMARQUES GÉNÉRALES

2424 Les assujettis sont dispensés de procéder à la régularisation de la taxe initialement déduite afférente aux biens immobilisés :

- dont la cession ou l'apport est dispensé du paiement de la TVA en application des dispositions de l'article 257 *bis* du CGI relatif aux transmissions d'universalité totale ou partielle de biens ;
- qui ont été volés ou détruits dès lors que ce vol ou cette destruction fait l'objet d'une justification ;

En ce qui concerne la dispense de reversement de la TVA déduite sur des denrées alimentaires que les entreprises de grande distribution remettent gratuitement à certaines associations humanitaires, cf. RES N° 2005/96.

2425 En cas d'événement donnant lieu à régularisation globale, celle-ci doit être calculée et prise en compte quand bien même la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation considérés pour les années restant à courir d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence d'autre part, serait inférieure ou égale, en valeur absolue, à un dixième.

2426 Pour le calcul des régularisations annuelles ou globales à effectuer, la taxe initiale s'entend :

- de la taxe mentionnée sur les factures d'achat, perçue à l'import ou acquittée par les redevables eux-mêmes en vertu du mécanisme d'autoliquidation (acquisition intracommunautaire, achat auprès d'une entreprise non-établie en France, livraison à soi-même...) ;
- de celle mentionnée sur les attestations délivrées en application du 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI (transfert du droit à déduction en cas de vente non-soumise à la taxe d'une immobilisation ou de transfert entre secteurs) ;
- de celle mentionnée sur les attestations délivrées en application du 3 du I de l'article 210 de l'annexe II au CGI (transfert du droit à déduction par une autorité affermante ou concédante).

F. DISPOSITIONS DIVERSES

I. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

2427 Les entreprises sont tenues de mentionner le montant de la taxe dont la déduction leur est ouverte sur les déclarations qu'elles déposent pour le paiement de la TVA. Cette mention doit figurer sur la déclaration afférente au mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance (CGI, art. 271-I-3).

Toutefois, si un assujetti omet de porter la TVA déductible sur sa déclaration du mois en cause, il est autorisé à la faire figurer sur ses déclarations ultérieures déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission, sous réserve que la taxe omise fasse l'objet d'une inscription distincte (cf. I de l'article 208 de l'annexe II au CGI). Il est précisé que, malgré l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris, n° 07PA01498 du 19 février 2009 (SNC KIMBERLY CLARK) auquel l'administration a acquiescé pour des circonstances d'espèce, la condition d'une inscription distincte des régularisations de taxe sur la ligne prévue à cet effet sur les déclarations de TVA doit être regardée comme maintenue.

Par deux arrêts du 31 décembre 2008, n° 305517 et 307142, le Conseil d'Etat a jugé que le délai pour réparer une omission de déclaration de taxe déductible court à compter de l'exigibilité de la taxe chez le fournisseur. Ainsi, pour déduire la T. V.A. dont la déclaration a été omise, il incombe à l'opérateur qui acquitte une facture ne faisant pas apparaître le montant de la taxe déductible, alors qu'il n'ignore pas que le prestataire en est redevable, de se faire délivrer, dans le délai prévu à l'article 224 de l'annexe II au CGI, une facture répondant aux exigences de l'article 289 du CGI.

Par ailleurs, la Haute assemblée a aussi jugé que le délai prévu par l'article 224 de l'annexe II au C. G.I. n'est pas contraire aux dispositions de la 6ème directive n° 77/388/C. E.E. du 17 mai 1977, modifiée, dont l'article 18 § 3 n'interdit pas que soient prévues en droit national des forclusions du droit à déduction (C.JCE du 8 mai 2008, aff. C. 95/07 et C. 96/07, Ecotrade S. P.A c. /Agenzia Entrate Ufficio Genova 3).

L'excédent de taxe déductible qui n'a pu être imputé sur le montant de la TVA collectée au titre d'un mois donné est reporté jusqu'à épuisement sur les déclarations suivantes. Toutefois, cet excédent peut faire l'objet d'un remboursement dans les conditions fixées par les articles 242-0 A à 242-0 K de l'annexe II au CGI.

Aux fins du droit à déduction, les opérations situées hors du champ d'application de la TVA, les opérations imposables et les secteurs d'activité qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la TVA doivent être comptabilisés dans des comptes distincts (CGI, ann. II, art. 209).

II. TRANSFERT DU DROIT A DÉDUCTION

2428 Les règles actuellement applicables, qui permettent à une entreprise qui n'est pas propriétaire d'un bien qu'elle utilise dans le cadre de son activité ouvrant droit à déduction de déduire la taxe y afférente, ne sont pas remises en cause. Il est rappelé que ces dispositions s'appliquent :

- aux dépenses exposées pour les investissements publics que l'Etat, les collectivités territoriales ainsi que leurs groupements, ou leurs établissements publics confient à l'entreprise utilisatrice afin qu'elle assure, à ses frais et risques, la gestion du service public qu'ils lui ont déléguée, y compris les biens d'investissement qui sont loués par le délégant (cf. RES N° 2006/50, N° 2005/97, N° 2009/46, N° 2010/70) ;

- aux immeubles utilisés par les porteurs de parts ou actions de sociétés de construction donnant vocation à l'attribution d'un immeuble en jouissance.

2429 La « condition financière » du transfert du droit à déduction a été supprimée (cf. également RES N° 2007/51). Un délégataire de service public peut déduire la TVA qui lui est transférée sans qu'il lui soit besoin de répercuter le coût des investissements mis à sa disposition dans les prix réclamés aux usagers.

G. ENTRÉE EN VIGUEUR

2430 Les nouvelles modalités d'exercice du droit à déduction issues du décret n° 2007/566 du 9 mai 2007 entrent en vigueur au 1^{er} janvier 2008.

L'assujetti doit, aux fins du calcul des régularisations annuelles et globales futures, déterminer la valeur des coefficients d'assujettissement, de taxation, d'admission et de déduction de référence des biens immobilisés en cours d'utilisation à cette date.

La valeur des coefficients d'assujettissement et d'admission de référence est égale à celle qui aurait résulté de l'application des dispositions commentées supra à la date de l'acquisition, de l'importation, de la livraison à soi-même, de la première utilisation ou du transfert entre secteurs d'activité des biens en cause.

Le coefficient de taxation de référence ne peut être déterminé si le coefficient d'assujettissement de référence ainsi calculé est nul. Cela est néanmoins sans incidence sur le calcul des régularisations futures puisque la nullité du coefficient d'assujettissement fait sortir le bien du mécanisme de régularisation, tant annuelle que globale.

Dans les autres cas, le coefficient de taxation de référence est égal au rapport entre, au numérateur, la taxe effectivement déduite par l'assujetti lors de l'acquisition, de l'importation, de la livraison à soi-même, de la première utilisation ou du transfert entre secteurs d'activité et, au dénominateur, le produit de la taxe initiale ayant grevé le bien et du coefficient d'assujettissement de référence déterminé dans les conditions appelées aux alinéas précédents.

Exemple : Une entreprise R a acquis un immeuble en 2005, sur lequel elle a supporté 200 000 euros de TVA. Elle rend à la fois des prestations de conseil, taxables de plein droit, et des prestations de formation professionnelle continue, exonérées de TVA. Ses recettes au titre de ces deux activités sont respectivement de 150 000 euros et de 50 000 euros. Elle a également perçu une subvention d'équilibre, non-soumise à la TVA, d'un montant de 100 000 euros. Son rapport de déduction, calculé dans les conditions fixées à l'article 212 de l'annexe II au CGI dans sa rédaction en vigueur à l'époque, s'élève à 0,5. Elle a donc déduit 100 000 euros. Au 1^{er} janvier 2008, les coefficients d'assujettissement et d'admission de référence du bien sont égaux à 1, l'entreprise ayant eu en 2005 une activité entièrement située dans le champ d'application de la TVA et aucune mesure d'exclusion n'étant applicable à l'immeuble. Par suite, le coefficient de taxation de référence de l'immeuble sera égal à $(100\,000/200\,000 \times 1) = 0,5$. On notera que cette valeur est différente de celle qui aurait résulté de l'application rétroactive du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI dans sa nouvelle rédaction.

2431

2440

chapitre 2

conditions d'exercice du droit à déduction

(BOI-TVA-DED)

Outre les conditions de fond du droit à déduction décrites au chapitre 1, l'exercice du droit à déduction est subordonné à la réalisation d'un certain nombre de conditions : les unes sont formelles et concernent essentiellement les documents justificatifs ; les autres concernent la date à laquelle le droit peut être exercé.

A. CONDITIONS FORMELLES

(CGI, art. 271-II modifié par l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 ; BOI-TVA-DED-40-10)

2441

Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables, et à la condition que ces opérations ouvrent droit à déduction, la taxe dont les redevables peuvent opérer la déduction est, selon le cas :

- celle qui figure sur les factures établies conformément aux dispositions de l'article 289 du CGI (cf. n°s 2665 et s.), et si la taxe pouvait légalement figurer sur lesdites factures.

- celle qui est due à l'importation ;
- celle qui a été acquittée par les redevables eux-mêmes lors de l'achat ou de la livraison à soi-même des biens (cf. n^{os} 2070 et suiv.) ;
- celle qui correspond aux factures d'acquisition intracommunautaire établies conformément à la réglementation communautaire dont le montant figure sur la déclaration de recettes conformément à l'article 287-5-b du CGI.

La déduction ne peut pas être opérée si les redevables ne sont pas en possession soit desdites factures, soit de la déclaration d'importation sur laquelle ils sont désignés comme destinataires réels.

Les factures susceptibles de justifier la déduction sont celles établies conformément aux dispositions de l'article 289 du CGI (cf. n^{os} 2665 et s.).

La déduction de la taxe afférente à une acquisition intracommunautaire ne peut être opérée que si les redevables ont fait figurer le montant de cette acquisition sur leur déclaration de chiffre d'affaires et détiennent des factures établies conformément à la réglementation communautaire.

La déclaration de chiffre d'affaires doit comporter toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe due à ce titre (CGI, art. 271-II-2).

Sont ainsi exigées :

- la mention du montant total hors taxe des acquisitions intracommunautaires (ligne 03 de la déclaration CA3 pour les redevables soumis au régime réel normal) ;
- la mention du montant total de la taxe correspondante aux acquisitions intracommunautaires (ligne 17 de la déclaration CA3 pour les redevables soumis au régime réel normal).

Outre le montant de la TVA collectée sur l'ensemble des opérations imposables du redevable, le montant total de la taxe due au titre des acquisitions intracommunautaires doit figurer d'une manière distincte sur la déclaration de chiffre d'affaires.

Sous réserve du respect des conditions de droit commun, les droits à déduction du redevable au titre de ces acquisitions ne peuvent donc porter que sur la taxe dont le montant est inclus dans celui qui est mentionné sur la ligne spéciale de leur déclaration de chiffre d'affaires (ligne 17 en ce qui concerne la CA3).

Le redevable ne peut pas exercer son droit à déduction avant d'être en possession d'une facture établie conformément aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur, et en mesure de la produire à la demande de l'administration fiscale.

Les redevables qui n'ont pas porté sur la déclaration de chiffre d'affaires la taxe due au titre de leurs acquisitions intracommunautaires sont autorisés à la déduire lorsque les conditions de fond sont remplies et sous réserve de l'application de l'amende prévue au 4 de l'article 1788 A du CGI (CGI, art. 271-II-2).

Toutefois, la taxe afférente à une acquisition intracommunautaire ouvrant intégralement droit à déduction, qui n'a pas été déclarée par un redevable de bonne foi, peut être imputée, à l'initiative de l'administration, sur la taxe rappelée dans le cadre d'une procédure de rectification.

La même solution trouve également à s'appliquer au défaut de déclaration des autres opérations « d'auto-liquidation » (par exemple, livraisons à soi-même de biens ouvrant droit à déduction).

Par ailleurs, le défaut de déclaration d'une opération « d'auto-liquidation » est sanctionné par l'application de l'amende de 5 % prévue à l'article 1788 A du CGI.

En application des dispositions des articles 256-V et 256 bis-III du CGI, les intermédiaires agissant en leur nom propre sont réputés avoir personnellement acquis et livré le bien lorsqu'ils s'entremettent dans des livraisons de biens ou avoir personnellement reçu ou fourni les services lorsqu'ils s'entremettent dans des prestations de services. En conséquence, un intermédiaire à l'achat agissant en son nom propre, tel qu'un commissionnaire, est réputé acheter un bien ou un service à un tiers et le vendre à son commettant. Il doit donc délivrer une facture à son commettant. Toutefois, il est admis que le compte rendu adressé par le commissionnaire à son commettant tienne lieu de facture de vente. Bien entendu, ce document doit comporter également les autres mentions obligatoires qui doivent figurer sur une facture.

Par ailleurs, il est admis que dans le cas où une immobilisation ouvrant droit à déduction est acquise conjointement par plusieurs assujettis, chacun des acquéreurs peut déduire la TVA afférente à sa part dans l'achat, dès lors que les opérations réalisées par ces entreprises sont effectivement soumises à la TVA et que la facture d'achat fait apparaître distinctement la partie du prix à la charge de chacun et la TVA correspondante.

Il est enfin précisé que la taxe illégalement facturée est due par celui qui l'a facturée, soit en application de l'article 283-3 du CGI (taxe facturée à tort au titre d'une opération non imposable ou à un taux supérieur au taux légal), soit en application de l'article 283-4 du même code (taxe facturée au titre d'une opération fictive) **mais elle n'est pas déductible par le destinataire.**

Toutefois, lorsque la taxe a été facturée par erreur au titre d'une opération exonérée ou à un taux supérieur à celui dont était passible l'opération et si la bonne foi des parties n'est pas mise en cause, le client peut être placé rétroactivement dans la situation qui aurait été la sienne si la facturation avait été régulière.

Cette situation résulte de l'autorisation qui est donnée à son fournisseur de lui délivrer une facture rectificative dans les conditions fixées à l'article 272-1 du CGI. Ainsi, dans le cas où la taxe a été facturée à un taux supérieur au taux légal, le client, à la réception de la facture rectifiée, peut déduire la taxe alors mentionnée au taux légal. L'émetteur de la facture peut corrélativement récupérer la TVA acquittée au-delà du taux légal au Trésor. Dans le cas où la taxe a été facturée par erreur au titre d'une opération exonérée, le client est tenu, à la réception de ce document, de reverser le montant de la taxe qu'il a déduit à tort (sur la conformité de ce dispositif au droit communautaire : CE arrêt n° 297059 du 14 avril 2008, « Sté des avitailleurs réunis bordelais »).

A compter du 1^{er} janvier 2007, la TVA afférente à une livraison de biens ne peut faire l'objet d'aucune déduction lorsqu'il est démontré que l'acquéreur savait, ou ne pouvait ignorer que, par son acquisition, il participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison (CGI, art. 272-3). Sur l'application de ces dispositions, voir notamment CJCE 12 janvier 2006 (aff. 354/03, 355/03 et 484/03) ; CJCE 6 juillet 2006 (aff. 439/04 et 440/04) ; CAA Bordeaux, arrêt n° 04BX00555 du 20 mars 2007, « SA Guéret Distribution ».

Ces dispositions et celles prévues au 4 *bis* de l'article 283 du CGI (cf. n° 2647) ne peuvent pas être cumulativement mises en œuvre pour un même bien.

I. IMPUTATION OU RESTITUTION DE LA TAXE EN CAS D'OPÉRATIONS RÉSILIÉES, ANNULÉES OU IMPAYÉES

(CGI, art. 272-1 ; BOI-TVA-DED-40-10-20)

2442

1. Principe de l'imputation ou de la restitution. La TVA qui a été perçue à l'occasion de ventes ou de services est imputée ou remboursée dans les conditions prévues à l'article 271 du CGI lorsque ces ventes ou services sont par la suite résiliés ou annulés ou lorsque les créances correspondantes sont devenues définitivement irrécouvrables. Cette procédure prévue à l'article 272 du CGI peut concerner le cas échéant la TVA due au titre d'une acquisition intracommunautaire. Il est admis en outre que, s'il y a lieu, la taxe perçue à l'occasion de livraisons de biens restant impayées puisse faire l'objet d'un remboursement dans les conditions de droit commun prévues aux articles 242-0A à 242-0K de l'annexe II au CGI.

L'imputation ou la restitution est subordonnée à la justification de la rectification préalable de la facture initiale (CGI, art. 272-1).

Dans le cas de ventes résiliées ou annulées, en totalité ou en partie, ou de rabais, remises ou ristournes consentis par la personne qui réalise les opérations taxables, la rectification des factures s'entend généralement, soit de l'envoi d'une facture nouvelle annulant et remplaçant la précédente, soit, selon des habitudes commerciales établies de longue date, de l'envoi d'une note d'avoir. En revanche, le non-paiement d'une facture n'appelle, sur le plan commercial, aucune rectification des factures ou documents initialement établis, puisque la défaillance du débiteur ne saurait modifier le montant de la dette de ce dernier, telle qu'elle résulte de ces factures ou documents.

a. Opérations annulées ou résiliées ; rabais, ristournes ou remises.

1° *Envoi d'une facture de remplacement* : Pour valoir rectification de facture, la facture nouvelle annulant et remplaçant la précédente doit porter référence exacte à la facture initiale et la mention expresse de l'annulation de celle-ci.

2° *Envoi d'une note d'avoir* : Dans la mesure où la personne qui a réalisé les opérations taxables facturées entend bénéficier de l'imputation ou de la restitution de la TVA afférente au prix ou à la partie du prix qui n'est pas exigible ou dont il est fait remise, les notes d'avoir doivent porter référence à la facture initiale et indiquer le montant « hors taxe » du rabais consenti ainsi que le montant de la TVA correspondante (cf. RES N° 2006/12) ; corrélativement, le client acheteur assujéti à la TVA, est tenu, s'il a déjà opéré la déduction de la taxe figurant sur la facture initiale, d'atténuer le montant de cette déduction à concurrence de la taxe figurant sur la note d'avoir.

Si elle renonce à l'imputation ou au remboursement de cette taxe, la personne qui a réalisé l'opération taxable peut faire connaître à son client que le rabais est « net de taxe » ; sous la double réserve qu'une mention dans ce sens soit apposée sur la note d'avoir et que le montant de la TVA portée sur la facture initiale ne soit pas modifié, il est admis de dispenser le client de procéder à la rectification de la déduction opérée au vu de cette facture.

• **Situation des entreprises qui reprennent à leurs clients les produits périmés.**

Par mesure de simplification, lorsqu'un établissement reprend à ses clients les produits périmés, les entreprises concernées, si elles sont d'accord, sont autorisées à utiliser la procédure des « avoirs nets de taxe ». En cas de désaccord, l'établissement qui reprend les produits périmés doit utiliser la procédure de l'annulation de facture.

b. Opérations impayées ; cas des redressements et liquidations judiciaires.

L'article 272-1 du CGI permet au fournisseur ou au prestataire de récupérer la TVA acquittée, si sa créance reste impayée et à condition qu'il délivre une facture rectificative à son client.

En cas d'opérations impayées, il va sans dire que la rectification de facture exigée sur le plan fiscal ne saurait conduire une entreprise assujettie à la TVA à notifier à son client défaillant à chaque client défaillant un nouveau document mentionnant une somme différente de celle qui figure sur la facture initiale, laquelle doit obligatoirement distinguer le « prix net » de la marchandise ou des services et le montant de la TVA correspondante.

Dans le cas de non-paiement, total ou partiel, d'une facture, la rectification consiste obligatoirement dans l'envoi d'un duplicata de la facture initiale avec ses indications réglementaires (prix « hors taxes » et montant de la TVA correspondante) surchargées de la mention ci-après en caractères très apparents :

Facture demeurée impayée pour la somme de € (prix HT) et pour la somme de € (TVA correspondante) qui ne peut faire l'objet d'une déduction (art. 272 du CGI).

Dans un souci de simplification, les entreprises sont dispensées d'adresser ce duplicata pour chaque facture impayée, à condition qu'elles délivrent à chaque client défaillant un **état récapitulatif** des factures impayées qui mentionne pour chacune d'entre elles :

- le numéro d'ordre, le libellé, la date et la référence du folio d'enregistrement de la facture initiale ;
- le montant HT ;
- le montant de la TVA ;
- la mention « facture impayée pour la somme de ... € (HT) et pour la somme de ... € (taxe correspondante) qui ne peut faire l'objet d'une déduction (art. 272 du CGI) ».

Une copie de l'état récapitulatif doit être conservée à l'appui de la comptabilité. Un exemplaire doit être produit au service des impôts lorsque celui-ci en fait la demande (art. 272-1 du CGI).

Au reçu du duplicata ou de l'état récapitulatif, le débiteur assujetti à la TVA doit reverser la taxe initialement déduite.

Toutefois, ces formalités n'ont pas à être observées lorsqu'il est justifié que la facture initiale a été adressée à une personne non assujettie à la TVA. Il en est de même lorsque le vendeur peut justifier que son débiteur a disparu sans laisser d'adresse.

La facture ainsi surchargée ne peut être établie que par une entreprise en mesure de démontrer que sa créance est réellement irrécouvrable.

L'article 272-1 du CGI précise que la taxe ne peut être récupérée que lorsque les créances sont **devenues définitivement irrécouvrables**.

Il prévoit cependant que la récupération peut intervenir **dès la date de la décision de justice qui prononce la liquidation judiciaire** (RES N° 2005/70).

1° *Notion de créance définitivement irrécouvrable.*

L'imputation ou la restitution de la taxe ne peut être obtenue que si le fournisseur ou le prestataire est en mesure de démontrer que sa créance est définitivement irrécouvrable. Le simple défaut de recouvrement d'une créance à l'échéance ne suffit pas à lui conférer le caractère de créance irrécouvrable, quel que soit le motif du défaut de règlement.

Il est rappelé que la preuve de l'irrécouvrabilité résulte du **constat de l'échec des poursuites intentées par un créancier contre son débiteur**.

La récupération de la TVA n'est pas liée à la comptabilisation de l'opération. Cela étant, elle correspond normalement au moment où l'entreprise est autorisée à inscrire sa créance à un compte de charge définitif.

La constatation d'une « provision pour dépréciation de la créance » ne peut avoir pour effet de permettre l'imputation de la taxe.

De même le versement d'une indemnité dans le cadre d'un contrat d'assurance-crédit ne constitue pas en soi une preuve du caractère définitivement irrécouvrable de la créance.

En revanche, il est admis, à titre de règle pratique, que la récupération de la taxe puisse intervenir lorsque le créancier établit que son débiteur a disparu sans laisser d'adresse ou que le règlement a été effectué par un chèque volé.

2° Règles applicables lorsque le débiteur a fait l'objet d'un jugement de redressement judiciaire : en application des dispositions de l'article 272-1 du CGI, la taxe peut être récupérée :

- lors du jugement arrêtant le plan de redressement et décidant la poursuite de l'activité de l'entreprise défaillante. La quotité des créances demeurant impayées est, en effet, connue à la date du jugement ;

- ou dès la date du jugement qui prononce la liquidation judiciaire de l'entreprise défaillante sans qu'il soit désormais nécessaire d'attendre le certificat du syndic ou le jugement de clôture.

Cas particulier : remises de dettes consenties dans le cadre d'une procédure de conciliation, de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires (code de commerce, art. L. 631-1 et suivants).

Ces remises de dettes, qui s'analysent comme des abandons de créances ne sont pas soumises à la TVA. En outre, dans la limite du montant de la remise, les créanciers peuvent récupérer la taxe facturée à l'entreprise défaillante, et déjà acquittée, dans les conditions fixées à l'article 272-1 du CGI (RES N° 2006/37). Bien entendu, le bénéficiaire de la remise est, dans ce cas, tenu de reverser la taxe correspondante dont il avait pu précédemment opérer la déduction.

La taxe afférente à la quotité des créances impayées peut être récupérée lors de la conclusion de l'accord entre le débiteur et les créanciers fixant les remises de dettes.

c. Situation des commissionnaires en douane agréés ; affaires impayées.

En cas de défaillance d'un de leurs clients, les commissionnaires agréés, qui versent, notamment à l'administration des douanes, pour le compte de leurs clients, la TVA se rapportant aux marchandises importées, ne peuvent jamais se prévaloir des dispositions de l'article 272-1 du CGI.

En effet, ce dispositif, applicable à une entreprise redevable personnellement de la TVA à raison de ses propres opérations, ne peut concerner la taxe payée par un mandataire pour le compte de son mandant en application d'une convention privée qui n'est pas opposable à l'administration.

d. Situation des fournisseurs de tabac ; affaires impayées par les débitants.

Les entreprises qui fournissent des tabacs peuvent, lorsqu'elles sont en mesure de démontrer l'irrécouvrabilité d'une créance détenue auprès d'un débitant, récupérer par voie d'imputation ou de remboursement la TVA afférente aux livraisons restées impayées.

e. Escompte conditionnel mentionné sur une facture.

Lorsqu'une facture porte mention d'un escompte qui sera consenti en cas de paiement comptant ou sous un certain délai, l'administration admet que le vendeur soit dispensé d'adresser ultérieurement une note d'avoir à ses clients, sous réserve qu'une mention apposée sur la facture précise que, dans le cas où ceux-ci usent de la faculté de bénéficier d'un escompte qui leur est offerte, seule la taxe correspondant au prix effectivement payé par eux ouvre droit à déduction.

f. Sociétés d'affacturage (cf. BOI-TVA-DED-40-10-20-§ 180).

2443

2. Formalités à accomplir.

Pour les redevables placés sous le régime normal, la récupération de la taxe par l'entreprise dont la facture est restée impayée ou dont l'opération est annulée ou résiliée, est exercée de la façon suivante : la TVA à récupérer doit être mentionnée à la ligne 21 de la déclaration CA 3 concernée.

Lorsque l'imputation n'est pas possible, la récupération de la taxe peut faire l'objet d'un remboursement dans les conditions de droit commun.

2444

3. Calcul de la taxe à imputer ou à restituer. S'agissant d'opérations ayant donné lieu au paiement de la TVA et qui sont impayées, la taxe initialement déduite par le vendeur n'a pas à être reversée (arrêt CE du 23 juin 1978, affaire 04779). En conséquence, l'imputation ou la restitution porte sur la totalité de la taxe acquittée, à raison de ces ventes.

B. CONDITIONS DE TEMPS

(CGI, art. 271-I-2 et 3 ; BOI-TVA-DED-40-20, RES N° 2009/50)

2445

Conformément aux dispositions de l'article 271-I-2 du CGI, le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez la personne qui en est redevable (cf. n°s 2300 et suiv.). Un client, assujéti à la TVA ne peut donc opérer la déduction de la TVA ayant grevé son acquisition qu'à la condition que cette taxe soit devenue exigible chez son fournisseur.

La déduction de la taxe ayant grevé les biens et services est opérée par imputation sur la taxe due par le redevable **au titre du mois pendant lequel** le droit à déduction a pris naissance.

C. CONDITIONS TENANT À LA PROPRIÉTÉ ET À L'AFFECTATION DES BIENS

(CGI, ann. II, art. 210 ; BOI-TVA-DED-40-30)

I. RÈGLES GÉNÉRALES

2446

La circonstance qu'un redevable ne soit pas propriétaire, au sens juridique du terme, des biens qu'il utilise n'interdit pas la déduction de la TVA y afférente si les conditions de droit commun de l'exercice du droit à déduction sont effectivement remplies, et si les dépenses afférentes à ces biens sont constatées et supportées par le redevable lui-même.

La remise matérielle d'un bien faisant l'objet d'une clause de réserve de propriété est assimilée à un transfert de propriété. La taxe afférente à de telles ventes est déductible par l'acquéreur dans les conditions de droit commun.

II. RÉGIMES DÉROGATOIRES A LA CONDITION DE PROPRIÉTÉ

(CGI, ann. II, art. 210)

1. Fondement.

2447

Aux termes de l'article 210-I-1 de l'annexe II au CGI, la TVA qui a grevé certains biens constituant des immobilisations et utilisés pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction peut être déduite, dans les conditions et suivant les modalités prévues par les 2^o et 3^o de l'article 210-I précité, par l'entreprise utilisatrice qui n'en est pas elle-même propriétaire.

Il est admis que cette procédure de transfert du droit à déduction s'applique également, dans les mêmes conditions, aux redevances de crédit-bail ou aux loyers relatifs à la prise en location de biens mobiliers ou immobiliers, qui sont supportés par une collectivité qui les met à la disposition de son délégataire dans le cadre d'un contrat de concession ou d'affermage, à l'exclusion de toutes autres dépenses de fonctionnement.

2. Dépenses et biens ouvrant droit à déduction.

2448

a. Les dépenses exposées pour les investissements publics que l'État, les collectivités territoriales ainsi que leur groupements ou leurs établissements publics confient à l'entreprise utilisatrice afin qu'elle assure à ses frais et risques, la gestion du service public qu'ils lui ont déléguées, y compris les biens d'investissement qui sont loués par le délégant.

2449

b. Les immeubles édifiés par des sociétés de construction dont les parts ou actions donnent vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble (CGI, ann. II, art. 210-I-2^o).

L'associé peut opérer la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé l'immeuble (ou la partie d'immeuble) qui lui est attribué et qu'il utilise pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction. Le droit à déduction n'est pas remis en cause lorsque l'associé devient propriétaire du bien dont il avait la jouissance et continue d'affecter cet immeuble à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

Il est admis que ces dispositions, qui concernent les immeubles édifiés par les sociétés de construction, s'appliquent également aux immeubles acquis par ces mêmes sociétés.

3. Modalités de la déduction.

2450

La taxe déductible est celle due ou supportée à raison de l'acquisition ou de la construction du bien, ou de la réalisation des travaux. La mise à disposition ou l'entrée en jouissance du bien, le retrait ou l'interruption dans la jouissance du bien sont assimilés à des transferts de propriété. Les personnes énumérées aux n^{os} 2448 et 2449 doivent délivrer à l'utilisateur une attestation du montant de la taxe qui a grevé le bien. Une copie est adressée au service des impôts (CGI, ann. II, art. 210-I-3^o).

2451

2460

chapitre 3

modalités d'exercice du droit à déduction

(BOI-TVA-DED)

2461 Le droit à déduction de la TVA qui a grevé le prix d'achat ou de revient des éléments y ouvrant droit est normalement exercé par voie d'imputation sur la taxe due au titre des opérations ouvrant droit à déduction.

Toutefois ce droit peut être exercé par voie de remboursement pour la fraction de taxe déductible dont l'imputation n'est pas possible.

Les modalités d'imputation et de remboursement de la taxe déductible et le délai d'exercice du droit à déduction ouvert par les opérations intra-communautaires relèvent du droit commun.

A. IMPUTATION

(CGI, art. 271-I ; ann. II, art. 208 ; BOI-TVA-DED-50-10)

2462 La déduction de la taxe ayant grevé les divers éléments du prix des opérations ouvrant droit à déduction est opérée **en priorité par imputation** sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance.

L'imputation s'effectue exclusivement sur la TVA dont l'entreprise est elle-même redevable, soit au titre de ses opérations ouvrant droit à déduction, soit à raison de la régularisation de déductions opérées antérieurement.

B. REMBOURSEMENT DU CRÉDIT NON IMPUTABLE

(CGI, art. 271-IV ; ann. II, art. 242 0 A à 242 0 U ; BOI-TVA-DED-50-20)

L'ensemble des dispositions exposé ci-dessous est applicable en l'état aux redevables des taxes spéciales liquidées dans les mêmes conditions que la TVA.

I. RÉGIME GÉNÉRAL

(BOI-TVA-DED-50-20-10)

2463 L'article 208-II de l'annexe II au CGI pose en principe que tous les assujettis¹ peuvent, quel que soit leur régime d'imposition, obtenir sur leur demande, le remboursement du crédit de TVA non imputable dont ils disposent.

Les entreprises nouvellement constituées sont réputées commencer leur activité au regard de la TVA dès lors qu'elles manifestent, par une déclaration d'existence et par l'acquisition de biens et services nécessaires aux besoins de l'exploitation, l'intention d'effectuer des opérations situées dans le champ d'application de cet impôt, même si aucune vente ou prestation n'a encore été effectuée à la date de dépôt de la déclaration en question.

À partir de leur inscription au fichier des redevables professionnels, les entreprises qui ont pour objet de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction peuvent, dans les conditions de droit commun, imputer ou obtenir le remboursement de la TVA qui leur est facturée au titre des frais préparatoires au lancement de l'activité économique projetée puis, bien entendu, au titre des dépenses exposées pour les besoins de l'exploitation courante.

D'après la jurisprudence communautaire, si l'administration fiscale a admis la qualité d'assujetti à la TVA d'une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, elle ne peut pas, sauf en cas de situations frauduleuses ou abusives, lui retirer cette qualité de manière rétroactive lorsque la société concernée renonce finalement à réaliser de telles opérations. De même, le droit à déduction de la taxe afférente à des biens et services destinés à être utilisés dans le cadre d'opérations ouvrant droit à déduction n'est pas, dans son principe, remis en cause lorsque, en raison de circonstances étrangères à sa volonté, l'assujetti ne fait, en définitive, pas usage de ces biens et

1. Les entreprises réalisant des opérations portant sur les hydrocarbures en France sous un régime suspensif peuvent soit procéder par voie du transfert du droit à déduction au moyen d'attestations de transfert de droit à déduction mises en œuvre auprès de la DGDDI soit demander le remboursement de crédit de TVA auprès des services de la DGFIP. Ces deux procédures étant naturellement exclusives l'une de l'autre (Réponse ministérielle n° 106189 de M^{me} Martine Lignères-Cassou publié au JOAN le 5 décembre 2006).

services pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction. Il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir qu'il répond aux conditions pour en bénéficier et, notamment, de prouver qu'il remplit les critères pour être considéré comme un assujetti. L'administration est en droit d'exiger que l'intention déclarée de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables soit confirmée par des éléments objectifs fournis par le contribuable.

Lors de la perte de la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction, l'entreprise est tenue de procéder aux régularisations de la TVA antérieurement déduite (cf. n° 2073). L'instruction des demandes de remboursement de crédits de TVA est une des occasions qui doit permettre de recueillir des informations de nature à confirmer le sérieux de l'intention, déclarée par l'entreprise, de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction et de s'assurer que l'entreprise n'a pas perdu sa qualité d'assujettie. Lorsqu'il s'agit d'une entreprise qui a exercé l'option pour le paiement de la taxe, le droit à déduction peut être exercé à compter de la date d'effet de l'option.

2464 1. Périodicité de la demande de remboursement de crédit de TVA

En principe annuel (cf. CGI, ann. II, art. 242-0 F), le remboursement peut être demandé mensuellement ou trimestriellement.

a) Remboursement mensuel

L'article 242-0 C de l'annexe II au CGI prévoit qu'à compter du **1^{er} janvier 2009**, les entreprises déposant des déclarations mensuelles de chiffre d'affaires peuvent bénéficier de la procédure mensuelle de remboursement de crédit de TVA.

Il s'agit des entreprises soumises :

- au régime réel normal d'imposition, de plein droit ou sur option (CGI, ann. II, art. 267 quinquies) donnant lieu au dépôt mensuel de déclarations de TVA ;
- au régime du « mini-réel »¹ avec dépôt mensuel des déclarations qui ont formulé l'option visée à l'article 204 *ter* A de l'annexe II au CGI ;
- au régime simplifié des exploitants agricoles avec option pour le dépôt mensuel de leurs déclarations de TVA.

Il est précisé que seules les entreprises déposant des déclarations mensuelles peuvent prétendre à la procédure mensuelle de remboursement de crédit de TVA. Dès lors, pour en bénéficier, les entreprises déposant des déclarations annuelles ou trimestrielles doivent opter pour un régime d'imposition leur permettant de déposer des déclarations mensuelles de TVA.

b) Remboursement trimestriel

Les entreprises relevant du régime réel normal d'imposition qui acquittent un montant annuel de taxe exigible inférieur à **4 000 €** (CGI, art. 287-2, alinéa 3) peuvent bénéficier d'un remboursement trimestriel du crédit figurant sur la déclaration de TVA déposée au titre du trimestre civil concerné, quand elles déposent des déclarations trimestrielles.

Il en va de même pour les exploitants agricoles qui ont opté pour acquitter la TVA au vu d'une déclaration trimestrielle (CGI, article 1693 *bis* I, 4^e alinéa).

2465 2. Montant et modalités de la demande de remboursement

2465-1 a. Remboursement annuel.

Les demandes de remboursement doivent porter sur un montant au moins égal à **150 €**, lorsque le crédit de TVA se rapporte à la déclaration déposée en janvier au titre de l'année civile précédente, du mois de décembre ou du quatrième trimestre de l'année précédente. Ces demandes doivent être déposées dans le courant du mois de janvier au service des impôts dont relève l'entreprise, au moyen de l'imprimé n° 3519 (régime général), n° 3517 S CA 12 ou n° 3517 S CA 12 E (régime simplifié) auquel est jointe une copie des déclarations n° 3310 CA 3 déposées au titre des trois derniers mois de l'année. Les entreprises ne sont plus tenues de produire systématiquement, en annexe à leur demande de remboursement, le relevé des factures d'achats sauf s'il s'agit de la première demande en restitution présentée par une entreprise nouvelle ou si le service le demande.

2466 b. Remboursements mensuels ou trimestriels.

La demande doit porter sur un montant au moins égal à **760 €**.

Lorsqu'un crédit de TVA est dégagé sur la déclaration mensuelle ou trimestrielle 3310 CA 3 et que l'entreprise décide d'en demander le remboursement plutôt que d'en opérer le report sur sa

1. Entreprises soumises au régime réel normal d'imposition en matière de TVA et au régime simplifié d'imposition pour les déclarations de résultat.

prochaine déclaration, elle exprime son choix en mentionnant le montant du crédit sur la ligne de la déclaration intitulée « remboursement demandé sur formulaire joint ».

La demande de remboursement doit être formulée sur un imprimé n° 3519 accompagné d'une copie de la déclaration n° 3310 CA 3 déposée au titre du mois ou du trimestre considéré. Le montant du remboursement demandé qui figure sur cet imprimé reprend celui mentionné sur la ligne intitulée « remboursement demandé sur formulaire ci-joint » de la déclaration de chiffre d'affaires.

L'imprimé n° 3519 est en principe remis à l'administration en même temps que cette déclaration. Toutefois, cette remise peut intervenir postérieurement, mais en tout état de cause au plus tard le 31 décembre de la seconde année qui suit (LPF, art. L 190, 2° alinéa et R° 196-1).

- **Cas particulier des entreprises saisonnières** : Sous réserve du respect de certaines formalités, ces entreprises ont la possibilité de solliciter le remboursement du crédit de TVA non encore imputé au titre du premier mois qui suit celui de l'interruption de l'activité.

La demande de remboursement relative au crédit de TVA dégagé à la fin du mois suivant la clôture de la saison [crédit non encore imputé et (ou) TVA déductible au titre de ce mois] peut ainsi être déposée sans attendre la fin d'un trimestre civil, que l'entreprise soit en situation créditrice ou non les mois précédents. Le montant à rembourser doit être, en tout état de cause, supérieur à **760 €**.

2467 **3. Conséquences du remboursement** (CGI, ann. II, art. 242-0 E). Le crédit dont le remboursement a été demandé ne peut plus donner lieu à imputation.

En conséquence, dès le dépôt de sa demande, l'entreprise doit réduire son crédit du montant du remboursement demandé.

2468 Lorsque le remboursement a été effectué, le crédit remboursé est définitivement annulé. Dans le cas où le montant remboursé est égal à celui qui figurait sur la demande, l'entreprise ne procède à aucune modification de la réduction opérée au moment du dépôt de celle-ci ; dans le cas contraire, elle la rectifie. En ce qui concerne les entreprises imposables sur option, cf. n° 2478.

II. RÉGIMES PARTICULIERS D'IMPOSITION ET MODALITÉS SPÉCIFIQUES DE REMBOURSEMENT

(BOI-TVA-DED-50-20-20)

L'existence de régimes particuliers d'imposition (régime simplifié d'imposition et régime simplifié de l'agriculture) a nécessité l'adaptation des règles générales de remboursement des crédits.

En outre, des modalités spécifiques d'application sont prévues pour certaines activités.

1. Régimes particuliers d'imposition.

2469 **a. Régime simplifié d'imposition.**

1° Exercices clos le 31 décembre. Lors du dépôt de la déclaration annuelle 3517 S CA 12, les entreprises déterminent, pour l'année écoulée, la TVA nette due ou le crédit de TVA non imputable. Ce crédit peut leur être remboursé dès lors que la demande porte sur un montant au moins égal à **150 €**.

Les entreprises placées sous le régime d'acomptes prévu à l'article 287-3 du CGI peuvent demander un remboursement trimestriel du crédit constitué par la taxe déductible ayant grevé l'acquisition de biens constituant des immobilisations lorsque son montant est au moins égal à **760 €** (art. 242 0 C-III de l'annexe II au CGI).

Lors du dépôt de la déclaration annuelle, les entreprises déterminent exactement, pour l'année civile écoulée, soit le montant de la TVA nette due, soit le crédit de TVA déductible non imputée.

Les éventuels excédents de versement d'acomptes, pour leur part, sont remboursables **quel que soit leur montant**.

Compte tenu des versements effectués et des remboursements obtenus, elles procèdent à la régularisation de leur situation : si un excédent de crédit est constaté, elles peuvent en demander le remboursement, dès lors qu'il est au moins égal à **150 €**.

2470 **2° Exercices clos en cours d'année.** Régularisation annuelle de TVA dans les trois mois de la clôture de l'exercice comptable (CGI, ann. II, art. 242 septies A et suiv.).

En vertu des dispositions de l'article 242 septies A de l'annexe II au CGI, les entreprises soumises au régime simplifié **qui clôturent leur exercice au terme d'un mois autre que celui**

de décembre, doivent déposer, dans les trois mois qui suivent sa clôture, une déclaration conforme au modèle prescrit par l'administration et faisant ressortir les taxes sur le chiffre d'affaires dues au titre de cet exercice (cf. n° 2635).

En cas de régularisation de la TVA dans les trois mois de la clôture de l'exercice, le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée déductible dont l'imputation n'a pu être opérée porte sur le crédit constaté au terme de chaque exercice, s'il est d'un montant au moins égal à **150 €**.

2471 Les assujettis placés sous le régime d'acomptes prévu à l'article 287-3 du CGI peuvent demander un remboursement trimestriel du crédit constitué par la taxe déductible ayant grevé l'acquisition de biens constituant des immobilisations lorsque son montant est au moins égal à **760 €** [CGI, ann. II, art. 242-0 C-III].

Ces remboursements ne peuvent être obtenus que sur présentation, avec un imprimé n° 3519 déposé auprès du service des impôts au cours du mois suivant le trimestre considéré, de la ou des factures ou des documents en tenant lieu qui mentionnent notamment la taxe déductible sur les immobilisations à l'origine du crédit. Les remboursements trimestriels ont un caractère provisionnel : ils donnent lieu à régularisation lors du dépôt de la déclaration annuelle.

2472 • **Les entreprises qui ont renoncé aux modalités simplifiées de liquidation de la taxe** déposent une demande de remboursement n° 3519 accompagnée d'une déclaration n° 3310-CA 3 « pour ordre », des opérations du mois de décembre faisant apparaître le crédit de taxe d'un montant au moins égal à **150 €** et des factures correspondantes (cf. ci-dessus, 2^e alinéa) (art. 242-0 C-I-2-2^e alinéa de l'annexe II au CGI).

Aux termes des dispositions de l'article 242-0 E de l'annexe II au CGI, le crédit de taxe déductible dont le remboursement a été demandé ne peut donner lieu à imputation ; il est annulé lors du remboursement.

2473 *b. Régime simplifié de l'agriculture.* Pour les assujettis placés sous le régime simplifié d'imposition des exploitants agricoles, autres que ceux qui ont opté pour le régime des déclarations trimestrielles ou mensuelles, le crédit de taxe déductible résulte des énonciations de leur **déclaration annuelle**.

Les demandes de remboursement annuelles sont faites au moyen de l'imprimé de déclaration annuelle n° 3517 AGR CA 12 A. Ces redevables n'ont droit à aucun remboursement trimestriel (cf. n° 2762).

2. Modalités spécifiques de remboursement (BOI-TVA-DED-50-20-20).

2474 *a. Entreprises réalisant des opérations relevant du commerce extérieur exonérées ou situées en dehors du champ d'application territorial de la taxe ou bénéficiant d'un régime suspensif de taxe*

Ces entreprises¹ sont, en principe, soumises de plein droit au régime général du remboursement (cf. nos 2463 et suiv.). Cependant, elles peuvent bénéficier d'une procédure spéciale de remboursement (CGI, ann. II, art. 242-0 F) qui se caractérise :

- pour les redevables qui souscrivent des déclarations mensuelles par une périodicité également mensuelle de remboursement ;
- par un plafond de remboursement fixé à hauteur du montant de taxe qui serait dû à raison de la réalisation des opérations exonérées ou situées hors du champ d'application territorial de la taxe et ouvrant droit à déduction en vertu des points V et VI de l'article 271 du CGI ;
- par la non-exigence d'un minimum de remboursement.

Depuis le 1^{er} janvier 1993, cette procédure spéciale de remboursement s'applique également aux entreprises pour leurs opérations de livraisons intracommunautaires exonérées. Le montant de ces livraisons doit donc être retenu pour le calcul du plafond de remboursement susvisé.

Il est précisé que la procédure de remboursement de crédit spéciale exportateurs prévue à l'article 242-0 F de l'annexe II au CGI est applicable :

- au commissionnaire en marchandises agissant en son nom propre qui s'entretient dans des exportations ainsi que dans des livraisons intracommunautaires visées à l'article 262 *ter*- I du CGI (cf. toutefois le régime des biens d'occasion, PF nos 2815 et suiv.) ainsi qu'au fournisseur d'un tel intermédiaire ;

1. Compte tenu de la réforme du régime simplifié d'imposition, la procédure spéciale de restitution en faveur des entreprises exportatrices n'est ouverte qu'aux entreprises relevant du régime réel normal ou du régime du mini-réel.

- à l'assujetti (à savoir le fournisseur) qui réalise une livraison intracommunautaire par l'entremise d'un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui ;
- au commissionnaire en marchandises agissant en son nom propre pour le compte d'autrui (à l'achat ou à la vente) qui s'entremet entre une personne qui réalise, en exonération de TVA, une exportation ou une livraison intracommunautaire de biens et le fournisseur des biens.

1° *Choix de la procédure spéciale de remboursement* : Le choix de la procédure spéciale de remboursement s'exprime par le seul fait de l'envoi de la demande de remboursement qui vaut option. Les entreprises exportatrices peuvent bénéficier de la procédure spéciale les deux premiers mois d'un trimestre civil (ou seulement le premier ou le deuxième) et de la procédure générale le troisième mois lorsqu'elles remplissent les conditions habituelles pour utiliser la procédure générale en fin de trimestre.

2° *Période prise en compte pour le plafond de remboursement*¹ : Le montant des opérations sur lequel s'opère le calcul de taxe est en principe celui réalisé au cours du mois au titre duquel le remboursement est demandé. Toutefois, pour les entreprises qui exportent des marchandises dans le mois même où elles les ont achetées, il est admis que les entreprises majorent le montant des opérations réalisées au cours du mois considéré, de celui des opérations réalisées au cours des mois précédents et qui n'ont pu servir de base à un remboursement.

3° *Modalités* :

- *Entreprises placées sous le régime réel normal d'imposition.*

Pour les entreprises exportatrices placées sous ce régime, le choix de la procédure de remboursement résulte de l'utilisation du cadre approprié de la demande de remboursement n° 3519.

Le cadre III de cet imprimé est utilisé par les entreprises qui choisissent la procédure générale ; dans cette hypothèse, la demande porte nécessairement sur un trimestre civil ou une année civile (cf. nos 2464 et 2465).

Le cadre IV est réservé aux entreprises exportatrices qui optent pour la procédure spéciale ; la demande peut alors être déposée mensuellement.

- *Entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition.*

Compte tenu de la suppression des déclarations n° CA 4, la procédure spéciale de restitution de TVA en faveur des entreprises exportatrices n'est désormais ouverte qu'aux entreprises relevant du régime réel normal ou du régime mini-réel.

Les redevables exportateurs demeurant placés sous le régime des acomptes pourront toutefois obtenir un remboursement trimestriel de TVA dans les conditions décrites aux nos 2469 et suiv. ci-avant.

2475

b. Entreprises non établies en France mais dans un autre état membre de l'Union européenne (BOI-TVA-DED-50-20-30-10 ; annexe IV, art. 41 *decies* et 41 *undecies*).

En application des articles 242-0 M à 242-0 Z *decies* de l'annexe II au CGI, les assujettis établis dans un autre Etat membre de l'Union européenne qui ne réalisent pas en France d'opérations imposables, peuvent obtenir, dans certaines limites, le remboursement de la taxe ayant grevé leurs acquisitions faites en France, à des fins professionnelles.

Toutefois, en raison de leur nature, certaines opérations mentionnées au 2° de l'article 242-0 O de l'annexe II au CGI, réalisées par des assujettis non établis en France, ouvrent droit au remboursement prévu à l'article 242-0 N de l'annexe II au CGI bien qu'elles soient situées en France. Il s'agit des opérations suivantes :

- Prestations de services de transports et opérations accessoires exonérées en application des articles 262-I et 262-II-7° à 11° *bis*, 14°, 262 *bis*, 263 et 291-III-2° du CGI (cf. n° 2205).
- Livraisons mentionnées à l'article 258 D-I-2° du CGI, pour lesquelles la taxe est due par le destinataire en application de l'article 283-2-*ter* du même code.
- Livraisons et prestations mentionnées à l'article 277 A-I-1°, 2°, 5°, 6° et 7° du CGI.
- Livraisons et prestations pour lesquelles la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur dans les conditions mentionnées au second alinéa du 1 de l'article 283 du CGI.
- Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid mentionnées à l'article 258-III modifié du CGI, pour lesquelles la taxe est acquittée par l'acquéreur qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France lorsque son fournisseur est établi hors de France ;
- Les prestations de l'article 259-1° du CGI pour lesquelles la taxe est due par le preneur ;

1. Les dispositions relatives au plafond de remboursement sont transposables aux opérations de livraisons intracommunautaires et assimilées qui ouvrent droit à déduction.

- Les livraisons et les prestations de façon portant sur les déchets neufs d'industrie et des matières de récupérations pour lesquelles la taxe est acquittée en application de l'article 283-2 *sexies* du CGI par le destinataire ou le preneur qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France.

2476

La taxe à rembourser est en principe déterminée selon les règles du droit à déduction applicables en France.

La demande de remboursement de TVA supportée en France par un assujetti communautaire est adressée à la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux (Service de remboursement de TVA, 10, rue du Centre, TSA 60015, 93465 Noisy-Le-Grand cedex) via le portail électronique mis en place dans l'Etat membre dans lequel il est établi. La directive 2008/9/CE fait en effet obligation aux Etats membres de mettre en place un tel dispositif.

Cette demande doit être introduite au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période de remboursement.

La demande de remboursement porte en principe sur une période qui ne doit être ni supérieure à une année civile, ni inférieure à trois mois civils. Toutefois, la période de remboursement peut être inférieure à trois mois lorsqu'elle constitue le solde d'une année civile.

Lorsque la demande de remboursement porte sur une période inférieure à une année civile mais au moins égale à trois mois, le montant de la TVA à rembourser ne doit pas être inférieur à **400 euros**. Lorsque la demande de remboursement correspond à une année civile ou au solde d'une année civile, le montant de la TVA à rembourser doit être au minimum de **50 euros**.

La demande de remboursement doit comporter les informations concernant à la fois le requérant, le cas échéant, le mandataire chargé de présenter la demande, les données bancaires, et les dépenses ayant supporté la TVA dont le remboursement est demandé.

L'assujetti doit joindre à sa demande de remboursement, par voie électronique, une copie dématérialisée des originaux de factures ou documents d'importation lorsque la base d'imposition figurant sur ces documents est égale ou supérieure à un montant de 1000 euros ou à 250 euros pour les factures portant sur des dépenses de carburant (CGI, annexe II, art. 242-0-R).

Dans le cas où la demande de remboursement est déposée par un mandataire, celui-ci doit transmettre par voie postale au service de remboursement de la TVA un mandat dans les conditions définies au BOI-TVA-DED-50-20-30-20. Si le requérant continue de recourir à un mandataire antérieurement désigné auprès du service de remboursement de la TVA, le mandat reste valable et ne doit pas être renouvelé dans le cadre de la procédure dématérialisée applicable à compter du 1^{er} janvier 2010.

2477

c. Remboursement de la TVA supportée en France par un assujetti qui est établi hors de l'Union Européenne (BOI-TVA-DED-50-20-30-40).

Les assujettis établis hors de l'Union européenne peuvent obtenir le remboursement de la TVA supportée en France qui leur a été régulièrement facturée si, au cours de la période sur laquelle porte la demande de remboursement, ils n'ont pas eu en France le siège de leur activité économique ou un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées ou, à défaut, leur domicile ou leur résidence habituelle et qui sous réserve de certaines exceptions, n'ont pas réalisé de livraisons de biens ou de prestations de services réputées avoir eu lieu en France. Ces dispositions sont codifiées aux articles 242-0 Z *quater* à 242-0 Z *decies* de l'annexe II au CGI.

Le remboursement aux assujettis établis hors de l'Union européenne obéit à une procédure spécifique caractérisée notamment par l'obligation pour les assujettis établis hors de l'Union européenne de désigner un représentant assujetti établi en France qui s'engage à remplir en leur lieu et place les formalités administratives. Le représentant choisi doit obtenir l'agrément du service de remboursement de la TVA.

La demande peut être déposée dès le mois qui suit un trimestre civil ou, le cas échéant, chaque année civile. En tout état de cause, elle doit être déposée, au plus tard dans les six mois qui suivent l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la taxe à restituer est devenue exigible, soit jusqu'au 30 juin N+ 1. Une demande peut être déposée au titre d'un trimestre si le montant de la taxe à rembourser est au moins de 200 euros.

La demande de remboursement doit être déposée en un seul exemplaire auprès de la Direction Générale des Finances Publiques, Service de remboursement de TVA, 10 rue du Centre TSA 60015, Noisy-le-Grand Cedex, accompagnée des originaux des factures ou des documents d'importation établissant les montants de TVA française supportée par l'assujetti hors Union.

2479 *d. Remboursement aux assujettis établis en France de la TVA supportée dans un autre État membre de l'Union européenne* (CGI, art. 289 D ; ann. III, art. 96 O ; BOI-TVA-DED-50-20-30-30).

Depuis le **1^{er} janvier 2010**, les assujettis établis en France peuvent demander le remboursement de la TVA supportée dans un autre Etat membre dans les conditions prévues par la directive 2008/9/CE du 12 février 2008 en adressant leurs demandes de remboursement souscrites par voie électronique au moyen du portail mis à leur disposition et selon les modalités et dans les conditions fixées par voie réglementaire. Ce service de « démarches en ligne » est accessible à partir de l'Espace abonné de la rubrique Professionnels du portail fiscal www.impots.gouv.fr.

La demande de remboursement doit être introduite avant le 30 septembre suivant l'année civile au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.

En application de la directive 2010/66/UE, les assujettis établis en France ayant supporté des dépenses grevées de TVA dans un autre État membre de l'Union européenne peuvent cependant introduire une demande de remboursement concernant une période de l'année 2009 au plus tard le 31 mars 2011.

2480 *e. Entreprises perdant leur qualité d'assujetti ou cessant leur activité.* Lorsqu'un assujetti perd cette qualité ou cesse son activité, il peut obtenir le remboursement total du crédit dont il dispose.

Une entreprise mise en liquidation judiciaire peut obtenir le remboursement de la taxe afférente à des dépenses qui ont été engagées pendant la période d'assujettissement, même si leur règlement est intervenu après la date de la cessation d'activité, telle que cette notion est définie en matière de TVA. Pour ce qui concerne une entreprise déclarée en liquidation judiciaire, la TVA afférente aux honoraires réclamés par le liquidateur dans le cadre de la mission qui lui a été confiée par le tribunal est déductible à la stricte condition que les prestations dont il s'agit soient effectivement réalisées avant la date de cessation d'activité de l'entreprise.

Il résulte de la jurisprudence tant interne que communautaire que, sauf fraude ou abus, est déductible la taxe ayant grevé des dépenses supportées après la cessation d'activité lorsqu'elles sont en lien direct et immédiat avec l'activité antérieurement exercée par l'assujetti (CE, arrêt n° 253488 du 30 avril 2004, « Min. C. /Sté Leluan » ; TA d'Amiens, jugement n° 02-666 du 15 décembre 2005 ; CJCE 3 mars 2005, aff. 30/03, « I/S Fini H »).

2481 *f. Entreprises assujetties par option.* Lorsque ces entreprises ont obtenu le remboursement d'un crédit de taxe déductible, l'option est reconduite de plein droit pour une nouvelle période.

2482 *g. Établissements publics.* Lorsqu'elles sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, les personnes morales de droit public peuvent obtenir la restitution de la taxe dont elles n'ont pu effectuer l'imputation dans les mêmes conditions et limites que les autres assujettis.

2483 *h. Remboursement des crédits de TVA non imputables aux assujettis occasionnels* (BOI-TVA-DED-50-20-20).

Les redevables occasionnels peuvent demander le remboursement de leur crédit de TVA non imputable dans les conditions de droit commun. Toutefois, ils ne peuvent exercer leur droit à déduction qu'au moment de la livraison (CGI, art. 271-I-2).

En pratique, ces redevables ne pourront mentionner leurs droits à déduction que sur la déclaration sur laquelle est porté le montant de leurs opérations imposables.

Cette disposition, qui vise le seul cas de livraisons de biens, s'applique en particulier aux opérations immobilières entrant dans le champ d'application de l'article 257-7° du CGI.

Ainsi, l'assujetti occasionnel ne pourra déduire la TVA ayant grevé le coût de revient de l'immeuble qu'au moment de la livraison imposable qu'il réalise.

En revanche, la déduction de la TVA afférente aux dépenses engagées pour la réalisation de prestations de services occasionnelles taxables continue de pouvoir être exercée, dans les conditions habituelles, au moment où la taxe déductible devient exigible chez le fournisseur. Toutefois, le service des impôts pourra exiger la présentation d'une caution pour les redevables occasionnels qui déposeraient une demande de remboursement avant la réalisation de leurs opérations occasionnelles imposables.

2484 *i. Transfert d'un crédit de TVA en cas de « fusion-absorption », ou de dissolution sans liquidation de sociétés*

Sur le plan des principes, le crédit de TVA est attaché à une société et ne peut donc pas être transféré à un autre redevable.

Ainsi, lorsqu'une entreprise disparaît, cesse de réaliser des opérations imposables à la TVA, ou cède son activité, il lui appartient de demander, le cas échéant, le remboursement de son crédit de TVA (cf. n° 2485).

Il est toutefois prévu une exception s'agissant des cas de « fusion – absorption » de sociétés. Dans cette hypothèse, la société absorbée peut transférer à la société absorbante le crédit de TVA dont elle dispose, à la date où elle cesse juridiquement d'exister, dans la mesure où cette dernière peut être considérée comme pleinement subrogée aux droits et obligations de la société absorbée.

La portée de cette tolérance administrative est désormais étendue aux opérations de dissolution sans liquidation au sens de l'article 1844-5 du code civil.

III. FORMALITÉS À ACCOMPLIR

2485 1. Demandes de remboursement. Les entreprises qui désirent bénéficier d'un remboursement de crédit de taxe non imputable doivent en faire la demande dans les délais réglementaires (cf. n°s 2464 à 2466, 2469 et suiv., 2475 et suiv.).

Les demandes sont adressées en simple exemplaire au service des impôts dont dépend l'entreprise en matière de TCA, en même temps que la déclaration de chiffre d'affaires (cf. toutefois n°s 2475 à 2476).

2. Cautionnement (CGI, ann. II, art. 242-0 J et 242-0 Z octies). Toute personne qui demande le remboursement de crédits de taxe non imputable peut être tenue de présenter une caution qui s'engage, solidairement avec elle, à reverser les sommes indûment restituées.

Ce cautionnement est exigé lorsqu'il apparaît que la restitution demandée est de nature à mettre en péril les intérêts du Trésor, en raison, d'une part, de son importance relative et, d'autre part, de la situation financière et fiscale de l'entreprise en cause. Il peut être exigé des entreprises nouvelles.

2486

2554

chapitre 4

régime suspensif

(BOI-TVA-CHAMP)

Le régime suspensif est un système dans lequel un assujéti à la TVA est autorisé à recevoir, non grevés de cette taxe, certains des produits et des services nécessaires à son exploitation ou qui a pour objet de reporter à un stade ultérieur le paiement de la taxe normalement due.

A. PRINCIPES GÉNÉRAUX

(BOI-TVA-CHAMP-40)

2555 Le régime de la suspension de taxe a pour objet de **reporter** à un stade ultérieur l'**exigibilité** de l'impôt normalement dû.

Le bénéfice du régime suspensif est généralement assorti de **conditions** qui peuvent être **formelles** (attestation) ou **de fait** (qualité du client ou utilisation du produit) ; Lorsque ces conditions ne sont pas satisfaites ou cessent de l'être, la taxe est ou devient exigible.

De plus, selon les termes de l'article 284-I du CGI, toute personne qui a été autorisée à recevoir des biens ou services **en suspension de taxe en vertu de l'article 277 A** du CGI (cf. n°s 2217 et suiv.) est tenue au paiement de l'impôt ou du complément d'impôt lorsque les conditions auxquelles est subordonné l'octroi de cette suspension ne sont pas remplies.

L'administration peut éventuellement exiger la garantie d'une **caution**.

Les opérations faites en suspension de taxe produisent au regard des règles générales de l'application de l'impôt les mêmes effets que les opérations imposables.

B. CAS D'APPLICATION

2556 Les régimes suspensifs concernent :

- les livraisons aux exportateurs ;

- depuis le 1^{er} janvier 1996, les opérations désignées à l'article 277 A du CGI (cf. n^{os} 2217 et suiv.) ;
- les opérations portant sur les produits pétroliers antérieurement à leur mise à la consommation, à l'exception des opérations de transport autres que les transports par pipe-line (cf. n^o 2559) ;
- les importations et les reventes en l'état portant sur certaines matières premières destinées à l'industrie textile ;
- jusqu'au 31 décembre 2011, les acquisitions d'installations, dispositifs, matériels et produits nécessaires à l'exploration du plateau continental ou à l'exploitation de ses ressources naturelles.

La TVA doit être acquittée par les personnes qui réalisent des opérations imposables, sous réserve des cas où le versement de la taxe peut être suspendu (CGI, art. 274 ; Annexe II, art. 242 A). Ce texte laisse donc la possibilité de créer par la voie réglementaire un régime suspensif pour certains produits. Cette possibilité a été utilisée à l'égard des opérations relatives au plateau continental. Toutefois, l'article 23 de la loi de finances pour 2012 supprime, à compter du **1^{er} janvier 2012**, le régime suspensif dont pouvaient bénéficier, en application des articles 274 du CGI et 242 A de l'annexe II à ce code, les entreprises qui se livrent à l'exploration du plateau continental et à l'exploitation de ses ressources naturelles.

I. LIVRAISONS AUX EXPORTATEURS

(CGI, art. 275 et 276)

2557

Les assujettis sont autorisés à recevoir en franchise de la taxe sur la valeur ajoutée les **marchandises qu'ils destinent** :

- à une livraison à l'exportation ;
- à une livraison intracommunautaire exonérée en vertu de l'article 262 *ter*- I du CGI ;
- à une livraison dont le lieu est situé sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne en application des dispositions de l'article 258 A du CGI ainsi que les services portant sur ces biens, dans la limite du montant des livraisons de cette nature qui ont été réalisées au cours de l'année précédente et qui portent sur des biens passibles de cette taxe.

II. OPÉRATIONS DÉSIGNÉES À L'ARTICLE 277 A DU CGI

2558

Le régime de TVA applicable aux opérations réalisées en suspension du paiement de la TVA sous un régime douanier communautaire ou sous un régime d'entrepôt fiscal est commenté ci-avant n^{os} 2217 et suiv.

III. AUTRES CAS D'APPLICATION

1. Produits pétroliers (CGI, art. 298-1-2^o).

2559

Les affaires portant sur ces produits, réalisées antérieurement à leur mise à la consommation, sont effectuées en suspension de la taxe, à l'exception des opérations de transport autres que les transports par pipe-line (cf. n^{os} 2840 et suiv.).

2. Matières premières textiles (décisions ministérielles du 28 décembre 1967 et du 12 juillet 1974 ; BOI-TVA-CHAMP-40-30).

2560

2599

titre 6

obligations des assujettis

(BOI-TVA-DECLA)

2600

La plupart des obligations et formalités exposées au présent titre concernent l'ensemble des redevables de la TVA quel que soit leur régime d'imposition.

Les redevables doivent satisfaire à certaines formalités administratives et déclaratives et s'acquitter de l'impôt correspondant (cf. chap. 1). Ils doivent également remplir des obligations d'ordre comptable et relatives à l'établissement des factures (cf. chap. 2).

Le délai de conservation de la comptabilité fait l'objet de commentaires au livre VII (cf. RC n^{os} 7080 et suiv.).

Les règles spécifiques relatives aux contribuables placés sous le régime de la TVA agricole sont exposées au titre 8 (cf. n^{os} 2763 et 2767).

chapitre premier

obligations et formalités déclaratives

(BOI-TVA-DECLA)

A. OBLIGATIONS ET FORMALITÉS À CARACTÈRE ADMINISTRATIF

(BOI-TVA-DECLA-20-10)

I. DÉCLARATIONS À ACCOMPLIR AUPRÈS DU CENTRE DE FORMALITÉ DES ENTREPRISES (CFE)

2601

1. Déclaration de création, de modification et de cessation d'activité (CGI art. 286 ; ann. II, art. 371 Al à 371 AS ; ann. IV, art. 32 à 36). Toute personne physique ou morale soumise à la TVA doit, dans les quinze jours du commencement de ses opérations, souscrire une déclaration¹ **obligatoirement** auprès du CFE².

Par ailleurs, toute personne assujettie à la TVA doit, dans les trente jours de la cessation d'activité, en faire la déclaration auprès du CFE territorialement compétent (cf. tableau n^o 2602).

1. Les propriétaires qui tirent de la location d'emplacements de véhicules un loyer annuel qui n'est pas supérieur à 1373 € sont dispensés de souscrire la déclaration de création d'activité à la condition que les revenus perçus à ce titre ne soient pas imposables en matière d'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC.

2. Ces obligations incombent également aux représentants fiscaux, dès lors qu'aux termes de l'article 289 A du CGI, ceux-ci sont obligatoirement assujettis à la TVA.

Une déclaration de modification doit être souscrite auprès du CFE par les redevables de la TVA lors de toute modification substantielle des conditions d'exercice de leur activité (ouverture d'un établissement secondaire, d'une succursale, d'une agence) ou de modification de la forme juridique de l'entreprise. Dans le cas d'ouverture d'un établissement secondaire, d'une succursale ou d'une agence, déclaration doit en être faite auprès du CFE dans le ressort duquel se trouve cet établissement.

Remarques :

1. Les assujettis bénéficiant d'un régime dérogatoire (PBRD) au régime général de taxation des échanges au sein de la Communauté européenne sont également concernés par cette déclaration d'existence.

En outre, aux termes de l'article 286 bis du CGI, ces personnes doivent déclarer auprès du service des impôts du lieu de leur principal établissement qu'elles effectuent des acquisitions intracommunautaires de biens soit :

- lorsqu'elles ont opté pour la taxation de ces acquisitions (art. 260 CA du CGI) ;
- ou lorsqu'elles ne répondent pas aux conditions posées par l'article 256 bis 1-2° *in fine* du CGI (dépassement du seuil de **10 000 €** l'année civile précédente ou l'année civile en cours) (cf. n^{os} 2032 et 2033).

2. Lorsqu'elles sont transmises par voie électronique, les déclarations relatives à la création de l'entreprise, à la modification de sa situation ou à la cessation de son activité sont faites dans les conditions fixées aux articles 371 AK, 371 AN et 371-0 AQ *bis* de l'annexe II au CGI.

2602

2. Détermination du CFE compétent (Ann II, art. 371 AI et suiv. ; BOI-TVA-DECLA-20-10-10-20).

La déclaration de création d'entreprise doit être **obligatoirement** souscrite auprès du CFE compétent à savoir celui dans le ressort duquel sont situés le siège social, le principal établissement ou un établissement de l'entreprise.

COMPÉTENCE DES CENTRES DE FORMALITÉS DES ENTREPRISES

Nature des centres de formalités	Compétences
Chambre de commerce et d'industrie (CCI)	Pour les commerçants et les sociétés commerciales relevant exclusivement du registre du commerce et des sociétés.
Chambre de métiers et de l'artisanat	Pour les entreprises artisanales. Pour les commerçants et les sociétés commerciales relevant à la fois du registre du commerce et des sociétés et du répertoire des métiers.
Chambre nationale de la batellerie artisanale	Pour les personnes physiques et les sociétés assujetties à l'immatriculation au registre des entreprises de la batellerie artisanale.
Greffe du tribunal du commerce ou du tribunal de grande instance statuant commercialement	Pour les sociétés civiles et autres que commerciales (sociétés d'indivision) ; Pour les sociétés d'exercice libéral ; Pour les personnes morales assujetties à l'immatriculation au registre du commerce et des sociétés autres que celles visées aux trois cadres ci-dessus ; Pour les établissements publics industriels et commerciaux ; Pour les agents commerciaux ; Pour les groupements d'intérêt économique et les groupements européens d'intérêt économique.

Nature des centres de formalités	Compétences
URSSAF ou caisses générales de sécurité sociale	Pour les personnes exerçant, à titre de profession habituelle, une activité indépendante réglementée ou non autre que commerciale, artisanale ou agricole ; Pour les employeurs dont les entreprises ne sont pas immatriculées au registre du commerce ou inscrites au répertoire des métiers ou au registre des entreprises de la batellerie artisanale - et qui ne relèvent pas des centres gérés par les chambres d'agriculture : - administrations publiques et collectivités locales employant du personnel contractuel ou vacataire ; - associations employant du personnel salarié ; - syndicats et comités d'entreprises (avec personnel salarié) ; - autres catégories juridiques (avec personnel salarié).
Chambre d'agriculture.....	Pour les personnes physiques et morales exerçant à titre principal des activités agricoles, à l'exclusion des personnes visées aux quatre premiers cadres du tableau.
Service des impôts (1)	Pour les assujettis à la TVA, à l'impôt sur le revenu (au titre des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux) ou à l'impôt sur les sociétés dès lors qu'ils exercent leur activité à titre de profession habituelle, ne relevant pas de la compétence des autres CFE et n'ayant pas d'autres obligations déclaratives que statistiques et fiscales.
(1) Pour la détermination du service des impôts compétent, cf. n ^{os} 2609 et suiv.	

Les missions de centre de formalités des entreprises exercées jusqu'à présent par les services des impôts des entreprises (SIE) ont été transférées aux organismes consulaires, des URSSAF et des greffes des tribunaux de commerce (article 2 du décret n° 2010-1706 du 29 décembre 2010).

Le transfert vers les CFE des URSSAF concerne les activités suivantes :

- les artistes auteurs ;
- les vendeurs à domicile indépendants ;
- les taxis locataires.

Le transfert vers les CFE des chambres d'agriculture concerne :

- les loueurs de cheptels et exploitants forestiers ;
- les bailleurs de biens ruraux.

Le transfert vers les CFE des greffes des tribunaux de commerce concerne :

- les loueurs individuels de biens meubles non inscrits au registre du commerce ;
- les loueurs en meublé individuels ;
- les sociétés en participation (SEP) et les sociétés de fait ;
- les groupements divers sans personnalité juridique (indivisions, associations..) ;
- les quirataires de navires.

Toutefois, dans les départements dans lesquels n'existent pas de greffes de tribunaux de commerce, dont les fonctions sont alors exercées soit par les greffes des tribunaux de grande instance de droit local (départements d'Alsace et Moselle), soit par des tribunaux mixtes commerciaux (départements et régions d'outre-mer), les SIE restent CFE pour les activités concernées.

Le CFE transmet, dès réception, mais après contrôle formel, au service des impôts des entreprises les documents qui le concernent. Ce dernier reste seul compétent pour contrôler la déclaration et apprécier sa validité. Le CFE délivre au déclarant un récépissé de dépôt de la déclaration ; l'acceptation du document commun de déclaration vaut déclaration auprès du service des impôts et interrompt en conséquence les délais pour accomplir cette formalité.

II. LE NUMÉRO INDIVIDUEL D'IDENTIFICATION

(CGI, art. 286 *ter* modifié par l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ; BOI-TVA-DECLA-20-10-20)

2603

Un numéro individuel est attribué à tous les assujettis redevables ainsi qu'aux personnes visées au 2° du I de l'article 256 *bis* (PBRD) pour lesquelles la taxe est due soit sur option, soit par dépassement du seuil de **10 000 €** d'acquisitions intracommunautaires.

Un numéro est également attribué à tout assujetti qui effectue en France des acquisitions intracommunautaires de biens pour les besoins de ses opérations qui relèvent des activités économiques visées à l'article 256-A, 5^e alinéa, du CGI et effectuées hors de France.

Est également identifié par un numéro individuel tout assujetti ou toute personne morale non assujettie qui effectue des acquisitions intracommunautaires de biens soumises à la TVA conformément au I de l'article 256 bis ou au I de l'article 298 sexies du CGI (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 64).

Doit également être identifié par un numéro individuel (CGI, art. 286 ter-4° et 5° ; ann. III, art. 95-0) :

- tout assujetti preneur d'une prestation de services au titre de laquelle il est redevable de la taxe en France en application du 2 de l'article 283 du CGI ;
- tout prestataire établi en France d'une prestation de services au titre de laquelle seul le preneur est redevable de la taxe dans un autre Etat membre de l'Union européenne en application de l'article 196 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006.

Les assujettis soumis antérieurement au 1^{er} janvier 2010 à une obligation déclarative en matière de TVA ont d'ores et déjà un numéro de TVA intracommunautaire. Ils n'ont donc aucune démarche nouvelle à accomplir. En revanche, les assujettis non redevables de la TVA (assujettis bénéficiant de la franchise en base, assujettis exonérés...) doivent se rapprocher de leur SIE pour obtenir, le cas échéant, un numéro de TVA intracommunautaire.

Chaque assujetti d'un Etat membre doit préalablement à tout échange de biens intracommunautaires, être doté de ce numéro¹.

Le numéro n'est plus valide dans les cas suivants :

- cessation d'activité de l'entreprise ;
- sortie du champ d'application ;
- transfert en dehors du territoire visé dans la deuxième partie ;
- PBRD qui renonce à l'option ou passe en deçà du seuil.

De plus, lorsqu'une personne morale en formation fait l'objet d'une décision de refus d'inscription au registre du commerce et des sociétés, son numéro d'identification est supprimé (article R. 123-227 du code de commerce).

Remarque : les personnes morales non assujetties, les assujettis exonérés, les assujettis franchisés, les agriculteurs bénéficiant du remboursement forfaitaire agricole, ne disposent d'un numéro individuel qu'à partir du moment où ils déclarent effectuer des opérations rendant cette attribution obligatoire ou qu'ils ont opté.

2604

1. Caractéristiques et structure du numéro individuel. Le numéro individuel doit garantir la sûreté des échanges entre les assujettis au sein de la Communauté européenne. Il est :

- national (il comporte un préfixe alphabétique permettant d'identifier l'Etat membre par lequel il a été attribué) ;
- unique et invariant (chaque entreprise quel que soit le nombre de ses établissements, disposera du numéro qui lui est propre et qu'elle conservera même en cas de changement de lieu d'activité) ;
- vérifiable (tout assujetti redevable a la possibilité de vérifier la validité de l'identifiant de la personne avec laquelle il contracte).

Ce numéro reprend les neuf caractères SIREN précédés d'une clé numérique à deux caractères, elle-même précédée des lettres FR pour la France. Les opérateurs français disposent donc d'un numéro de 13 caractères.

Les autres Etats membres de la Communauté européenne ont également attribué un numéro individuel d'identification à leurs assujettis.

Numéro d'identification de TVA dans chaque Etat membre	
Allemagne	DE + 9 caractères numériques
Autriche	ATU + 8 caractères numériques
Belgique	BE 0 + 9 ou 10 caractères numériques
Bulgarie.....	BG + 9 caractères numériques

1. Les départements français d'outre-mer étant, pour l'application de la TVA intracommunautaire, exclus du territoire français, il n'a pas été attribué de numéro individuel d'identification aux entreprises fiscalement établies dans ces départements.

Numéro d'identification de TVA dans chaque Etat membre	
Chypre.....	CY + 8 caractères numériques + 1 caractère alphabétique
Danemark.....	DK + 8 caractères numériques
Espagne.....	ES + 9 caractères numériques et alphabétiques
Estonie.....	EE + 9 caractères numériques
Finlande.....	FI + 8 caractères numériques
France.....	FR + 2 chiffres (clé informatique) + N° SIREN (9 chiffres)
Grèce.....	EL + 9 caractères numériques
Hongrie.....	HU + 8 caractères numériques
Irlande.....	IE + 8 caractères numériques et alphabétiques
Italie.....	IT + 11 caractères numériques
Lettonie.....	LV + 11 caractères numériques
Lituanie.....	LT + 9 ou 12 caractères numériques
Luxembourg.....	LU + 8 caractères numériques
Malte.....	MT + 8 caractères numériques
Pays-Bas.....	NL + 12 caractères numériques et alphabétiques
Pologne.....	PL + 10 caractères numériques
Portugal.....	PT + 9 caractères numériques
République slovaque.....	SK + 10 caractères numériques
République tchèque.....	CK + 8 ou 9 ou 10 caractères numériques
Roumanie.....	RO + 2 à 10 caractères numériques
Royaume-Uni.....	GB + 5, 9 ou 12 caractères numériques et alphabétiques
Slovénie.....	SI + 8 caractères numériques
Suède.....	SE + 12 caractères numériques

2605 2. Communication du numéro. Le numéro individuel d'identification est préimprimé sur les déclarations de TVA.

Sur demande justifiée de l'entreprise, la communication peut cependant en être faite à tout moment par le service des impôts.

2606 3. Modalités d'utilisation. Ce numéro doit obligatoirement figurer sur les factures et documents en tenant lieu relatifs aux échanges intracommunautaires ainsi que sur la déclaration des échanges (cf. n^{os} 2644 et suiv.) et sur le registre des façonniers (cf. n^{os} 2653-1 et suiv.).

Il doit également en être fait mention sur les déclarations de TVA.

Lorsque les redevables effectuent des livraisons de biens, ils doivent :

- s'assurer de la qualité d'assujetti identifié ou non de leur cocontractant (cf. n^o 2607) ;
- porter leur propre numéro et celui de leur partenaire commercial sur la facture et la déclaration des échanges de biens.

Lorsqu'ils agissent en qualité **d'acquéreurs** de biens intracommunautaires, les redevables ont l'obligation :

- de communiquer à leur fournisseur leur numéro d'identification qui sera porté sur la facture ;
- de liquider la taxe correspondante au taux en vigueur et de la déclarer.

2607 **4. La base des assujettis.** Le règlement CEE du 27 janvier 1992 relatif à la coopération administrative en matière de TVA (*JOCE* du 1^{er} février 1992), a prévu de rassembler les éléments d'identification des entreprises des États membres dans une base de données électronique.

Ainsi, les numéros attribués aux entreprises françaises sont vérifiables par les entreprises et les autorités administratives des autres États membres. En contrepartie, les entreprises françaises ont la possibilité de consulter et de vérifier les identifiants de leurs partenaires commerciaux. Pour chaque dossier, la base des assujettis comprendra :

- le numéro individuel d'identification ;
- le nom ou la dénomination ;
- l'adresse de l'entreprise : il s'agit de l'adresse à laquelle elle est prise en compte par les services fiscaux (cf. CGI, art. 32 ann. IV) ;
- la date à laquelle le numéro a été attribué ;
- la date à laquelle le numéro a été retiré.

Ces informations sont conservées cinq ans.

En France, la consultation de la base des assujettis établis dans les autres États membres se fait par voie télématique.

Les entreprises françaises peuvent s'assurer de la validité du numéro d'identification des entreprises des autres États membres avec lesquelles elles contractent en interrogeant un service minitel (3615 code TVA CEE) ou à partir du système d'échange d'informations sur la TVA automatisé (VIES) [site internet : http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies].

Cette interrogation est également possible à partir d'un matériel micro-informatique émulé.

Les entreprises qui ne disposent pas de ce type de matériel peuvent aussi choisir d'interroger le service des impôts dont elles relèvent.

B. DÉCLARATION DES OPÉRATIONS RÉALISÉES ET PAIEMENT DE L'IMPÔT

(BOI-TVA-DECLA-20-20 ; CGI, ann. IV, art. 32 et suiv.)

2608 Les redevables doivent, en principe, souscrire une déclaration mensuelle ou trimestrielle des opérations réalisées au cours du mois ou du trimestre précédent, et acquitter l'impôt correspondant. Par dérogation au régime de droit commun, ceux d'entre eux qui éprouvent des difficultés pour déposer leurs déclarations dans les délais réglementaires peuvent être autorisés à se placer sous le régime des acomptes provisionnels. Enfin, les redevables dont le chiffre d'affaires est supérieur aux limites d'application de la franchise, et inférieur à certaines limites (cf. n° 2625), se trouvent placés dans le champ d'application du régime simplifié de liquidation et de recouvrement.

La liquidation des taxes sur le chiffre d'affaires est arrondie à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1 (CGI, art. 1724).

Les redevables imposés au régime réel normal déclarent leurs opérations sur un formulaire CA 3. Les entreprises imposées au régime simplifié ont pour seule obligation le dépôt de la déclaration CA 12 (cf. n°s 2633 et suiv.).

Les opérations intracommunautaires sont déclarées différemment selon le régime d'imposition dont relève l'entreprise.

I. DÉTERMINATION DU SERVICE DES IMPÔTS COMPÉTENT

(BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20)

2609 **Remarque :** la compétence des services de la direction générale des douanes et des droits indirects se limite aux importations, à la mise à la consommation des produits pétroliers, aux cessions et aux changements d'affectation de certains navires (cf. n° 2086), ainsi qu'aux transports par route ou par navigation intérieure effectués par des entreprises n'ayant pas d'établissement en France.

2610 Pour les obligations et formalités à caractère administratif autres que celles relatives à leurs déclarations d'existence et d'identification, de modification et de cessation, la compétence du service des impôts est déterminée de la façon suivante :

2611 **1. Compétence territoriale.** Les entreprises installées en France doivent, pour l'ensemble des opérations autres que les importations et les opérations visées au 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI qu'elles réalisent, souscrire leurs déclarations auprès du service des impôts dont relève le lieu où doit être établie leur déclaration de bénéfice (cf. FE n° 1364).

Pour les entreprises individuelles ainsi que pour les sociétés non soumises à l'IS, ce lieu est celui de la **direction de l'entreprise** ou, à défaut, celui d'exercice de la profession. Pour les sociétés passibles de l'IS il s'agit du lieu du **principal établissement**, sauf le cas où l'administration désigne comme lieu d'imposition celui où est assurée la direction effective de la société ou celui du siège social (CGI, ann. IV, art. 32).

C'est ainsi que pour les sociétés civiles immobilières qui donnent en location des immeubles industriels ou commerciaux et qui optent pour l'imposition à la TVA, le lieu du principal établissement doit s'entendre du lieu de la **direction effective**, dans la mesure où il est situé en France. Ces sociétés doivent donc formuler la demande d'option, déposer leurs déclarations de résultats et de taxes sur le chiffre d'affaires, et éventuellement leurs demandes de remboursement auprès du service des impôts dans le ressort duquel se trouve cette direction.

Ces règles ne s'appliquent pas aux personnes qui réalisent des affaires portant sur des immeubles, fonds de commerce, actions ou parts de sociétés immobilières et dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des BIC, ainsi qu'aux personnes se livrant à des opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles (CGI, ann. IV, art. 33).

2. Exceptions (CGI, ann. IV, art. 32 et 33). Les principes exposés ci-dessus comportent les exceptions suivantes :

2612

2613

a. Les personnes non habituellement assujetties à la TVA doivent souscrire leurs déclarations, lorsqu'elles sont redevables de la TVA en raison des achats qu'elles effectuent, auprès du service du lieu de destination des produits achetés. Cette disposition vise essentiellement les particuliers et les collectivités publiques et privées non assujetties à la TVA. Les achats de boissons soumises au droit de circulation ou de consommation donnent lieu à paiement au lieu et au moment où est levé le titre de mouvement.

2614

b. Les loueurs de locaux en meublé ayant la qualité d'assujettis à la TVA pour une **autre** activité commerciale ou artisanale sont imposés (en ce qui concerne les affaires de location) au lieu où ils sont imposables au titre de cette activité. À défaut, le lieu d'imposition est celui de la situation du meublé ou, en cas de pluralité de meublés ressortissant de services différents, celui de la résidence du redevable ou du plus important meublé. Les mêmes principes sont applicables aux bailleurs de fonds de commerce ou d'industrie.

2615

c. Contribuables sans domicile ni résidence fixe. Les personnes sans domicile ni résidence fixe sont tenues d'accomplir leurs obligations fiscales auprès des services des Impôts dont relève la commune à laquelle elles se trouvent rattachées. Lorsque pour une même commune, il existe plusieurs services des Impôts à compétence territoriale déterminée, les obligations fiscales sont accomplies auprès du service désigné par l'administration des Impôts (CGI, ann. II, art. 371).

Conformément aux dispositions de l'article 302 *octies* du CGI ces personnes doivent, lorsqu'elles exercent une activité lucrative sur la voie ou dans un lieu public, déposer, dans un service des impôts, une somme en garantie du recouvrement des impôts et taxes dont elles sont redevables (cf. n° 2651-5).

Un récépissé de consignment, qui constate l'existence du dépôt, leur est délivré sous certaines conditions.

Dans le cadre de mesures de simplifications fiscales et administratives prises en faveur des commerçants non sédentaires et des forains, il a été mis en place un dispositif permettant aux redevables d'obtenir un récépissé sans avoir à faire l'avance du dépôt de garantie visé ci-dessus **à la condition d'avoir accompli les obligations déclaratives** leur incombant en matière fiscale **et de justifier du règlement des impôts et taxes** mis à leur charge au cours de l'année précédant le dépôt de la demande du récépissé et des années antérieures.

2616

d. Exploitants agricoles. L'imposition des exploitants agricoles ayant opté pour l'imposition à la TVA d'après le régime simplifié de l'agriculture est assurée par le service dont relève le lieu de l'exploitation, qui se confond avec le lieu de la situation des biens qui constituent l'exploitation.

2617

e. Bailleurs d'immeubles. Les bailleurs doivent accomplir **toutes** les formalités relatives à la TVA selon les modalités suivantes :

- s'il s'agit de personnes physiques :

• auprès du service des impôts du lieu de situation de l'immeuble si les loyers sont imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers¹.

Lorsqu'une même personne est propriétaire de plusieurs immeubles imposables dans les mêmes conditions, les obligations déclaratives sont remplies auprès du service des impôts du lieu de situation du bien générateur du chiffre d'affaires le plus élevé.

Cette règle vaut quel que soit le régime d'imposition (régime simplifié d'imposition, réel normal) sous lequel se trouve placé le redevable,

- auprès du service des impôts où est déposée la déclaration de bénéfice si les loyers sont imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ;
- s'il s'agit de personnes morales, les locations sont déclarées auprès du service des impôts du lieu où est déposée la déclaration de résultats.

2618 f. **Loueurs d'emplacements pour le stationnement des véhicules.** Ces personnes sont soumises aux règles applicables aux bailleurs d'immeubles exposées au f ci-dessus.

2619 g. **Propriétaires de monuments historiques ouverts au public.** Les personnes physiques propriétaires de monuments historiques ouverts au public dont les recettes taxables sont par ailleurs imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers doivent accomplir toutes les formalités relatives à la TVA auprès du service des impôts du lieu de situation de l'immeuble¹.

2619-1 h. **Entreprises relevant de la direction des grandes entreprises (DGE)**

Ces entreprises, dont les caractéristiques sont décrites au n° 1463-1, doivent souscrire par voie électronique, selon la procédure TéléTVA leurs déclarations de taxes sur la valeur ajoutée et de taxes assimilées (cf. RC, n°s 7062-2, et 7064 et suiv.).

2619-2 i. **Assujettis établis à Monaco et réalisant des travaux immobiliers.** Les assujettis établis dans la principauté de Monaco et réalisant des travaux immobiliers en France déposent leurs déclarations auprès du service des impôts de Menton (décret n° 2006-1604 du 14 décembre 2006).

2619-3 j. **Banques monégasques ayant un établissement stable en France.** Les établissements bancaires ayant leur siège à Monaco et disposant d'un établissement stable en France sont tenus de déposer leurs déclarations auprès du service des impôts de Menton (décret n° 2006-1604 du 14 décembre 2006).

2619-4 k. **Assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne (annexe III, art. 95).**

Les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne, identifiés à la TVA en France, doivent souscrire les déclarations prescrites par l'article 286 et le 1 de l'article 287 du CGI auprès du service de l'administration fiscale chargé des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG).

Par dérogation et à compter du **1^{er} février 2011**, les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne, qui disposent en France d'immeubles donnés en location et ne réalisent pas d'autres opérations pour lesquelles ils sont redevables de la taxe en France, déposent les déclarations auprès du service des impôts du lieu de situation de l'immeuble. Si l'application de cette règle conduit à une pluralité de lieux de dépôt, les redevables souscrivent leurs obligations déclaratives auprès du service de l'administration fiscale chargé des résidents à l'étranger et des services généraux à l'exception des personnes propriétaires d'immeubles loués meublés, et dont les loyers sont imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, qui déposent leurs déclarations auprès du service des impôts du lieu de situation du bien générateur du chiffre d'affaires le plus élevé.

II. PRÉSENTATION GÉNÉRALE

1. Date de dépôt des déclarations (CGI, art. 270 et 287 ; ann. IV, art. 39 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-10-10).

2620 a. **Règles générales.** La déclaration de chiffres d'affaires n° 3310-CA 3 indiquant le montant total des affaires réalisées ainsi que le détail des opérations taxables arrondi à l'euro le plus voisin, doit être envoyée ou déposée **tous les mois** ou **tous les trimestres**, lorsque la taxe

¹. Pour les immeubles indivis, ce principe est également applicable à l'indivisaire ou au mandataire de l'indivision qui perçoit les loyers ou encaisse les recettes.

exigible annuellement est inférieure à **4 000 €** au service des impôts, et au plus tard à la date indiquée à l'échéancier (cf. c ci-après).

Lorsque la date limite prévue pour le dépôt tombe un jour férié, la date d'expiration du délai est reportée au premier jour ouvrable suivant.

Le cachet de la poste fait foi de la date d'expédition des envois par la voie postale.

L'impôt exigible **est acquitté au moment du dépôt ou de l'envoi** de la déclaration.

En cas de cession ou de cessation, les déclarations de chiffres d'affaires doivent être souscrites dans les trente jours de la cession ou de la cessation d'activité.

Toutefois, ce délai est porté à 60 jours pour les entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition (CGI, art. 287-4).

Cette même déclaration n° 3310-CA 3 est également souscrite :

- par les redevables au régime du réel simplifié qui ont renoncé aux modalités simplifiées de liquidation de la taxe (régime dit du « mini réel ») [CGI, ann. II, art. 204 *ter* A] ;

- par les agriculteurs qui ont choisi d'acquitter l'impôt au vu de déclarations trimestrielles ou, à compter du **1^{er} janvier 2009**, mensuelles, conformément à l'article 1693 *bis* I du CGI.

b. Dispositions particulières : période des congés payés. Les règles exposées ci-dessus sont assouplies, sous certaines conditions, à l'égard des entreprises qui éprouveraient des difficultés à respecter les délais de dépôt des déclarations pendant la période de fermeture annuelle pour congés payés. Ces entreprises peuvent acquitter un acompte dont le montant ne doit pas être inférieur de plus de 20 % soit à l'impôt réellement exigible, soit à l'impôt acquitté le mois précédent ; lorsque l'acompte est inférieur de plus de 20 % à l'impôt payé le mois précédent, l'entreprise doit joindre, à la déclaration de régularisation, une déclaration de chiffre d'affaires retraçant exactement, *a posteriori*, les opérations imputables au mois pour lequel l'acompte a été versé, de manière à justifier que cet acompte est supérieur à 80 % de la somme réellement exigible.

Les entreprises placées sous le régime des acomptes provisionnels (cf. nos 2623 et suiv.) peuvent bénéficier de cette tolérance, sous réserve de modalités particulières de régularisation.

c. Échéancier des dates limites de dépôt des déclarations et de paiement de l'impôt (CGI, ann. IV, art. 39-1-1°).

Forme des entreprises	Entreprises individuelles	Toutes sociétés sauf sociétés anonymes	Sociétés anonymes	Autres redevables
Résidence des entreprises	Selon la première lettre du nom patronymique de l'exploitant	Selon les 2 premiers chiffres du numéro d'identification attribué par l'INSEE		Associations collectives redevables occasionnels
VILLE DE PARIS ET DÉPARTEMENTS DES HAUTS-DE-SEINE DE LA SEINE-SAINT-DENIS ET DU VAL-DE-MARNE	A à H : le 15 I à Z : le 17	00 à 68 : le 19 69 à 78 : le 20 79 à 99 : le 21	00 à 74 : le 23 75 à 99 : le 24	le 24
AUTRES DÉPARTEMENTS	A à H : le 16 I à Z : le 19	le 21	le 24	le 24

A compter du **1^{er} janvier 2010**, pour les taxes dues, selon le cas, au titre du mois ou du trimestre par les redevables visés au 1^{er} alinéa du I de l'article 95 de l'annexe III au CGI (assujettis établis dans un autre Etat membre de la Communauté européenne, identifiés à la TVA en France) et placés sous le régime de la déclaration, la déclaration de chiffres d'affaires doit être remise ou envoyée au plus tard le 19 du mois suivant (CGI, ann. IV, art. 39-1-1°-e).

2621

2. Service compétent.

Le service des impôts compétent pour recevoir la déclaration est, en règle générale, celle ou celui dont dépend le lieu où est établie la déclaration d'imposition de l'entreprise en matière de bénéfices (cf. FE n° 1364). La direction des grandes entreprises (DGE) est compétente pour recevoir les déclarations des entreprises visées à l'article 344-0 A de l'annexe III au CGI (cf. FE, n° 1463-1, cf. RC, n°s 7062-2 et 7064 et suiv.).

Les entreprises possédant plusieurs établissements doivent déposer **un seul** relevé pour les affaires réalisées dans l'ensemble de leurs établissements.

En ce qui concerne les sociétés ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente dont l'activité porte sur un immeuble ou un groupe d'immeubles, la déclaration doit être souscrite auprès du service des impôts du lieu de la situation des constructions (cf. FI n° 3017).

Les déclarations souscrites par les redevables « occasionnels » doivent être déposées auprès du service des impôts dans le ressort duquel se trouve le lieu de réalisation des opérations.

3. Nature de la déclaration (CGI, art. 287-1).

2622

Les redevables imposés au régime réel normal souscrivent leurs déclarations au moyen de l'imprimé n° 3310 CA 3 établi en **un seul exemplaire**.

Toutefois les personnes qui réalisent d'une façon constante et exclusive des opérations exonérées de TVA, peuvent être dispensées par le service des impôts du dépôt du relevé n° 3310 CA 3.

Remarques :

1. Les entreprises qui disposent d'un système informatique leur permettant d'éditer des déclarations de chiffre d'affaires (notamment n° 3310 CA 3, n° 3517 S CA 12/CA 12 E) peuvent demander à la direction des services fiscaux dont elles dépendent, l'autorisation d'utiliser leurs propres formulaires. 2. Compte tenu de l'évolution des techniques d'impression et de l'expérience acquise en matière de déclarations de résultats, l'administration a décidé d'autoriser la souscription de déclarations de TVA éditées au moyen d'imprimantes, permettant des éditions d'une qualité imprimerie (imprimantes laser notamment).

Sont concernés les formulaires n° 3310 CA 3, annexe n° 3310 A, n° 3517 S CA 12/CA 12 E, n° 3517 AGR CA 12 A et 3525 bis.

Les déclarations déposées doivent être exactement conformes au formulaire le plus récent édité par la Direction générale des Impôts.

L'agrément est accordé au logiciel d'édition selon les modalités précisées au BOI-CF-CPF-20-20-10.

3. Déclaration par voie électronique :

- Caractère obligatoire

Depuis le **1^{er} octobre 2011**, les déclarations de taxe sur la valeur ajoutée, leurs annexes et les demandes de remboursement de crédit de cette taxe, ainsi que les déclarations de taxes assimilées aux taxes sur le chiffre d'affaires et leurs annexes sont souscrites par voie électronique, lorsque le chiffre d'affaires ou les recettes réalisés par le redevable au titre de l'exercice précédent est supérieur à **230 000 €**. A partir du **1^{er} octobre 2012**, l'obligation de télédéclaration de la TVA concerne toutes les sociétés soumises à l'IS quel que soit leur chiffre d'affaires. Pour les entreprises non soumises à l'IS, le seuil de l'obligation de télédéclaration de la TVA sera abaissé à **80 000 €** à partir du **1^{er} octobre 2013**. A partir du **1^{er} octobre 2014**, l'obligation de télédéclaration de la TVA concernera toutes les entreprises quel que soit leur chiffres d'affaires et qu'elles soient ou non soumises à l'IS (Loi no 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 53). [CGI, art. 1649 quater-B-quater ; cf. également RC n^{os} 7062 et suiv.].

Cette obligation s'applique également aux redevables qui, quel que soit leur chiffre d'affaires, relèvent de la direction des grandes entreprises, cf. FE n° 1463-1.

- Sur option

Toute entreprise qui a préalablement fait enregistrer son adhésion au dispositif TéléTVA auprès du service des impôts dont elle dépend, peut transmettre toutes ses déclarations de TVA et taxes assimilées par voie électronique (à l'exception de l'avis d'acompte n° 3514 et son annexe), cf. RC n° 7062-10.

Les modalités de souscription à la procédure TéléTVA sont décrites, RC n^{os} 7064 et suivants.

III. RÉGIME DES ACOMPTES PROVISIONNELS

(BOI-TVA-DECLA-20-20-10-10)

1. Économie du régime (CGI, art. 287-2 et 1693).

2623

Les redevables soumis au régime réel normal d'imposition qui éprouvent des difficultés pour déposer leurs déclarations de chiffre d'affaires dans les délais réglementaires peuvent, sur leur demande, être autorisés à bénéficier d'un délai supplémentaire d'un mois.

Dans le délai normal, les redevables doivent verser un **acompte** qu'ils évaluent eux-mêmes, et qui doit être au moins égal à 80 % de la somme réellement due.

La **régularisation** est effectuée le mois suivant, dès le dépôt de la déclaration, au moyen de l'imprimé n° 3515. Elle se traduit soit par un versement complémentaire, soit par une imputation sur l'acompte dû au titre du mois suivant.

Lorsque l'acompte se révèle inférieur de **plus de 20 %** à la somme due, la pénalité applicable prévue (CGI, art. 1731 ; cf. RC n° 7284) est liquidée sur la différence entre le montant de l'acompte versé et l'acompte théorique égal à 80 % des droits dus. (cf. RC, n° 7320)

Un régime particulier d'acomptes provisionnels est prévu en faveur des exploitants agricoles (cf. n° 2767).

2. Conditions d'octroi de l'autorisation (CGI, ann. IV, art. 39 *bis*).

2624

L'autorisation de disposer d'un délai supplémentaire d'un mois pour déposer la déclaration mensuelle de TCA est subordonnée aux conditions suivantes :

1. Le redevable doit présenter une demande motivée au service des impôts dont il dépend pour le paiement de la taxe.
2. Il doit justifier que la nature de ses activités ou que la structure particulière de son entreprise ne lui permet pas d'établir les déclarations dans le délai normal.

Lorsque les conditions exposées ci-dessus ne sont plus remplies, l'autorisation peut être rapportée à tout moment.

IV. RÉGIME SIMPLIFIÉ DE LIQUIDATION ET DE RECOUVREMENT

(CGI, art. 302 *septies* A, 302 *septies* AA et 302 *septies* A *ter* B ; BOI-TVA-DECLA-20-20-30)

1. Domaine d'application.

2625

Le régime simplifié concerne :

- les redevables dont le chiffre d'affaires annuel, n'excède pas **777 000 € HT** s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou **234 000 € HT** s'il s'agit d'autres entreprises. Ces seuils de chiffre d'affaires sont appréciés au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile en cas de cessation ou de création d'activité au cours de l'année civile.

- les redevables placés de plein droit sous la franchise de TVA (CGI, art. 293 B ; cf. n°s 2691 et suiv.) et ayant opté pour le paiement de la taxe.

Ce régime n'est pas applicable aux personnes physiques ou morales et aux groupements de personnes de droit ou de fait qui exercent une activité occulte au sens du deuxième alinéa de l'article L 169 du LPF (CGI, art. 302 *septies* A *ter* B).

Ce régime ne s'applique pas non plus aux personnes physiques ou morales ni aux groupements de personnes de droit ou de fait à l'encontre desquels l'administration a dressé un procès-verbal de **flagrance fiscale** dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF, au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel ce procès-verbal est établi (CGI, art. 302 *septies* AA).

Les limites mentionnées ci-avant s'apprécient en faisant abstraction de la TVA et des taxes assimilées ; cependant la cotisation sur les boissons alcooliques est, depuis le 1^{er} janvier 1985, à comprendre dans le chiffre d'affaires (cf. n° 2252). Pour ce qui est des titulaires de revenus non commerciaux, il est fait masse, éventuellement, des recettes non commerciales et commerciales pour l'appréciation de ces limites.

2625-1

En principe, le régime simplifié d'imposition (RSI) demeure applicable pour l'établissement de l'imposition due au titre de la première année au cours de laquelle les chiffres d'affaires limites prévus pour ce régime sont dépassés. Cette imposition est établie compte tenu de ces dépassements.

Toutefois, pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2011, le régime simplifié d'imposition (RSI) cesse immédiatement de s'appliquer **si le chiffre d'affaires excède** :

- **856 000 € HT¹** s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement ;
- ou **265 000 € HT¹** s'il s'agit d'autres entreprises.

Ces seuils sont actualisés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondis au millier d'euros le plus proche.

1. Seuils applicables pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du 1^{er} janvier 2011.

Les entreprises assujetties au RSI dont le chiffre d'affaires excède les seuils ci-dessus cessent de bénéficier de ce régime dès le premier mois de dépassement et relèvent du régime réel normal d'imposition **à compter du premier jour de l'exercice en cours.**

Les entreprises concernées par ce franchissement de seuil en cours d'exercice doivent déposer, le mois suivant celui au cours duquel le seuil a été franchi, une déclaration (imprimé 3310-CA3) auprès du service des impôts des entreprises dont elles dépendent.

Cette déclaration récapitule les opérations réalisées depuis le 1^{er} jour de l'exercice au cours duquel le dépassement est intervenu, en y incluant le mois de dépassement. Les acomptes trimestriels de TVA exigibles au cours de l'exercice, qu'ils aient été antérieurement acquittés ou non, sont déduits sur cette déclaration. L'entreprise est tenue, après le dépôt de la déclaration récapitulative, au dépôt des déclarations mensuelles du régime réel normal conformément aux dispositions du 2 de l'article 287 du CGI.

2626

Certaines opérations ne peuvent bénéficier des modalités simplifiées de liquidation de la TVA. Il s'agit (CGI, ann. II, art. 204 *quater*) :

- des **importations** ;
- des opérations effectuées à titre occasionnel, y compris les manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées par les organismes agissant sans but lucratif désignés au a du 1^o du 7 de l'article 261 du CGI ;
- des opérations immobilières visées à l'article 257-I du CGI.

2. Déclaration de chiffre d'affaires.

2627

a. **Obligations déclaratives et de paiement des redevables placés sous le RSI.**

2628

La seule obligation déclarative des redevables placés sous le régime simplifié d'imposition (RSI) est le dépôt de la déclaration annuelle n° 3517 S CA 12/CA 12 E. Cette dernière, déposée jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le 2^{ème} jour ouvré suivant le 1^{er} mai (CGI, ann. II, 242 *sexies*), détermine les acomptes exigibles en juillet, octobre et décembre de la même année et avril de l'année suivante.

En effet, des acomptes trimestriels sont versés par les redevables au RSI en avril, juillet, octobre et décembre (CGI, Ann. IV, art. 39-1-1^o -d).

1^o. *Montant des acomptes.*

- Entreprises relevant déjà du RSI

2629

Les acomptes d'avril, juillet et octobre sont égaux à 25 % de la TVA due au titre de l'année ou de l'exercice précédent, avant déduction de la TVA relative aux biens constituant des immobilisations (ligne 23 de la déclaration n° 3517 S CA 12/CA 12 E). L'acompte de décembre est égal à 20 % de ce montant.

Un échéancier et des avis d'acompte sont directement adressés au redevable. Les avis d'acompte adressés au titre de chaque période indiquent, notamment, le montant de l'acompte tel qu'il ressort de l'échéancier (pour les avis d'acompte adressés aux nouveaux redevables, voir ci-après).

En cas de dépôt tardif ou d'absence de dépôt de la déclaration annuelle, les acomptes antérieurs sont reconduits provisoirement. Ils sont régularisés ensuite (droits et pénalités) lors du dépôt spontané de la déclaration ou en cas de taxation d'office.

- Entreprises nouvelles

Les nouveaux redevables, lors de leur première année d'imposition à la TVA, acquittent la taxe par acomptes trimestriels dont ils déterminent eux-mêmes le montant, mais dont chacun doit représenter au moins 80 % de l'impôt réellement dû pour le trimestre correspondant. À défaut, la majoration de 10 % prévue à l'article 1784 du CGI est applicable.

Les nouveaux redevables ne reçoivent pas d'échéancier, mais seulement quatre avis d'acompte « à blanc », sur lesquels ils procèdent eux-mêmes à la liquidation de leurs versements trimestriels.

Lorsque la situation fait apparaître un crédit de taxe au titre d'un trimestre de la première période d'imposition au RSI, aucune somme n'est due au titre de l'acompte correspondant. L'avis d'acompte remis au comptable chargé du recouvrement est annoté d'un montant égal à 0 €.

Le montant du crédit de taxe dégagé au titre de ce trimestre est imputé sur le ou les acomptes suivants.

La part de ce crédit constituée par la taxe déductible ayant grevé l'acquisition de biens constituant des immobilisations peut, le cas échéant, faire l'objet d'une demande de remboursement dans les conditions précisées au n° 2637.

2^o. *Suspension ou modulation des acomptes (CGI, art. 287-3, 3^{ème}, 4^{ème} et 5^{ème} alinéas)*

2630

La suspension ou la modulation d'un acompte est toujours accompagnée d'une déclaration,

datée et signée, à l'attention du comptable. Cette formalité peut être satisfaite en utilisant le cadre correspondance de l'avis d'acompte préimprimé reçu du service des impôts.

S'il estime que le montant des acomptes déjà versés au titre de l'année ou de l'exercice est égal ou supérieur au montant de la taxe qui sera finalement due, le redevable peut se dispenser de nouveaux versements.

S'il estime que la taxe due à raison des opérations réalisées au cours d'un trimestre, après imputation de la TVA relative aux biens constituant des immobilisations, est inférieure d'au moins 10 % au montant de l'acompte correspondant, calculé selon les modalités prévues au deuxième alinéa de l'article 287-3 du CGI, le redevable peut diminuer à due concurrence le montant de cet acompte en remettant au comptable chargé du recouvrement, au plus tard à la date d'exigibilité de l'acompte, une déclaration datée et signée. Si ces opérations ont été réalisées au cours d'une période inférieure à trois mois, la modulation n'est admise que si la taxe réellement due est inférieure d'au moins 10 % à l'acompte réduit au prorata du temps.

S'il estime que la taxe qui sera finalement due sera supérieure d'au moins 10 % à celle qui a servi de base aux acomptes, le redevable peut modifier à la hausse le montant de ces derniers.

Un acompte ne peut être diminué que si le paiement partiel effectué au titre de cet acompte représente le solde de la taxe dont le redevable estime être débiteur au titre de l'année ou l'exercice en cours.

2631 3°. Dispense de versement des acomptes (CGI, art. 287-3)

Les redevables sont dispensés du versement d'acomptes lorsque la taxe due au titre de l'année ou de l'exercice précédent, avant déduction de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux biens constituant des immobilisations, est inférieure à **1 000 €**. Dans ce cas, le montant total de l'impôt exigible est acquitté lors du dépôt de la déclaration annuelle mentionnée au n° 2632.

4°. Régularisation des acomptes

2632 Lors du dépôt de la déclaration annuelle, ce sont les acomptes **dus au titre de la période d'imposition** qui viennent en déduction de la TVA réellement due au titre de la même période.

5°. Solde créditeur ou excédent de versement constaté lors de l'établissement de la déclaration n° 3517 S CA12/CA 12 E

2633 Lorsque la déclaration annuelle fait apparaître un crédit de taxe, le redevable peut solliciter le remboursement de ce crédit sur la déclaration n° 3517 S CA 12/CA 12 E. À défaut, il est autorisé à imputer le crédit constaté sur le ou les acomptes suivants, en informant le comptable dans les conditions visées au n° 2630.

Lorsque la déclaration annuelle fait apparaître un excédent de versement, le redevable peut en demander la restitution. À défaut, il peut imputer l'excédent sur le ou les acomptes suivants, en informant le comptable des impôts.

b. Conséquences sur les remboursements de TVA.

2634 Le crédit de TVA qui apparaît sur la déclaration annuelle peut être remboursé si son montant est au moins égal à **150 €** (CGI, ann. II, art. 242-0 C). Les excédents sur les acomptes sont remboursables quel que soit leur montant.

Un remboursement trimestriel peut être demandé sur le crédit de taxe résultant d'acquisitions de biens constituant des immobilisations lorsque son montant est au moins égal à **760 €** (CGI, ann. II, art. 242-0 C).

La procédure de remboursement spéciale exportateurs ne s'applique pas aux entreprises placées sous le régime des acomptes.

c. Options ouvertes aux redevables.

2635 - Toutes les entreprises clôturant leur exercice **au terme d'un mois autre que décembre** doivent déposer, dans les trois mois qui suivent sa clôture, une déclaration annuelle de taxe sur le chiffre d'affaires.

La déclaration annuelle n° 3517 S CA 12/CA 12E, déposée dans les trois mois de la clôture de l'exercice, détermine les acomptes ultérieurement exigibles selon la périodicité suivante :

Date de clôture de l'exercice	Date limite de dépôt de la déclaration annuelle	Acomptes déterminés par cette déclaration
31/01 N	30 avril N	Juillet N, octobre N, décembre N, avril N + 1
28/02 N	31 mai N	Juillet N, octobre N, décembre N, avril N + 1
31/03 N	30 juin N	Octobre N, décembre N, avril N + 1, juillet N + 1

Date de clôture de l'exercice	Date limite de dépôt de la déclaration annuelle	Acomptes déterminés par cette déclaration
30/04 N	31 juillet N	Octobre N, décembre N, avril N + 1, juillet N + 1
31/05 N	31 août N	Octobre N, décembre N, avril N + 1, juillet N + 1
30/06 N	30 septembre N	Décembre N, avril N + 1, juillet N + 1, octobre N + 1
31/07 N	31 octobre N	Décembre N, avril N + 1, juillet N + 1, octobre N + 1
31/08 N	30 novembre N	Avril N + 1, juillet N + 1, octobre N + 1, décembre N + 1
30/09 N	31 décembre N	Avril N + 1, juillet N + 1, octobre N + 1, décembre N + 1
31/10 N	31 janvier N + 1	Avril N + 1, juillet N + 1, octobre N + 1, décembre N + 1
30/11 N	28 février N + 1	Avril N + 1, juillet N + 1, octobre N + 1, décembre N + 1

Ainsi, pour les exercices clos à compter du **30 septembre 2011**, il est mis fin au choix, dont bénéficiaient les entreprises clôturant leur exercice en cours d'année, entre une déclaration en fonction de l'année civile et une déclaration calée sur l'exercice comptable. Désormais, ces entreprises devront déposer leur déclaration annuelle de taxe sur le chiffre d'affaires obligatoirement dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice (modèle CA 12E). Elles n'auront plus la possibilité de déposer cette déclaration en fonction de l'année civile (CGI, art. 302 *septies* A-III ; Ann. II, art. 242 *septies* A et suiv.).

- Les redevables titulaires de bénéfices industriels et commerciaux relevant du régime simplifié d'imposition peuvent opter pour une liquidation de leur TVA selon les modalités du régime réel normal, tout en restant placées au régime simplifié d'imposition de leur bénéfice (régime dit du « mini-réel », CGI, ann. II, art. 204 *ter* A). Cette option qui est notifiée par lettre recommandée, prend effet au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle elle est exercée si elle est notifiée avant la date limite de dépôt de la déclaration annuelle CA 12 (le 5 mai 2009 pour l'année d'imposition 2008), ou le 1^{er} janvier de l'année suivante si elle est notifiée après cette date. Les redevables ayant exercé une telle option doivent alors souscrire **chaque mois** une déclaration n° 3310 CA 3 faisant ressortir la taxe due au titre du mois écoulé.

- Les entreprises ayant opté pour l'imposition annuelle selon l'exercice comptable peuvent opter pour le régime du « mini-réel », mais elles doivent renoncer à leur option pour une imposition annuelle selon l'exercice comptable dans le mois qui suit la clôture de cet exercice (CGI, ann. II, art. 242 *septies* A). Dans ce cadre, l'article 242 *septies* F de l'annexe II au CGI leur impose de déposer une déclaration de TVA pour la période comprise entre la date de clôture du dernier exercice comptable entièrement couvert par leur option et le 31 décembre de la dernière année d'imposition au régime simplifié. Dans le cadre de sa première année d'application, il est admis que l'option pour le dépôt de déclarations de TVA mensuelles suivant le régime du " mini-réel " puisse être exercée avant le **5 mai 2009**, y compris lorsque l'entreprise n'a pas notifié sa renonciation à l'imposition annuelle selon l'exercice comptable dans le mois qui suit la clôture de cet exercice.

- Les entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition peuvent opter pour le régime réel normal. Cette option vaut également pour l'imposition du résultat. Les entreprises doivent alors formuler leur option avant le 1^{er} février de la 1^{ère} année d'application du régime réel normal d'imposition (CGI, annexe II, art. 267 *quinquies*).

d. Incidences sur la liquidation des taxes fiscales recouvrées comme en matière de TVA.

2636

Ces taxes sont liquidées et acquittées dans les mêmes conditions et selon la même périodicité que la TVA sur la base des paiements effectués l'année ou l'exercice précédent. La régularisation intervient lors du dépôt de la déclaration annuelle.

Ces dispositions ne concernent pas les redevances ou taxes qui ne sont pas déclarées sur l'imprimé 3310 CA3.

2637

2642

V. ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES DES PERSONNES SUSCEPTIBLES D'ENTRER DANS LA CATÉGORIE DES PBRD MAIS QUI NE BÉNÉFICIENT PAS DU RÉGIME DÉROGATOIRE

- 2643** Ces personnes dont les acquisitions intracommunautaires sont soumises de plein droit ou sur option à la TVA liquident et déclarent la taxe due sur leurs acquisitions intracommunautaires, sur des formulaires modèle n° 3310 CA 3.

VI. DÉCLARATION DES ÉCHANGES DE BIENS ET DÉCLARATION EUROPÉENNE DE SERVICES ENTRE ÉTATS MEMBRES DE LA COMMUNAUTÉ EUROPÉENNE

(CGI, art. 289 C ; Ann. III, art. 96 J à 96 M ; BOD n° 6917 du 5 janvier 2012 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-40)

- 2644** L'état récapitulatif des clients relatif aux livraisons de biens, mentionné au II de l'article 289 B du CGI, et la déclaration statistique périodique prévue au 1 de l'article 289 C modifié font l'objet d'une **déclaration unique**.

Par ailleurs, l'article 102 de la loi de finances pour 2010 complète l'article 289 B du CGI en prévoyant qu'à compter du **1^{er} janvier 2010**, tout assujetti identifié à la TVA doit également déposer un état récapitulatif des clients auxquels il a fourni des services pour lesquels le preneur est redevable de la taxe dans un autre Etat membre de l'Union européenne en application des dispositions de l'article 196 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (« **déclaration européenne de services – DES** », cf. n° 2645-5).

- 2645** **1. Le contenu et les modalités de la déclaration des échanges de biens prévue à l'article 289 C du CGI.** Une déclaration distincte est déposée par nature de flux : introduction/acquisition ou expédition/livraison.

a. Les déclarants (CGI, ann. III, art. 96 J).

- 2645-1** Toute personne physique ou morale domiciliée, établie ou identifiée en France, ou représentée conformément à l'article 289 A du CGI, ou qui y a désigné un mandataire ponctuel mentionné à l'article 95 B de l'annexe III au CGI (cf. n° 2144-7), est tenue de souscrire la déclaration prévue à l'article 289 C du même code dans les cas suivants :

1° à l'expédition ou à la livraison, si elle est assujettie et identifiée à la TVA ou si elle a désigné un mandataire ponctuel mentionné à l'article 95 B ou un représentant conformément à l'article 289 A du CGI, et ne bénéficie pas de la franchise prévue à l'article 293 B du CGI ;

2° à l'introduction ou à l'acquisition si elle réalise, dans les conditions prévues à l'article 7-I du règlement (CE) n° 638/2004 du 31 mars 2004 un montant annuel d'introduction ou d'acquisition égal ou supérieur au seuil fixé par le I de l'article 41 *sexies* B de l'annexe IV au CGI (cf. n° 2645-3).

- 2645-2** Lorsque la personne établie hors de l'Union européenne est dispensée de désigner un représentant en application du deuxième alinéa du I de l'article 289 A ou lorsque la personne établie dans un autre Etat membre de l'Union européenne n'est pas tenue de s'identifier à la TVA en France conformément au II de l'article 95 de l'annexe III, la déclaration afférente aux acquisitions intracommunautaires visées au 4° du I de l'article 277 A du même code est souscrite par la personne mentionnée à l'article 85 D de l'annexe III au CGI.

Pour les opérations portant sur l'électricité, le gaz naturel, la chaleur ou le froid acheminé par conduite, la déclaration est souscrite par la personne chargée de la gestion du réseau de transport permettant l'échange entre la France et les autres pays (CGI, ann. III, art. 96 J).

b. Le contenu de la déclaration (à compter du 1^{er} janvier 2011).

- 2645-3** La déclaration comporte les informations suivantes :

1° *Quel que soit le flux considéré.*

- le numéro d'assujetti à la TVA de l'opérateur ;
- l'adresse et la raison sociale ou la dénomination de l'opérateur ;
- la période au titre de laquelle est établie la déclaration ;
- la nature du flux d'échanges et la situation de l'entreprise au regard du seuil statistique ;
- s'il y a lieu, le nom de la tierce personne mentionnée à l'article 96 K ;
- le régime de l'opération.

2° Au titre des livraisons de biens, quelle que soit leur valeur (dispositions applicables à compter du 1^{er} janvier 2011) :

- le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée de l'acquéreur pour les livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 ter du code général des impôts et pour les régularisations effectuées en application du 1 de l'article 272 du code général des impôts ;
- en cas de transfert des biens pour les besoins de l'entreprise dans un autre État membre où leur affectation est taxable, le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée délivré à cette entreprise par cet État ;
- la valeur fiscale en euros des livraisons de biens effectuées ;
- s'il y a lieu, le montant des régularisations commerciales effectuées en application du 1 de l'article 272 du CGI.

3° Autres informations (dispositions applicables à compter du 1^{er} janvier 2011) :

- à l'introduction comme à l'expédition, pour les opérateurs dont le montant annuel des échanges intracommunautaires est supérieur au seuil statistique fixé à **460 000 €** hors taxes par l'arrêté du 16 décembre 2010 (JO du 26 décembre) :

1° La nomenclature de produit. Dans le cas général, les codes à mentionner sont ceux de la nomenclature combinée en vigueur. Dans les cas particuliers prévus par arrêté du ministre chargé des douanes, la codification plus détaillée spécifiée dans cet arrêté doit être utilisée ;

2° La valeur en euros des introductions et expéditions de biens ;

3° L'État membre de provenance (à l'introduction) ou de destination (à l'expédition) des produits ;

4° Le pays d'origine des produits, à l'introduction ;

5° La masse nette de la marchandise et, le cas échéant, les unités supplémentaires ;

6° La nature de la transaction ;

7° Le mode de transport ;

8° Le département d'expédition initiale (à l'expédition) ou de destination (à l'introduction) des produits.

- les opérateurs ont la possibilité de regrouper, sous une position unique de la nomenclature combinée, les transactions dont le montant en valeur est inférieur à un seuil fixé à **200 €** par l'arrêté du 16 décembre 2010. Dans ce cas, les informations visées aux 4° à 8° ne sont pas renseignées. Le montant total repris sous cette position unique de la nomenclature combinée ne peut cependant pas excéder une valeur fixée à **2 000 €**.

c. Forme de la déclaration — Périodicité et délai de dépôt — Délai de conservation.

2645-4

La déclaration est produite auprès de l'administration des Douanes sur support papier, ou par voie informatique.

Lorsque la déclaration est produite sur support papier, elle est obligatoirement établie sur le formulaire CERFA intitulé « déclaration d'échanges de biens entre États membres de Communauté européenne ».

Pour les déclarations sur support papier deux modèles (simplifié ou détaillé) sont prévus en fonction du niveau d'obligation des opérateurs.

Les déclarants qui utilisent la transmission informatique doivent respecter les prescriptions d'un cahier des charges, publié par arrêté du ministre chargé du budget, définissant notamment les modalités de cette transmission, les supports autorisés et les conditions d'authentification des déclarations ainsi souscrites.

Les entreprises peuvent transmettre leur déclaration par voie électronique en utilisant le service en ligne « DEB sur Pro. Dou@ne » (<https://pro.douane.gouv.fr/>).

A compter du **1^{er} juillet 2010**, la déclaration des échanges de biens est obligatoirement souscrite par voie électronique par le redevable qui a réalisé au cours de l'année civile précédente des expéditions ou des introductions d'un montant hors taxes supérieur à **2 300 000 €**, ou atteint ce seuil en cours d'année.

Les déclarants qui utilisent le mode de transmission électronique doivent respecter les prescriptions d'un cahier des charges, établi et publié par arrêté du ministre chargé du budget.

En principe, la déclaration est produite dans les dix jours ouvrables qui suivent le mois au cours duquel la TVA est devenue exigible au titre des livraisons et acquisitions intracommunautaires de biens ou le mois au cours duquel a eu lieu le mouvement de marchandises pour les autres opérations.

Par ailleurs, une déclaration rectificative devra être déposée par le déclarant, en particulier lorsque celui-ci constate des inexactitudes ou des omissions portant sur les numéros d'identification à la TVA des acquéreurs et la valeur fiscale des livraisons déclarées.

Les documents nécessaires à l'établissement de la déclaration doivent être conservés par les assujettis pendant un délai de six ans à compter de la date de l'opération faisant l'objet de cette déclaration (art. 289 C du CGI).

2645-5

2. La déclaration européenne de services – DES (CGI, art. 289 B-I, 289 B-III, 1649 *quater* B quater-B-IV ; ann. III, art. 96 N ; arrêté du 23 juillet 2010).

Depuis le **1^{er} janvier 2010**, tout assujetti identifié à la TVA doit déposer auprès de l'administration des douanes un état récapitulatif des clients auxquels il a fourni des services pour lesquels le preneur est redevable de la taxe dans un autre Etat membre de la Communauté européenne en application des dispositions de l'article 196 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (**déclaration européenne de services**).

Cet état doit être souscrit par voie électronique via le service en ligne accessible sur le site sécurisé Pro. douane. gov. fr. Toutefois, les assujettis bénéficiant du régime de la franchise visé à l'article 293 B du CGI peuvent le déposer sur support papier auprès du Centre interrégional de saisie des données dont il dépend (CGI, art. 289 B-I et 1649 quater-B-quater).

Dans l'état récapitulatif relatif aux prestations de services doivent figurer :

- 1° Le numéro d'identification sous lequel l'assujetti a effectué ces prestations de services ;
- 2° Le numéro par lequel chaque client est identifié à la taxe sur la valeur ajoutée dans l'Etat membre où les services lui ont été fournis ;
- 3° Pour chaque preneur, le montant total des prestations de services effectuées par l'assujetti. Ces montants sont déclarés au titre du mois au cours duquel la taxe est devenue exigible dans l'autre Etat membre ;
- 4° Le montant des régularisations effectuées en application du 1 de l'article 272. Ces montants sont déclarés au titre du mois au cours duquel la régularisation est notifiée au preneur.

En principe, la déclaration doit être produite au plus tard le dixième jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel la TVA est devenue exigible dans l'autre Etat membre au titre des prestations de services réalisées ou au cours duquel une régularisation commerciale est notifiée au preneur.

2646

3. Sanctions (CGI, art. 1788 A).

Le défaut de production des déclarations prévues aux articles 289 B et 289 C du CGI dans les délais donne lieu à l'application d'une amende de **750 €**. Celle-ci est portée à **1 500 €** si la défaillance persiste dans les trente jours d'une mise en demeure.

Chaque omission ou inexactitude dans ces déclarations est sanctionnée par une amende de **15 €** sans que le total puisse excéder **1 500 €**.

L'infraction peut être constatée :

- soit par procès-verbal, notifié au contribuable. Ce document doit mentionner l'existence du délai de trente jours pour présenter des observations ;
- soit par proposition de rectification dans le cadre d'une procédure contradictoire.

Quelle que soit la procédure retenue, le document notifié au contrevenant comporte la mention de l'article régissant l'amende, la motivation de la sanction ainsi que son montant.

L'amende est prononcée, dans le même délai de reprise qu'en matière de TVA, par l'administration qui constate l'infraction. Le recouvrement et le contentieux de cette amende sont assurés et suivis par l'administration qui a prononcé l'amende suivant les mêmes procédures et sous les mêmes garanties, sûretés et privilèges que ceux prévus pour cette taxe.

Lorsqu'une des infractions en cause a fait l'objet d'une amende prononcée par l'une des deux administrations précitées, elle ne peut plus être sanctionnée par l'autre.

L'amende ne peut être prononcée avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification par laquelle l'administration a fait connaître au contrevenant la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose le redevable de présenter dans ce délai ses observations (LPF, art. L 80 D ; RC n° 7373). Son contentieux est assuré et suivi selon les mêmes procédures, et sous les mêmes garanties, sûretés et privilèges que ceux prévus pour la TVA.

Les agents des douanes peuvent exiger sans préavis, à des fins de contrôle statistique, la communication des documents nécessaires à l'établissement de la déclaration de toute personne physique ou morale tenue de souscrire celle-ci.

VII. DETERMINATION DU REDEVABLE DE LA TAXE

(BOI-TVA-DECLA-10-10-20)

2647

En principe, la TVA doit être acquittée par les vendeurs ou les prestataires de services (CGI, art. 283-1-1^{er} alinéa) sous réserve du régime suspensif de la taxe visé aux articles 275 à 277 A du même code.

- Toutefois, depuis le **1^{er} janvier 2010**, lorsqu'une livraison de biens ou une prestation de services mentionnée à l'article 259 A modifié du CGI est effectuée par un assujetti établi hors de France, la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur qui agit en tant qu'assujetti et qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France. Le montant dû est identifié sur la déclaration de recettes mentionnée à l'article 287 du CGI (CGI, art. 283-1-2^e alinéa).

- **Depuis le 1^{er} janvier 2010**, lorsque les prestations mentionnées au 1^o de l'article 259 modifié du CGI sont fournies par un assujetti qui n'est pas établi en France, la taxe doit être acquittée par le preneur (CGI, art. 283-2).

- Pour les livraisons et les prestations de façon portant sur des **déchets neufs d'industrie** et des **matières de récupération**, la taxe est acquittée par le destinataire ou le preneur qui dispose d'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée en France. Le montant hors taxes de ces opérations réalisées ou acquises par l'assujetti est identifié sur la déclaration de recettes prévue à l'article 287 du CGI (CGI, art. 283-2 *sexies* et 287-5 *b bis*).

- Pour les transferts de quotas autorisant les exploitants à émettre des gaz à effet de serre au sens de l'article 3 de la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil, du 13 octobre 2003, établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil, et d'autres unités pouvant être utilisées par les opérateurs en vue de se conformer à ladite directive, la taxe est acquittée par l'assujetti bénéficiaire du transfert (disposition applicable à compter du 31 décembre 2010 ; CGI, art. 283-2 septies).

- **Pour les livraisons de gaz naturel ou d'électricité** mentionnées au b du III de l'article 258 du CGI, ainsi que pour les services définis au 13^o de l'article 259 B du CGI qui leur sont directement liés, la taxe est acquittée par l'acquéreur qui dispose d'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée en France, y compris lorsque son fournisseur est établi en France (CGI, art. 283-2 *quinquies* complété par l'article 16 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 ; disposition applicable pour les factures émises à compter du 1^{er} avril 2012).

- **Pour les services de communications électroniques**, à l'exclusion de ceux soumis à la taxe prévue à l'article 302 *bis* KH du CGI, la taxe est acquittée par l'acquéreur qui dispose d'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée en France (CGI, art. 283-2 *octies* instauré par l'article 16 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 ; disposition applicable pour les factures émises à compter du 1^{er} avril 2012).

- L'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services et qui savait, ou ne pouvait ignorer, que tout ou partie de la TVA due sur cette livraison, ou sur toute livraison antérieure des mêmes biens, ou sur cette prestation ou toute prestation antérieure des mêmes services ne serait pas reversée de manière frauduleuse, est solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe (CGI, art. 283-4 bis). Ces dispositions et celles prévues au 3 de l'article 272 du CGI (cf. n° 2441) ne peuvent pas être cumulativement mises en œuvre pour un même bien.

- L'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de véhicules terrestres à moteur et qui savait ou ne pouvait ignorer que tout ou partie de cette livraison ou de toute livraison antérieure des mêmes véhicules ne pouvait pas bénéficier du régime prévu à l'article 297 A du CGI est solidairement tenu d'acquitter, avec tout assujetti partie à cette livraison ou à toute autre livraison antérieure des mêmes véhicules, la taxe frauduleusement éludée (Disposition applicable aux livraisons de véhicules terrestres à moteur effectuées à compter du 1^{er} janvier 2013 ; CGI, art. 283-4 ter nouveau issu de l'article 12 de la loi de finances rectificative pour 2012).

- Pour les opérations de façon, lorsque le façonnier réalise directement ou indirectement plus de 50 % de son chiffre d'affaires avec un même donneur d'ordre, ce dernier est solidairement tenu au paiement de la taxe à raison des opérations qu'ils ont réalisées ensemble. Le pourcentage de 50 % s'apprécie pour chaque déclaration mensuelle ou trimestrielle (CGI, art. 283-5 ; RES N° 2006/29).

Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables lorsque le donneur d'ordre établit qu'il n'a pas eu connaissance du non respect par le façonnier de ses obligations fiscales.

- Par ailleurs, certaines dispositions légales dérogatoires au droit commun mettent la TVA à la charge d'une personne autre que le vendeur ou le prestataire de service.

Ainsi c'est à l'acquéreur qu'il appartient d'acquitter la taxe en ce qui concerne :

1. Les achats de boissons (cf. n° 2083).

2. La réception de biens ou services en franchise de taxe ou sous le bénéfice d'un taux réduit (cf. n° 2556).

- Enfin, pour les opérations relatives à l'exploitation des biens ou droits d'un patrimoine fiduciaire, le fiduciaire est considéré comme un redevable distinct pour chaque contrat de

fiducie, sauf pour l'appréciation des limites de régimes d'imposition et de franchises, pour lesquelles est retenu le chiffre d'affaires réalisé par l'ensemble des patrimoines fiduciaires ayant un même constituant (CGI, art. 285 A).

VIII. MODALITÉS DE PAIEMENT DE L'IMPÔT

(BOI-REC-PRO)

2648

Les redevables doivent acquitter les taxes exigibles au moment même où ils déposent la déclaration de leurs opérations (CGI, art. 1692). La TVA due sur les livraisons à soi-même d'immeubles prévues à l'article 257-7° du CGI doit être versée, sauf dérogation, dans les douze mois qui suivent l'achèvement ou la première occupation de l'immeuble, ou la dissolution de la société de construction si elle intervient avant. Pour ce qui concerne les divers modes de paiement (numéraire, chèque...) il convient de se reporter au livre Rec, n°s 9111 et suivants.

Les redevables doivent acquitter la TVA ainsi que les taxes assimilées aux taxes sur le chiffre d'affaires par téléversement lorsque leur chiffre d'affaires ou leurs recettes réalisés au titre de l'exercice précédent sont supérieurs à **230 000 €** hors taxes pour les paiements devant être acquittés à compter du **1^{er} octobre 2011**. A partir du **1^{er} octobre 2012**, l'obligation de paiement par téléversement de la TVA concerne toutes les sociétés soumises à l'IS quel que soit leur chiffre d'affaires. Pour les entreprises non soumises à l'IS, le seuil de l'obligation de paiement par téléversement de la TVA sera abaissé à **80 000 €** à partir du **1^{er} octobre 2013**. A partir du **1^{er} octobre 2014**, l'obligation de paiement par téléversement de la TVA concernera toutes les entreprises quel que soit leur chiffre d'affaires et qu'elles soient ou non soumises à l'IS (Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 53) (CGI, art. 1695 quater ; cf. RC n°s 7064 et suiv., 7283).

Les déclarations et le paiement de la TVA s'effectuent en euros.

Remarque : L'article 50 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 institue, à compter du **1^{er} janvier 2012**, un régime optionnel de consolidation du paiement de la TVA au sein des groupes de sociétés.

Ainsi, par dérogation aux dispositions de l'article 1692 du CGI, les groupes de sociétés remplissant certaines conditions pourront opter pour la centralisation, au niveau de la société tête de groupe, du paiement de la TVA et des taxes assimilées dues par l'ensemble (ou seulement certaines) des sociétés membres du groupe ou, le cas échéant, du remboursement par l'administration des crédits de taxe déductible dont celles-ci bénéficient (CGI, art. 1693 ter). Ces dispositions seront commentées ultérieurement.

C. OBLIGATIONS ET FORMALITÉS PARTICULIÈRES

2649

Les modalités de récupération de la TVA, la situation spécifique de certaines entreprises ainsi que la nécessité de prévenir la fraude et de la combattre ont conduit à l'institution d'un certain nombre de formalités et d'obligations particulières. Pour ce qui touche aux entreprises de presse, voir ci-après n°s 2850 et suivants.

Les **mesures de prévention contre la fraude** sont développées au livre RC n°s 7060 et suivants, auquel il convient de se reporter.

I. MESURES AFFÉRENTES AUX MODALITÉS DE RÉCUPÉRATION DE LA TVA

2650

1. Remboursement de crédits de TVA déductible. Le remboursement de crédit de TVA déductible non imputable, selon la procédure générale ou selon la procédure particulière aux exportateurs, est exposé ci-avant (cf. n°s 2463 et suiv. et 2474).

2. Création de secteurs d'activité distincts. Les conditions dans lesquelles une entreprise doit constituer des secteurs d'activités distincts sont prévues à l'article 209-II de l'annexe II au CGI.

3. Imputation ou restitution de la taxe en cas de ventes résiliées, annulées ou impayées.

La TVA acquittée à l'occasion de ventes qui sont par la suite résiliées, annulées ou impayées peut être imputée sur celle due par ailleurs ou restituée. Cette imputation ou cette restitution est subordonnée à l'observation de formalités explicitées aux n°s 2442 et suiv.

4. Remboursement aux assujettis établis en France de la TVA afférente aux biens et services acquis dans les autres États membres de la Communauté européenne, cf. n° 2479.

II. MESURES PROPRES À CERTAINES ENTREPRISES

2651 1. Redevables qui acquittent la taxe d'après les débits (BOI-TVA-BASE-20-50-10), cf. n°s 2322 et suiv.

2651-1 2. Entreprises étrangères. Les entreprises étrangères qui réalisent des affaires imposables en France sont tenues à certaines obligations particulières qui sont exposées aux n°s 2143 et suivants.

3. Exportateurs

2651-2 • Régime général (CGI, art. 275 et 276 ; ann. III, art. 74 ; ann. IV, art. 49 à 50 *bis*) ; voir aux n°s 2192 et suiv. et 2557.

• **Constructions navales ou aéronautiques** (CGI, ann. IV, art. 42 à 46) ; voir aux n°s 2208 à 2210.

2651-3 4. Marchands de biens, lotisseurs professionnels

Les personnes qui réalisent des affaires portant sur des immeubles, fonds de commerce ou actions ou parts de sociétés immobilières dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des BIC doivent tenir un répertoire (CGI, art. 852) où sont inscrits :

- la date, la nature et le numéro d'ordre des actes ;
- la désignation des biens et la relation de l'enregistrement ;
- les nom, prénoms et domicile des parties ;
- le montant de la rémunération stipulée.

Par ailleurs, les agents immobiliers doivent tenir un registre-répertoire comportant, pour chaque dossier les indications suivantes : numéro d'ordre, nature de l'opération, désignation des biens, références au répertoire visé ci-dessus, nom et adresse des parties, numéro du mandat.

5. Redevables de la TVA par option

2651-4 L'option pour le paiement de la TVA au titre d'opérations qui sont exonérées est subordonnée à l'accomplissement de certaines formalités. Tel est le cas :

- des personnes qui donnent en location des locaux nus (cf. n°s 2237 et suiv.) ;
- des opérations portant sur des animaux vivants (cf. n°s 2742 à 2745) ;
- des opérations bancaires et financières antérieurement soumises à la TAF (cf. n°s 2234 et suiv. et 2861 et suiv.).

6. Personnes exerçant une activité lucrative sur la voie publique (CGI, art. 302 *octies* ; ann. III, art. 111 *quaterdecies* à 111 *novodecies*, et ann. IV, art. 50 *quindecies*).

2651-5 Les personnes qui exercent une activité lucrative sur la voie ou dans un lieu public sans avoir en France de domicile ou de résidence fixe depuis plus de six mois sont tenues de se faire connaître à l'administration fiscale et de déposer dans un service des impôts une somme en garantie du recouvrement des impôts et taxes dont elles sont redevables.

Le récépissé qui leur est délivré en contrepartie doit être produit à toute réquisition des fonctionnaires et magistrats désignés à l'article L. 225 du LPF. Les demandeurs étrangers doivent être en possession d'un titre de séjour. La durée de validité des récépissés, qui peuvent faire l'objet de renouvellement, est de trois mois.

L'article 111 *novodecies* de l'annexe III au CGI fixe, d'une manière générale, le lieu d'accomplissement des obligations fiscales des personnes concernées, auprès du service des impôts dont relève la commune à laquelle elles se trouvent rattachées.

L'obligation du récépissé de consignation comporte des exceptions en faveur :

- des personnes qui ont en France leur domicile ou une résidence fixe depuis plus de six mois ;
- des personnes dont les activités se limitent au transport de personnes ou de biens mobiliers ;
- des colporteurs de presse ou de billets de loterie sur la voie publique ;
- des voyageurs, représentants et placiers, des prêteurs d'argent, des courtiers d'assurances, et des agents commerciaux ;
- des professionnels effectuant, dans une ou plusieurs communes, des tournées de vente ou de prestations de services à partir d'établissements fixes.

Dans le cadre de mesures de simplification fiscales et administratives prises en faveur des commerçants non sédentaires et des forains, il a été mis en place un dispositif permettant aux

redevables d'obtenir un récépissé sans avoir à faire l'avance du dépôt de garantie visé ci-dessus **à la condition d'avoir accompli les obligations déclaratives** leur incombant en matière fiscale **et de justifier du règlement des impôts et taxes** mis à leur charge au cours de l'année précédant le dépôt de la demande du récépissé et des années antérieures.

7. Organismes sans but lucratif.

2651-6

Les organismes qui, compte tenu des exonérations prévues par les articles 261-4-9^e et 261-7-1^o du CGI, réalisent des opérations imposables sont normalement soumis aux mêmes obligations que les autres redevables.

Toutefois, pour simplifier les obligations des associations, il a été décidé d'aménager la fréquence des déclarations à souscrire par ces organismes.

Ces obligations sont résumées dans le tableau ci-après :

RÉSUMÉ DES OBLIGATIONS DÉCLARATIVES DES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF

Classement des organismes	Catégories d'opérations réalisées	Obligations déclaratives	Délai de dépôt
Activité permanente	Opérations commerciales habituelles.	3310 CA 3 <i>préidentifiée</i> , mensuelle ou trimestrielle.	Au plus tard le 24 du mois suivant la période de déclaration.
	Ventes aux membres	3310 CA 3 <i>préidentifiée</i> , de décembre ou du 4 ^e trimestre.	Au plus tard le 24 janvier de l'année suivante.
	Manifestations de soutien non exonérées (*)	3310 CA 3 occasionnelle	Dans les 30 jours qui suivent la date de la manifestation.
Activité occasionnelle	Toutes opérations sauf ventes aux membres.	3310 CA 3 occasionnelle.	Dans les 30 jours qui suivent la réalisation de l'opération.
	Ventes au membres	3310 CA 3 récapitulative.	Au plus tard le 24 janvier de l'année suivante.

(*) Chaque manifestation est considérée comme un secteur distinct d'activité.

8. Sociétés civiles de moyens

2651-7

Sauf option pour le régime du chiffre d'affaires réel, les sociétés civiles de moyens redevables de la TVA relèvent du régime simplifié d'imposition quelle que soit l'importance de leur chiffre d'affaires. Si elles n'ont réalisé aucune opération imposable, elles ne sont pas tenues au dépôt de la déclaration 3517 S CA 12. Les déclarations de chiffre d'affaires ne sont déposées qu'au titre des périodes au cours desquelles des opérations taxables ont été réalisées.

9. Établissements de spectacles (CGI, art. 290 *quater* ; ann. III, art. 96 B à 96 D ; ann. IV, art. 50 *sexies* B à 50 *sexies* I ; BOI-TVA-DECLA-20-30-20-40).

2651-8

A compter du 1^{er} janvier 2007, sur les lieux où sont organisés des spectacles comportant un prix d'entrée, les exploitants doivent délivrer un billet à chaque spectateur ou enregistrer et conserver dans un système informatisé les données relatives à l'entrée, avant l'accès au lieu du spectacle. Lorsqu'ils ne délivrent pas de billets d'entrée et qu'ils ne disposent pas d'un système informatisé, les exploitants de discothèques et de cafés-dansants sont tenus de remettre à leurs clients un ticket émis par une caisse enregistreuse.

10. Droits d'auteur. Retenue de TVA (CGI, art. 285 *bis*).

2651-9

Un dispositif permet de dispenser de toute obligation à l'égard de la TVA les personnes qui perçoivent des droits d'auteur d'éditeurs, de sociétés de perception et de répartition de droits ou de producteurs (BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30 ; cf n^{os} 2900 et suiv.).

2651-10

11. Personnes ayant obtenu l'autorisation d'ouverture d'un entrepôt fiscal (CGI, art. 277 A-III ; cf. n^{os} 2219-3 et 2219-4).

Le fonctionnement des entrepôts fiscaux est étudié ci-avant n^{os} 2217 et suiv.

III. MESURES DESTINÉES AU SUIVI DES DÉPLACEMENTS DE BIENS

(CGI, art. 286 *quater* ; ann. IV, art. 41 *bis* à *quinquies* ; BOI-TVA-DECLA-20-30-30)

2652 L'article 286 *quater* du CGI prévoit la tenue de deux registres spécifiques qui doivent permettre d'assurer le suivi des déplacements de biens qui ne constituent pas des transferts (cf. n^{os} 2015 à 2019).

1. Obligation de tenue des registres

2653 *a. Le registre des biens.* Tout assujetti doit tenir un registre des biens qu'il expédie dans un autre État membre à titre temporaire dans les conditions de l'article 256-III.

Ces expéditions ne sont pas assimilées à des livraisons de biens, soumises à la TVA intracommunautaire.

Ce registre doit comporter les mentions (date d'expédition, nature des biens, date de retour, etc.) nécessaires à l'identification de l'expédition ou du transport de biens sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne et destinés dans cet État à être utilisés à titre temporaire ou à faire l'objet de travaux (CGI, ann. IV, art. 41 *bis*).

2653-1 *b. Le registre spécial des façonniers.* Tout façonnier doit tenir un registre spécial permettant de suivre la réalisation du travail à façon.

L'article 286 *quater*-II du CGI prévoit que le registre mentionne l'identité des donneurs d'ordre et pour chacun d'eux lors de chacune des opérations d'entrée et de sortie :

- la nature et la quantité des matériaux mis en œuvre ;
- la nature et la quantité des produits transformés et livrés.

Ces formalités doivent permettre notamment le contrôle matériel des produits dont le façonnage est confié à des tiers.

Par ailleurs, le registre doit mentionner le numéro d'identification à la TVA du donneur d'ordre lorsque les biens ont été expédiés à partir d'un autre État membre de la Communauté européenne par ou pour le compte d'un assujetti identifié à la TVA dans cet État (CGI, ann. IV, art. 41 *ter*).

c. Le registre spécial des prestataires de services, autres que les façonniers.

Depuis le 1^{er} janvier 1996, les prestataires de services autres que les façonniers qui réalisent des travaux et expertises portant sur des biens meubles corporels, doivent tenir un registre spécial indiquant pour les biens expédiés à partir d'un autre État membre de la Communauté européenne, par ou pour le compte d'un assujetti identifié à la TVA dans cet État, la date de réception et celle où les biens quittent l'entreprise, la nature et la quantité des biens concernés, le nom et l'adresse du donneur d'ordre, ainsi que son numéro de TVA intracommunautaire (CGI, art. 286 *quater*-II-3).

En ce qui concerne les personnes qui ont obtenu l'autorisation d'ouverture d'un entrepôt fiscal, il convient de se reporter au n^o 2218-6.

2. Dispositions communes

2654 *a. Tenue et conservation des registres.* Les registres sont tenus et conservés dans chaque établissement, lieu de dépôt ou lieu de stockage des biens, matériaux ou produits transformés. Ainsi, pour une même entreprise, plusieurs registres de même nature peuvent être tenus en des lieux différents.

Le registre des biens, le registre spécial des façonniers et le registre spécial des prestataires de services sont conservés dans les délais et suivant les modalités prévus à l'article L. 102 B du LPF.

2654-1 *b. Présentation des registres à l'Administration.* En application de l'article L. 96 B du LPF, l'administration fiscale peut obtenir, sur demande, communication de ces registres. Par ailleurs, les agents de l'administration peuvent se faire présenter ces registres dans le cadre du droit d'enquête mentionné à l'article L. 80 F du LPF.

2654-2 *c. Défaut de présentation ou de tenue des registres.* Le défaut de présentation ou de tenue des registres prévus à l'article 286 *quater* est sanctionné par une amende fiscale de **750 €** fixée à l'article 1788 B du CGI.

Chaque omission ou inexactitude relevée sur ces registres donne lieu à une amende de **15 €**.

L'infraction peut être constatée :

- soit par procès-verbal, notifié au contrevenant. Ce document doit mentionner l'existence d'un délai de trente jours pour permettre au contrevenant de présenter ses observations ;
- soit par proposition de rectification dans le cadre d'une procédure contradictoire.

Quelle que soit la procédure retenue, le document notifié au contrevenant comporte la mention de l'article 1788 B du CGI, la motivation de la sanction ainsi que son montant.

L'amende ne peut être prononcée avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification par laquelle l'administration a fait connaître au contrevenant la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose le redevable de présenter dans ce délai ses observations (LPF, art. L 80 D ; RC n° 7373).

Elle est recouvrée et les réclamations sont instruites et jugées, suivant les procédures et sous les garanties prévues pour les taxes sur le chiffre d'affaires.

IV. CAUTIONNEMENT

2655 Pour garantir les droits du Trésor, l'administration a souvent recours au cautionnement. Il en est ainsi en ce qui concerne les acquisitions en franchise par les exportateurs (cf. n° 2202) ; les remboursements de crédits non imputables (cf. n°s 2477 et suiv.), les opérations effectuées en suspension de la TVA en vertu de l'article 277 A du CGI (cf. n°s 2217 et suiv. et 2555 et suiv.) et les acquisitions intracommunautaires de moyens de transport réalisées par tout assujetti ou personne morale non assujettie, autre qu'une PBRD (cf. n° 2895).

2656 **Remarque :** en ce qui concerne le contrôle des déclarations, il convient de se reporter à la partie du Précis de fiscalité consacrée aux réglementations communes, et notamment aux n°s 7023 et suiv. ; 7073 et 7075 et suiv.

Les procédures de rectification contradictoire, d'imposition d'office et les sanctions sont évoquées dans la partie RC, n°s 7108 et suiv. ; 7182 et suiv. et 7251 et suiv.

chapitre 2

obligations d'ordre comptable et relatives à l'établissement des factures

(BOI-TVA-DECLA)

A. OBLIGATIONS D'ORDRE COMPTABLE

(BOI-TVA-DECLA-30-10 ; RES N° 2009/20)

2657 Toute personne assujettie à la TVA doit tenir une comptabilité ou un livre spécial qui lui permette de justifier du détail des opérations (imposables ou non imposables) qu'elle réalise¹. Éventuellement, les recettes imposables doivent être ventilées par taux d'imposition.

La comptabilité, ainsi que les documents annexes, doivent être conservés pendant un délai de six ans :

- en original pour les pièces justificatives d'un droit à déduction en matière de TCA (factures d'achat...);
- en original ou en copie pour les autres documents (factures de vente...).

I. TENUE D'UNE COMPTABILITÉ OU D'UN LIVRE SPÉCIAL

(CGI, art. 286-I-3° ; ann. IV, art. 37 ; BOI-TVA-DECLA-30-10-10)

2658 **1. Généralités.** Les redevables de la TVA doivent tenir une comptabilité leur permettant de justifier les opérations imposables ou non imposables qu'ils effectuent. Ces justifications concernent, notamment, la nature des opérations et le montant des recettes encaissées.

2659 **2. Livre spécial.** L'article 286-I-3° du CGI prévoit que toute personne assujettie à la TVA qui ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires doit inscrire, jour par jour et sans blanc ni rature, sur un livre aux pages numérotées spécialement affecté à cet effet, le montant de ses opérations en distinguant au besoin ses opérations taxables de celles qui ne le sont pas¹. Toutefois, les opérations au comptant peuvent être inscrites

¹ Ce dispositif s'applique aux personnes bénéficiant du régime dérogatoire qui ont opté pour la taxation de leurs acquisitions (CGI, art. 260 CA) ou qui ont franchi le seuil prévu à l'article 256 bis du CGI.

globalement en fin de journée lorsque leur montant unitaire n'excède pas **76 € TTC** pour les ventes au détail et les services rendus à des particuliers.

Cette limite qui s'applique aux titulaires de revenus non commerciaux autorisés à utiliser la méthode simplifiée de comptabilisation des recettes de faible montant a été étendue à l'ensemble des contribuables dont les revenus relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (cf. FE n° 1371) et de la catégorie des bénéfices agricoles.

Les assujettis ne sont pas dispensés pour autant de produire à l'appui de leur livre spécial tout document propre à justifier de ce montant : bandes de caisse enregistreuse, fiches de caisse, livre-brouillard, etc. Le livre spécial n'a pas à être coté ou paraphé.

Les assujettis qui bénéficient d'une franchise mentionnée à l'article 293 B du CGI sont dispensés des obligations mentionnées à l'article 286-I-3° du même code. Ils doivent toutefois tenir et, sur demande du service des impôts, présenter un registre récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats, ainsi qu'un livre journal servi au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes professionnelles afférentes à ces opérations, appuyés des factures et de toutes autres pièces justificatives (CGI, art. 286-II).

3. Mentions devant figurer dans la comptabilité

2660

La comptabilité ou le livre spécial doit notamment faire apparaître d'une manière distincte :

- les opérations non soumises à la TVA ;
- les opérations faites en suspension de cette taxe ;
- pour chaque acquisition de biens, services et travaux effectuée par l'entreprise pour ses besoins (achats de marchandises, frais généraux, immobilisations), l'indication de son montant, de la TVA correspondante ainsi que le nom et l'adresse du fournisseur. Les achats sont, au gré de l'entreprise, comptabilisés hors TVA ou TVA incluse.

Pour chaque opération ayant donné lieu à l'établissement d'une facture (ou d'un document en tenant lieu) comportant mention de la TVA, le montant hors TVA de l'opération, le montant de la TVA au taux exigible facturée ainsi que le nom et l'adresse du client doivent être mentionnés.

La comptabilité des entreprises doit, en principe, comporter l'indication des recettes hors taxes. Toutefois, les redevables qui réalisent ordinairement des recettes taxes comprises (détaillants notamment) peuvent les inscrire en comptabilité taxes comprises et reconstituer, pour les besoins de la déclaration CA 3 leur chiffre d'affaires hors taxes en utilisant les coefficients de conversion suivants, arrêtés à la troisième décimale :

Taux réduits : $100 / 105,5$ soit 0,947.

$100/107$ soit 0,934

Taux normal : $100 / 119,6$ soit 0,836.

Lorsque les recettes inscrites en comptabilité comportent une autre taxe perçue en addition et selon les mêmes règles que la TVA, le coefficient de conversion est obtenu par la formule :

$$100 / (100 + \text{taux TVA} + \text{taux de la taxe additionnelle})$$

II. VENTILATION DES AFFAIRES PAR TAUX D'IMPOSITION

2661

Les entreprises qui commercialisent des produits soumis à la TVA à des taux différents, ou exonérés, doivent répartir leurs recettes par taux d'imposition et par catégorie d'opérations.

En conséquence, les méthodes de vente et la comptabilisation des recettes doivent être adaptées de manière à leur permettre de répondre à cette double exigence.

Cette obligation est susceptible de présenter des difficultés pour les entreprises dont les ventes, faites au comptant à des consommateurs, ne donnent pas lieu à facturation (négociants qui exploitent des magasins à rayons multiples ou qui vendent des produits soumis à plusieurs taux). Pour pallier ces difficultés, ces entreprises sont autorisées, à titre transitoire, à répartir leurs recettes par taux de taxe au moyen des méthodes de reconstitution à caractère empirique exposées ci-après.

Cette autorisation peut bénéficier aux entreprises qui vendent au détail des produits soumis à la TVA selon deux taux différents au moins - étant observé que les recettes afférentes à des produits exonérés doivent être suivies à part - et dont les ventes ne donnent pas lieu à facturation.

1. Caractères communs aux méthodes de ventilation autorisées

2662

L'utilisation de ces méthodes qui ne s'appliquent pas obligatoirement à toutes les ventes réalisées nécessite, en premier lieu, la connaissance exacte du montant global des recettes retenues pour leur montant hors taxes ou taxes comprises. Pour le surplus, elle implique :

- une connaissance précise et exacte, par taux de taxe, du montant des achats des produits commercialisés ;

- la connaissance des taux de marque pratiqués par l'entreprise ;
- en principe, une régularisation annuelle destinée à tenir compte de la variation des stocks, régularisation qui doit être notifiée au service avant le 25 avril de chaque année ;
- la ventilation des recettes d'un mois donné au prorata des achats effectués au cours du même mois et regroupés par taux d'imposition à la TVA. Il peut être admis que les recettes d'un mois donné soient ventilées au prorata des achats du mois précédent.

2. Description des méthodes

2663

Trois méthodes ont été élaborées par l'administration. Toutefois, les entreprises, sur autorisation, peuvent choisir une méthode autre que celles exposées ci-dessous.

a. Méthode A : comptabilisation des achats au prix d'achat. Les achats de produits destinés à la revente sont comptabilisés au prix d'achat et par taux d'imposition. La répartition par taux d'imposition des recettes globales encaissées au cours d'un mois donné est effectuée dans la proportion soit des achats réalisés au cours du même mois, soit de la totalité des achats de l'année précédente. Des coefficients de répartition peuvent être dégagés au préalable. Cette méthode ne peut être admise que lorsque les marges moyennes de commercialisation afférentes à chaque catégorie de produits soumis au même taux de TVA se situent dans une fourchette de dix points, et à la condition qu'une régularisation annuelle (indépendante de celle prévue pour les stocks) soit effectuée pour tenir compte des marges de commercialisation effectivement pratiquées.

L'utilisation de cette méthode est subordonnée à une déclaration préalable auprès du service des impôts à laquelle doit être joint un état justifiant que les marges moyennes se situent dans une fourchette de dix points.

b. Méthode B : comptabilisation des achats en valeur de vente. Les achats sont comptabilisés en valeur de vente par application d'une marge moyenne pondérée aux achats, classés en deux ou plusieurs catégories. Les prix de vente ainsi déterminés permettent d'obtenir, par addition :

- dans chaque taux, le chiffre d'affaires théorique qui correspond aux achats du mois considéré ;
- le chiffre d'affaires global théorique desdits achats.

Ces deux éléments permettent de déterminer le pourcentage, par rapport à la recette globale théorique, des recettes théoriques afférentes à chaque catégorie de produits. Chacun des pourcentages obtenus est appliqué à la recette réelle du mois écoulé.

L'utilisation de la méthode B doit faire l'objet d'une déclaration préalable, à laquelle doit être joint un état indiquant la ou les marges commerciales moyennes pondérées retenues ainsi que les méthodes de calcul utilisées.

c. Méthode C. Les achats sont comptabilisés en valeur de vente par application, au prix d'achat de chaque produit, de la marge commerciale correspondante.

Les entreprises qui désirent utiliser la méthode de répartition de droit commun (méthode C) doivent en faire préalablement la déclaration au service des impôts dont elles dépendent.

3. Entreprises à succursales multiples

2664

Dans le cas des entreprises à succursales multiples, il est admis que la TVA soit acquittée sur les livraisons faites par la maison-mère à ses succursales avec un mois de décalage. La valeur imposable est le prix de vente pratiqué par la succursale, corrigé, s'il y a lieu, des variations intervenues entre la livraison à la succursale et la vente aux consommateurs.

B. OBLIGATIONS RELATIVES À L'ÉTABLISSEMENT DES FACTURES

(CGI, art. 289-0, 289 et 289 *bis* ; ann. II, art. 242 *nonies* et 242 *nonies* A ; ann. III, art. 96 F ; ann. IV, art. 41 *septies* et 41 *octies* ; BOI-TVA-DECLA-30-20 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 62)

2665

L'établissement des factures par les assujettis à la TVA est soumis à des règles particulières.

Avant l'adoption de la directive n° 2001/115/CE le 20 décembre 2001, ces règles différaient d'un État membre à l'autre et étaient souvent inadaptées au développement des nouvelles technologies et méthodes de facturation.

La directive précitée dont l'objectif est de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de TVA a été transposée en droit interne par l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2002 du 30 décembre 2002.

Les nouvelles règles de facturation ainsi modifiées, applicables à compter du 1^{er} juillet 2003, sont codifiées aux articles 289 et 289 *bis* du CGI.

Par ailleurs, l'article 62 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 transpose en droit interne la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA en ce qui concerne les règles de facturation. Les nouvelles règles, qui concernent notamment le champ d'application territorial des règles françaises de facturation et la facturation électronique s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2013.

I. CHAMP D'APPLICATION TERRITORIAL DES RÈGLES DE FACTURATION PRÉVUES PAR LE CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS

(CGI, art. 289-0 issu de l'article 62 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

2665-1

A compter du 1^{er} janvier 2013, les règles de facturation prévues à l'article 289 du CGI s'appliquent aux opérations réputées situées en France en application des articles 258 à 259 D du CGI, à l'exclusion de celles qui sont réalisées par un assujetti qui a établi le siège de son activité économique dans un autre État membre ou qui y dispose d'un établissement stable à partir duquel la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle, et pour lesquelles l'acquéreur ou le preneur établi en France est redevable de la taxe, sauf si l'assujetti leur a donné mandat pour facturer en son nom et pour son compte.

Elles s'appliquent également aux opérations dont le lieu d'imposition n'est pas situé en France qui sont réalisées par un assujetti qui a établi le siège de son activité économique en France ou qui y dispose d'un établissement stable à partir duquel la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle :

1° Lorsque l'acquéreur ou le preneur établi dans un autre État membre est redevable de la taxe, sauf si l'assujetti leur a donné mandat pour facturer en son nom et pour son compte ;

2° Ou lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est réputée ne pas être effectuée dans l'Union européenne en application du titre V de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

II. OBLIGATIONS DE DÉLIVRANCE DE FACTURES

2666

Conformément à l'article 289-I du CGI, tout assujetti est tenu de s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, ou en son nom et pour son compte, par son client ou par un tiers pour les opérations suivantes (BOI-TVA-DECLA-30-20-10) :

- livraisons de biens ou prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie et qui ne sont pas exonérées en application des articles 261 à 261 E du CGI ;

- livraisons de biens visées aux articles 258 A et 258 B du CGI et livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 *ter* et II de l'article 298 *sexies* du même code ;

- acomptes qui lui sont versés avant que l'une des opérations visées aux deux tirets ci-dessus ne soit effectué, à l'exception des livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 *ter* et du II de l'article 298 *sexies* du CGI ;

- livraisons aux enchères publiques de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité.

2667

L'assujetti doit conserver un double de tous les documents émis. Toutefois, les entreprises qui créent et conservent, sous forme électronique, des factures qu'elles transmettent à leurs clients sur support papier peuvent être dispensées, sous certaines conditions, de l'obligation de conserver sous forme papier le double des factures ainsi transmises.

Remarque : l'article 289 du CGI ne mentionne plus la notion de document tenant lieu de facture mais retient une définition fonctionnelle de la facture. Désormais, constitue une facture tout document délivré dans les conditions prévues par le CGI et ses annexes, notamment au regard des mentions obligatoires (cf. n° 2671), quelle que soit la qualification donnée à ce document par les parties (quittance, note, relevé, compte-rendu...).

1. Personnes tenues de délivrer des factures

2668

a. Principe

L'obligation de facturation s'impose aux assujettis, c'est-à-dire aux personnes qui réalisent une activité économique à titre indépendant (CGI, art. 256 A).

Le fait que les opérations réalisées ne soient pas effectivement soumises à la TVA en application des dispositions de l'article 293 B du CGI (franchise en base) n'a pas pour effet de dispenser l'assujetti de l'obligation de facturation à laquelle il est soumis.

b. Exceptions

Dans un certain nombre de cas, la délivrance des factures doit ou peut être effectuée par une personne autre que celle qui livre les biens ou fournit les services facturés.

1°. *Représentation fiscale d'entreprises établies hors de la Communauté européenne* : cf. BOI-TVA-DECLA-30-20-10.

2°. *Clients ou tiers établissant matériellement les factures pour le compte de l'assujetti* : cf. BOI-TVA-DECLA-30-20-10

Les factures peuvent être matériellement émises par le client ou par un tiers lorsque l'assujetti leur donne mandat à cet effet. Sous réserve de son acceptation par l'assujetti, chaque facture est alors émise en son nom et pour son compte.

3°. *Facturation par les agriculteurs imposables à la TVA* : cf. BOI-TVA-DECLA-30-20-10

2. Opérations donnant lieu à facturation

2669

a. Règle générale

Donnent obligatoirement lieu à facturation les livraisons de biens et les prestations de services réalisées par un assujetti au profit d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie, et qui ne sont pas exonérées en application des articles 261 à 261 E du CGI. Lorsque les fournisseurs de biens ou prestataires de services ont des doutes sur la situation de leurs clients au regard de la TVA, il leur est conseillé de remettre aux intéressés des factures.

b. Règles particulières à certaines catégories d'opérations

Pour certaines livraisons de biens expressément visées par le b du 1 de l'article 289-I du CGI, les assujettis doivent délivrer une facture au titre des acomptes et de la livraison elle-même, quelle que soit la qualité du client et donc y compris dans le cas où celui-ci n'est ni un autre assujetti, ni une personne morale non assujettie (simple particulier notamment).

Les opérations concernées sont les suivantes :

- ventes à distances visées aux articles 258 A et 258 B du CGI
- livraisons de biens exonérés en application de l'article 262 *ter*-I du CGI (l'obligation de facturation au titre des acomptes versés pour le paiement de ces livraisons est toutefois supprimée à compter du 1^{er} janvier 2013)
- livraisons aux enchères publiques

3. Date d'émission de la facture

2670

L'article 289-I-3 du CGI prévoit que les factures doivent, en principe, être émises dès la réalisation de la livraison de biens ou de la prestation de services. Ce principe est toutefois susceptible de recevoir des aménagements.

Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2013, pour les livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 *ter* et du II de l'article 298 *sexies* du CGI et pour les prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur en application de l'article 196 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, la facture est émise au plus tard le 15 du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur.

Elle peut être établie de manière périodique pour plusieurs livraisons de biens ou prestations de services distinctes réalisées au profit d'un même acquéreur ou preneur pour lesquelles la taxe devient exigible au cours d'un même mois civil. Cette facture est établie au plus tard à la fin de ce même mois (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 62).

III. MENTIONS A PORTER SUR LES FACTURES

2671

L'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2002 ainsi que l'article 1^{er} du décret n° 2003-632 du 7 juillet 2003 pris pour son application, ont respectivement modifié l'article 289 du CGI et créé un article 242 *nonies* A à l'annexe II à ce code relatifs aux mentions à faire apparaître sur les factures.

Il est précisé que les règles prévues par ces articles s'appliquent, notamment au regard des mentions obligatoires, sans préjudice des autres dispositions législatives ou réglementaires applicables en matière de facturation.

Les dispositions concernant les mentions obligatoires générales, les mesures de simplification, les mentions obligatoires spécifiques à certaines opérations et celles relatives aux options exercées ou autorisations accordées en matière d'exigibilité sont commentées au BOI-TVA-DECLA-30-20-20.

Précisions :

- l'obligation faite aux assujettis de détenir une facture mentionnant leur nom et adresse ne peut être regardée par elle-même comme une exigence rendant pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction par ce client. En conséquence, la T. V.A figurant sur des factures établies à un autre nom que celui de l'entreprise doit être admise en déduction dès lors qu'il est établi que lesdites factures ont été acquittées par la société pour les besoins de ses opérations imposables (CAA Paris, arrêt n° 06PA00123 du 4 juin 2007, « SNC Sofinim Investissement ») ;
- la seule omission ou inexactitude de l'une des mentions obligatoires n'entraîne pas nécessairement la remise en cause de la validité d'une facture pour l'exercice des droits à déduction de la taxe dès lors que l'opération est justifiée dans sa réalité et qu'elle satisfait, par ailleurs, aux autres conditions posées pour l'exercice du droit à déduction (CAA Bordeaux, arrêts n°s 06BX0212 et 06BX0665 du 22 novembre 2007, « Sté porte des Galioles »).

IV. FACTURES TRANSMISES PAR VOIE ELECTRONIQUE

(BOI-TVA-DECLA-30-20-30 ; CGI, art. 289-V modifié par l'article 62 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012)

2672

L'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture doivent être assurées à compter de son émission et jusqu'à la fin de sa période de conservation.

Les factures électroniques sont émises et reçues sous une forme électronique quelle qu'elle soit. Elles tiennent lieu de factures d'origine pour l'application de l'article 286 du CGI et de l'article 289 du même code. Leur transmission et mise à disposition sont soumises à l'acceptation du destinataire.

Pour satisfaire aux conditions prévues au 1^{er} alinéa du n° 2672, l'assujetti peut émettre ou recevoir des factures :

1° Soit sous forme électronique en recourant à toute solution technique autre que celles prévues aux 2° et 3°, ou sous forme papier, dès lors que des contrôles documentés et permanents sont mis en place par l'entreprise et permettent d'établir une piste d'audit fiable entre la facture émise ou reçue et la livraison de biens ou prestation de services qui en est le fondement ;

2° Soit en recourant à la procédure de signature électronique avancée définie au a du 2 de l'article 233 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, précitée en ce qui concerne les règles de facturation.

Un décret précise les conditions d'émission, de signature et de stockage de ces factures ;

3° Soit sous la forme d'un message structuré selon une norme convenue entre les parties, permettant une lecture par ordinateur et pouvant être traité automatiquement et de manière univoque, dans des conditions précisées par décret.

Ces dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2013.

2673

2689

titre 7

régime des petites entreprises

chapitre premier

franchises

(BOI-TVA-DECLA)

2690

Actuellement, existent :

- une franchise de taxe en base qui est devenue le régime de droit commun pour les petites entreprises (cf. n^{os} 2691 et suiv.) ;
- une franchise, plus importante que la franchise de droit commun au bénéfice des avocats et avoués (cf. n^{os} 2695 et suiv.).

En outre, les auteurs des œuvres de l'esprit et les artistes-interprètes sont dispensés du paiement de la TVA lorsqu'ils ont réalisé au cours de l'année précédente, au titre des livraisons de leurs œuvres et de la cession des droits patrimoniaux qui leur sont reconnus par la loi, un chiffre d'affaires n'excédant pas un certain seuil (cf. n^{os} 2700 et suiv.).

A. FRANCHISE DE DROIT COMMUN

(CGI, art. 293 B-I et II, 293 BA à 293 F ; BOI-TVA-DECLA-40-10)

I. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-TVA-DECLA-40-10-10)

2691

1. Conditions d'application

1°. Seuils de chiffres d'affaires applicables

Pour l'année 2011 et les années suivantes, les seuils de chiffre d'affaires s'établissent comme suit :

Opérations concernées	Seuils de chiffres d'affaires
Livraisons de biens, ventes à consommer sur place, et prestations d'hébergement	81 500 € et 89 600 €
Autres prestations de services	32 600 € et 34 600 €

2°. Maintien du bénéfice du régime de la franchise en base de TVA

La franchise est maintenue :

- **l'année du dépassement de seuil** (N) si le chiffre d'affaires réalisé au titre de cette année (N) n'excède pas **89 600 €¹** (s'agissant des livraisons de biens, vente à consommer sur place et prestations d'hébergement) ou **34 600 €¹** (s'agissant des autres prestations de services) et le chiffre d'affaires de l'année précédente (N-1) n'a pas excédé **81 500 €¹** ou **32 600 €¹** ;
- l'année suivant celle du dépassement de seuil (N+ 1) si :
 - le chiffre d'affaires de l'année précédente (année du dépassement N) est compris entre **81 500 €¹** et **89 600 €¹** (s'agissant des livraisons de biens, vente à consommer sur place et prestations d'hébergement) ou entre **32 600 €¹** et **34 600 €¹** (s'agissant des autres prestations de services) et ;
 - le chiffre d'affaires de la pénultième année (N-1) n'a pas excédé **81 500 €¹** (s'agissant des livraisons de biens, ventes à consommer sur place et prestations d'hébergement) ou **32 600 €¹** (s'agissant des autres prestations de services) et ;
 - le chiffre d'affaires de l'année en cours (N+ 1) n'excède pas **89 600 €¹** (s'agissant des livraisons de biens, vente à consommer sur place et prestations d'hébergement) ou **34 600 €¹** (s'agissant des autres prestations de service).

Pour les assujettis qui exercent des activités mixtes, le maintien de la franchise pendant deux ans s'applique si :

- le chiffre d'affaires global de l'année précédente (N-1) est compris entre **81 500 €¹** et **89 600 €¹** et le chiffre d'affaire de l'année précédente (N-1) afférent aux autres prestations de services est compris entre **32 600 €¹** et **34 600 €¹** ;
- et le chiffre d'affaires global de la pénultième année (N-2) n'est pas supérieur à **81 500 €¹** et le chiffre d'affaires afférent aux autres prestations de services de la pénultième année (N-2) n'est pas supérieur à **32 600 €¹**.

2691-1 2. Redevables et opérations exclus du régime de la franchise en base

Sont exclus de ce régime les redevables qui exercent une activité occulte au sens du troisième alinéa de l'article L 169 du LPF (CGI, art. 293 B-I-1).

Sont également exclus de ce régime les redevables à l'encontre desquels a été dressé un procès-verbal de **flagrance fiscale** dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF, **au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel ce procès-verbal est établi** (CGI, art. 293 BA).

En outre, la franchise en base n'est pas applicable :

- aux opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles visés au I modifié de l'article 257 du CGI ;
- aux opérations effectuées par les agriculteurs relevant du régime simplifié de l'agriculture (CGI, art. 298 bis) ;
- aux opérations soumises à la TVA en vertu d'une option prévue aux articles 260, 260 A et 260 B (CGI, art. 293 C-3°) ;
- aux livraisons de moyens de transport neufs effectuées dans les conditions prévues à l'article 298 sexies (CGI, art. 293 C-4°).

II. CHIFFRE LIMITE À CONSIDÉRER

2692

Pour apprécier les seuils d'application de la franchise en base, il y a lieu d'une manière générale, de retenir le montant hors TVA correspondant aux livraisons de biens ou aux prestations de services réalisées par une entreprise au cours de la période de référence.

Pour leur part, les titulaires de revenus non commerciaux doivent retenir les recettes effectivement encaissées, y compris le cas échéant, les honoraires rétrocedés imposables, sauf s'ils ont choisi de tenir leur comptabilité selon les règles du droit commercial ; ils déterminent alors le montant de leurs recettes en fonction des prestations réalisées qu'elles aient ou non donné lieu à encaissement.

1. Ce montant comprend :

- l'ensemble des livraisons de biens et des prestations de services taxables ;
- les opérations visées aux articles 258 A-I, 259 A et B, 262-I et II, 1° à 7° et 12°, 262 ter I et 263 du CGI ;
- les opérations immobilières non taxées ;

1. Seuils applicables à compter du 1^{er} janvier 2011.

- les opérations immobilières, bancaires et financières exonérées qui ne présentent pas un caractère accessoire par rapport à l'activité principale de l'entreprise ou dont les produits excèdent 5 % des recettes totales de l'entreprise ;
- les opérations réalisées en franchise (CGI, art. 275) et en suspension de taxe (CGI, art. 277 A).

2. Par contre, le montant du chiffre d'affaires ne doit pas comprendre :

- les recettes de caractère exceptionnel telles que le produit de la cession des éléments de l'actif immobilisé (fonds de commerce, matériel) ;
- les livraisons à soi-même et achats imposables ;
- les opérations immobilières, bancaires et financières qui présentent un caractère accessoire et dont les produits n'excèdent pas 5 % des recettes totales de l'entreprise ;
- les subventions ou aides aux entreprises qui ne constituent ni la contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de biens, ni le complément du prix d'opérations prises en compte pour l'appréciation du chiffre d'affaires limite ;
- les autres opérations exonérées non visées ci-dessus, notamment les opérations visées aux articles 261-7-1°, a, b et c du CGI.

Cas particuliers :

1. **Entreprises nouvelles** : Le régime de TVA applicable au titre de l'année de création doit être envisagé selon l'une ou l'autre des deux situations suivantes :

- le chiffre d'affaires effectivement réalisé en N (sans ajustement prorata temporis) n'excède pas **89 600 €¹** ou **34 600 €¹** : **la franchise en base est applicable de plein droit pour l'année entière** ;
- le chiffre d'affaires effectivement réalisé (sans ajustement prorata temporis) dépasse **89 600 €¹** ou **34 600 €¹** au cours de l'année N : la franchise n'est plus applicable à compter du 1^{er} jour du mois de dépassement.

Pour déterminer si la franchise est applicable au cours de l'année N + 1 aux entreprises créées au cours de l'année N, il convient d'ajuster le chiffre d'affaires limite annuel au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise au cours de l'année de création. La réduction prorata temporis du chiffre d'affaires limite ne doit pas être pratiquée dans le cas des entreprises saisonnières ou des entreprises dont l'activité est exercée de manière intermittente.

En outre, à compter du **1^{er} janvier 2010**, l'ajustement du chiffre d'affaires limite annuel au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise ou d'exercice de l'activité n'est pas applicable aux entreprises qui ont exercé l'option pour le régime du micro-social prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale avant le 31 décembre 2010.

2. **Pluralité d'entreprises** : Cf. BOI-TVA-DECLA-40-10-10.

III. CONSÉQUENCES DE LA FRANCHISE

(BOI-TVA-DECLA-40-10-20)

2693

1. **En matière de TVA.** Les bénéficiaires de la franchise sont dispensés du paiement de la taxe sur leurs opérations et ne peuvent corrélativement pratiquer aucune déduction de la TVA se rapportant aux biens et services acquis pour les besoins de leur activité.

2. **En matière de facturation.** Les bénéficiaires de la franchise doivent indiquer sur les factures ou sur tout autre document en tenant lieu qu'ils sont susceptibles de délivrer, la mention : « **TVA non applicable, article 293 B du CGI** »

Ils ne doivent donc pas faire apparaître la TVA sur leurs factures ou sur tout autre document en tenant lieu qu'ils peuvent délivrer aux clients.

L'indication de la TVA sur une facture par un assujetti bénéficiaire de la franchise rendrait celui-ci redevable de la taxe du seul fait de sa facturation.

3. **En matière de taxes spéciales.** Dès lors que les bénéficiaires de la franchise sont dispensés du paiement de la TVA, ils sont également dispensés du paiement des taxes spéciales sur le chiffre d'affaires qui sont recouvrées suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que la TVA (cf. n^{os} 2910 à 2992).

4. **En matière de taxe sur les salaires.** Les bénéficiaires de la franchise sont placés dans le champ d'application de la taxe sur les salaires dans les conditions prévues aux articles 231-1 et suivants du CGI.

1. Seuils applicables à compter du 1^{er} janvier 2011.

5. En matière de contribution annuelle sur les revenus locatifs. Dès lors qu'ils ne donnent pas lieu au paiement effectif de la TVA, les revenus des locations consenties par les bénéficiaires de la franchise entrent, le cas échéant, dans le champ d'application de la contribution annuelle sur les revenus locatifs.

IV. AUGMENTATION OU DIMINUTION DES CHIFFRES D'AFFAIRES AU-DELÀ OU EN DEÇÀ DES LIMITES

(BOI-TVA-DECLA-40-10-20)

1. Dépassement des chiffres d'affaires limites.

2694

Voir les n^{os} 2691 et 2691-1.

2. Diminution du chiffre d'affaires qui devient inférieur au chiffre d'affaires limite.

2694-1

Si au titre de l'année civile précédente, le chiffre d'affaires hors taxe réalisé est inférieur aux seuils mentionnés au n° 2691, la franchise est de droit à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante. Dans cette situation, le redevable :

- n'a plus à taxer ses opérations à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante. Toutefois, il doit soumettre à la TVA les sommes perçues après la date de la perte de sa qualité de redevable dès lors qu'elles se rapportent à des opérations réalisées avant cette date et pour lesquelles l'exigibilité intervient lors de l'encaissement (prestataires de services et entrepreneurs de travaux immobiliers, notamment) ;

- doit reverser la taxe antérieurement déduite au titre des stocks qu'il utilisera pour les besoins de son activité désormais non taxée ;

- enfin, doit procéder aux régularisations des droits à déduction exercés sur les biens mobiliers et immobiliers d'investissement dans les conditions prévues à l'article 207 de l'annexe II au CGI.

L'éventuelle cession ultérieure des biens mobiliers ne sera donc pas soumise à la TVA.

B. FRANCHISE ACCORDÉE AUX AVOCATS ET AUX AVOUÉS

(CGI, art. 293 B et 293 D à 293 G ; BOI-TVA-DECLA-40-20)

2695

Les prestations effectuées par les avocats, avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation et les avoués près les cours d'appel sont assujettis de plein droit à la TVA.

Toutefois, ces professions bénéficient d'une franchise en base spécifique.

Ainsi, les avocats, avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation et les avoués sont dispensés du paiement de la TVA **lorsqu'ils ont réalisé au cours de l'année précédente**, au titre des opérations relevant de l'activité définie par la réglementation applicable à leur profession, un **chiffre d'affaires n'excédant pas 42 300 € hors taxe**¹.

Pour leurs livraisons de biens et leurs prestations de services qui n'ont pas bénéficié de l'application de la franchise de **42 300 €**¹, les avocats et les avoués bénéficient également d'une franchise lorsque le chiffre d'affaires correspondant réalisé au cours de l'année civile précédente n'excède pas **17 400 €**¹ (CGI, art. 293 B).

Cette disposition ne peut pas avoir pour effet d'augmenter le chiffre d'affaires limite de la franchise afférente aux opérations effectuées dans le cadre de l'activité définie par la réglementation.

Les dispositions relatives à la franchise de **42 300 €**¹ et à celle de **17 400 €**¹ cessent de s'appliquer aux assujettis dont le chiffre d'affaires de l'année en cours dépasse respectivement **52 000 €**¹ et **20 900 €**¹. Ils deviennent redevables de la TVA pour les prestations de services et pour les livraisons de biens effectuées à compter du premier jour du mois au cours duquel ces chiffres d'affaires sont dépassés (CGI, art. 293 B-V).

Les avocats et avoués bénéficiaires de la franchise spécifique peuvent, le cas échéant, bénéficier de la franchise de droit commun prévue pour les prestataires de services ou, s'ils réalisent des livraisons de biens, pour ces dernières. La franchise de droit commun ne peut pas se cumuler avec le dispositif de franchise spécifique prévu à l'article 293 B-III et IV du CGI. Cette disposition concerne donc en pratique les assujettis réalisant des opérations visées à l'article 293 B-III du CGI, mais pour lesquels la franchise de droit commun serait plus favorable, c'est-à-dire les assujettis réalisant des livraisons de biens.

1. Seuils applicables à compter du 1^{er} janvier 2011.

I. CHAMPS D'APPLICATION RESPECTIFS DES DEUX FRANCHISES

1. Franchise de 17 400 €¹.

2696

Cette franchise concerne les opérations étrangères à l'activité réglementée des avocats.

Il s'agit notamment des opérations suivantes :

- gestion et administration de biens ;
- entremise et négociation en matière de locations et de transactions immobilières ou sur fonds de commerce ;
- recouvrement de créances ;
- mise à la disposition d'un avocat collaborateur de locaux et de clientèle moyennant le versement d'une redevance.

2. Franchise de 42 300 €¹.

Cette franchise ne bénéficie qu'aux prestations relevant de l'activité réglementée des avocats et des avoués.

Le montant de **42 300 €¹** comprend les recettes réalisées par les avocats et avoués, dans le cadre de l'activité définie par la réglementation applicable à leur profession. Par contre, les prestations qui ne relèvent pas de l'activité réglementée ne doivent pas être prises en compte pour l'appréciation du chiffre d'affaires limite.

Les recettes de caractère exceptionnel telles que le produit de la cession des éléments de l'actif immobilisé ne sont pas à prendre en compte.

Les remboursements de frais de déplacement exposés par un avocat collaborateur pour le compte de l'avocat « en premier » ne sont pas pris en compte pour l'appréciation de son chiffre d'affaires limite de **42 300 €¹** dans **le seul cas** où l'avocat collaborateur bénéficie de la **mesure de tempérament** mentionnée au BOI-TVA-BASE-10-20-40-30..

Les avocats et avoués doivent retenir les recettes effectivement encaissées, y compris les honoraires rétrocédés imposables. Toutefois, s'ils ont choisi de tenir leur comptabilité selon les règles du droit commercial, ils déterminent alors le montant de leurs recettes en fonction des prestations réalisées, qu'elles aient ou non donné lieu à encaissement.

En cas d'exercice de l'activité d'avocat dans le cadre de sociétés civiles professionnelles ou de sociétés d'exercice libéral et dans celui de société en participation ou d'associations lorsque celles-ci ont la qualité de redevable, il convient de retenir le chiffre d'affaires réalisé par le groupement redevable et non pas la part revenant à chacun des membres.

Pour déterminer si la franchise est applicable aux nouveaux cabinets, il convient d'ajuster le chiffre limite annuel de **42 300 €¹** au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise au cours de l'année de création.

Toutefois, à compter du **1^{er} janvier 2010**, l'ajustement du chiffre d'affaires limite annuel au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise ou d'exercice de l'activité n'est pas applicable aux entreprises qui ont exercé l'option pour le régime du micro-social prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale avant le 31 décembre 2010.

II. CONSÉQUENCES DE LA FRANCHISE DE 42 300 €¹

2697

1. En matière de TVA. Les bénéficiaires de la franchise sont dispensés du paiement de la taxe sur leurs opérations et ne peuvent corrélativement pratiquer aucune déduction de la TVA se rapportant aux biens et services acquis pour les besoins de leur activité.

2. En matière de facturation. Les bénéficiaires de la franchise doivent indiquer sur les notes d'honoraires ou sur tout autre document en tenant lieu qu'ils sont susceptibles de délivrer, la mention : « **TVA non applicable, article 293 B du CGI** ».

Cette mention doit notamment figurer sur les demandes d'indemnisation transmises au greffe pour certification lorsque l'avocat ou l'avoué est indemnisé dans le cadre de l'aide juridictionnelle.

Ils ne doivent donc pas faire apparaître la TVA sur leurs notes d'honoraires ou sur tout autre document en tenant lieu qu'ils peuvent délivrer aux clients.

3. En matière de taxe sur les salaires. Les bénéficiaires de la franchise sont placés dans le champ d'application de la taxe sur les salaires dans les conditions prévues par l'article 231-1 du CGI.

1. Seuils applicables à compter du 1^{er} janvier 2011.

III. AUGMENTATION OU DIMINUTION DES CHIFFRES D'AFFAIRES AU-DELÀ OU EN DEÇÀ DES LIMITES

2698 **1. Dépassement de la limite annuelle de 42 300 €¹.** Dès lors qu'au cours d'une année donnée, le seuil de **42 300 €¹** est franchi, l'avocat ou l'avoué devient redevable de la taxe à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante selon le régime d'imposition correspondant au chiffre d'affaires réalisé (régime simplifié d'imposition ou régime normal).

Les opérations imposables correspondent aux prestations de services exécutées à compter du 1^{er} janvier de l'année où l'avocat ou l'avoué devient redevable.

2. Dépassement de la limite annuelle de 52 000 €¹. Les avocats et les avoués doivent surveiller l'évolution de leur chiffre d'affaires à partir du moment où, en cours d'année, celui-ci dépasse la limite de **42 300 €¹**.

Lorsque la limite de **52 000 €¹** est franchie, l'avocat ou l'avoué devient redevable de la taxe pour les prestations de services réalisées à compter du 1^{er} jour du mois au cours duquel la limite de **52 000 €¹** a été dépassée.

Les encaissements relatifs à des prestations de services réalisées avant le 1^{er} jour du mois où l'avocat ou l'avoué devient redevable n'ont pas à être soumis à la TVA.

3. Diminution du chiffre d'affaires qui devient inférieur au chiffre d'affaires limite. Si au titre de l'année civile précédente, le chiffre d'affaires hors taxe réalisé est inférieur à **42 300 €¹**, la franchise est de droit à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante.

IV. ARTICULATION DES DEUX RÉGIMES DE FRANCHISE

2699 Les avocats et avoués peuvent bénéficier simultanément des deux régimes de franchise :
- franchise de **42 300 €¹** pour les opérations relevant de leur activité réglementée ;
- et franchise de **17 400 €¹** pour leurs autres opérations.

La coexistence de ces deux régimes de franchise appelle les précisions suivantes en ce qui concerne le dépassement des limites et l'option.

Le dépassement de la limite de **42 300 €¹** ou de **52 000 €¹** fait perdre automatiquement le bénéfice de la franchise de **17 400 €¹**.

En effet, pour l'appréciation de la limite de **17 400 €¹**, il n'est fait abstraction du montant des opérations réglementées que lorsqu'elles ne sont pas soumises à la taxe. La limite de **17 400 €¹** s'apprécie donc en incluant les opérations relevant de l'activité réglementée lorsqu'elles sont soumises à la taxe.

Le dépassement de la limite de **17 400 €¹** ou de **20 900 €¹** pour les opérations non réglementées entraîne la perte du bénéfice de la franchise pour ces opérations, mais n'a pas d'incidence sur l'application de la franchise de **42 300 €¹** relative aux opérations réglementées. Il en est de même en cas d'option exercée en vue de soumettre à la TVA les opérations non réglementées qui bénéficient de la franchise de **17 400 €¹**.

L'option exercée au titre des opérations réglementées placées sous le régime de la franchise de **42 300 €¹**, se traduira également par la perte du bénéfice de la franchise de **17 400 €¹** pour les opérations non réglementées. Il n'en serait autrement que dans l'hypothèse où le montant cumulé des opérations réglementées devenues imposables et des opérations non réglementées serait inférieur à **17 400 €¹**.

C. FRANCHISE ACCORDÉE AUX AUTEURS D'ŒUVRES DE L'ESPRIT ET AUX ARTISTES-INTERPRÈTES

(CGI, art. 293 B, 293 D à 293 G ; BOI-TVA-DECLA-40-30)

2700 Les auteurs des œuvres de l'esprit et les artistes-interprètes, sont dispensés du paiement de la TVA lorsqu'ils ont réalisé au cours de l'année précédente, au titre des livraisons de leurs œuvres et de la cession des droits patrimoniaux qui leur sont reconnus par la loi, un chiffre d'affaires n'excédant pas **42 300 €** hors taxe¹. Ces dispositions ne sont pas applicables aux architectes et aux auteurs de logiciels.

Les auteurs des œuvres de l'esprit et les artistes-interprètes sont également susceptibles de bénéficier de la franchise de **17 400 €¹** prévue au IV de l'article 293 B du CGI (cf. nos 2691 et suiv. et n° 2705).

En outre, l'article 293 G du CGI prévoit que les auteurs peuvent le cas échéant bénéficier de la franchise de droit commun. Toutefois, ce dispositif ne peut se cumuler avec celui de la

1. Seuils applicables à compter du 1^{er} janvier 2011.

franchise spécifique [42 300 € ou 17 400 €]¹. Cette disposition concerne donc, en pratique, les assujettis réalisant des livraisons de biens pour lesquels la franchise de droit commun est plus favorable.

I. CHAMPS D'APPLICATION RESPECTIFS DES DEUX FRANCHISES

2701

1. Franchise de 17 400 €¹.

Les auteurs et interprètes des œuvres de l'esprit et les artistes du spectacle peuvent bénéficier de la franchise de 17 400 €¹ pour leurs opérations autres que les livraisons de leurs œuvres et les cessions de droits.

Il s'agit notamment :

- des prestations de publicité comme la cession par un auteur du droit d'utiliser son image ;
- des prestations de conseil ;
- des ventes de biens qui ne présentent pas les caractéristiques d'une œuvre de l'esprit.

2. Franchise de 42 300 €¹.

Cette franchise concerne les auteurs des œuvres de l'esprit et leurs ayants droit, et les artistes-interprètes visés à l'article L. 212-1 du Code de la propriété intellectuelle.

Pour les auteurs des œuvres de l'esprit, les opérations concernées par la franchise de **42 300 €¹** sont les livraisons de biens et les cessions de droits portant sur des œuvres de l'esprit (droit de représentation, droit de reproduction, droit à rémunération pour copie privée).

S'agissant des artistes-interprètes, la franchise s'applique aux rémunérations qu'ils perçoivent à raison de l'exploitation des droits patrimoniaux qui leur sont reconnus par la loi (droit d'autoriser prévu à l'article L. 212-3 du Code de la propriété intellectuelle, droit à rémunération pour copie privée, droit à rémunération équitable).

Pour bénéficier de la franchise au titre d'une année donnée, les assujettis doivent avoir réalisé au cours de l'année civile précédente un chiffre d'affaires d'un montant n'excédant pas **42 300 € hors taxe¹**.

Ce montant comprend les recettes réalisées par les auteurs ou artistes-interprètes dans le cadre de leur activité de livraison d'œuvres et cession de droits. Par contre, les opérations qui ne relèvent pas de cette activité ne doivent pas être prises en compte pour l'appréciation du chiffre d'affaires limite.

Les redevables doivent retenir les recettes effectivement encaissées y compris les sommes ultérieurement rétrocédées. Toutefois, s'ils ont choisi de tenir leur comptabilité selon les règles du droit commercial, ils déterminent alors le montant de leurs recettes en fonction des opérations réalisées qu'elles aient ou non donné lieu à encaissement.

Pour déterminer si la franchise est applicable aux assujettis qui débutent leur activité, il convient d'ajuster le chiffre limite annuel de **42 300 €¹** au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année de début d'activité.

Toutefois, à compter du **1^{er} janvier 2010**, l'ajustement du chiffre d'affaires limite annuel au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise ou d'exercice de l'activité n'est pas applicable aux entreprises qui ont exercé l'option pour le régime du micro-social prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale avant le 31 décembre 2010.

II. CONSÉQUENCES DE LA FRANCHISE DE 42 300 €¹

2702

1. En matière de TVA. Les bénéficiaires de la franchise sont dispensés du paiement de la taxe sur leurs opérations et ne peuvent corrélativement pratiquer aucune déduction de la TVA se rapportant aux biens et services acquis pour les besoins de leur activité.

2. En matière de facturation. Les bénéficiaires de la franchise doivent indiquer sur les factures, notes d'honoraires ou sur tout autre document en tenant lieu qu'ils sont susceptibles de délivrer, la mention : « **TVA non applicable, article 293 B du CGI** ».

Ils ne doivent donc pas faire apparaître la TVA sur leurs factures, notes d'honoraires ou sur tout autre document en tenant lieu qu'ils peuvent délivrer aux clients.

3. En matière de taxe sur les salaires. Les bénéficiaires de la franchise sont placés dans le champ d'application de la taxe sur les salaires dans les conditions prévues aux articles 231-1 et suivants du CGI.

¹. Seuils applicables à compter du 1^{er} janvier 2011.

III. AUGMENTATION OU DIMINUTION DES CHIFFRES D'AFFAIRES AU-DELÀ OU EN DEÇÀ DES LIMITES

2703 1. Dépassement de la limite annuelle de 42 300 €¹.

Dès lors qu'au cours d'une année donnée, le seuil de 42 300 €¹ est franchi, l'auteur ou l'artiste-interprète devient redevable de la taxe à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante selon le régime d'imposition correspondant au chiffre d'affaires réalisé (régime simplifié d'imposition ou régime normal).

Les opérations imposables correspondent aux livraisons de biens effectuées et prestations de services exécutées à compter du 1^{er} janvier de l'année où l'auteur ou l'artiste-interprète devient redevable.

2. Dépassement de la limite annuelle de 52 000 €¹.

Les auteurs ou artistes-interprètes doivent surveiller l'évolution de leur chiffre d'affaires à partir du moment où, en cours d'année, celui-ci dépasse la limite de 42 300 €¹. Lorsque la limite de 52 000 €¹ est franchie, l'auteur ou l'artiste-interprète devient redevable de la taxe pour les prestations de services exécutées et les livraisons de biens effectuées à compter du 1^{er} jour du mois au cours duquel la limite de 52 000 €¹ a été dépassée.

Les encaissements relatifs à des prestations de services exécutées avant le 1^{er} jour du mois où l'artiste devient redevable n'ont pas à être soumis à la TVA.

3. Diminution du chiffre d'affaires qui devient inférieur au chiffre d'affaires limite.

Si au titre de l'année civile précédente, le chiffre d'affaires hors taxe réalisé est inférieur à 42 300 €¹, la franchise est de droit à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante.

IV. ARTICULATION DES DEUX RÉGIMES DE FRANCHISE

2704 Les auteurs et artistes-interprètes peuvent bénéficier simultanément des deux régimes de franchise. La coexistence de ces deux régimes de franchise appelle les précisions suivantes en ce qui concerne le dépassement des limites et l'option.

Le dépassement de la limite de 42 300 €¹ ou de 52 000 €¹ fait perdre automatiquement le bénéfice de la franchise de 17 400 €¹.

En effet, pour l'appréciation de la limite de 17 400 €¹, il n'est fait abstraction du montant des opérations relevant de l'activité d'auteur ou d'artiste-interprète que lorsqu'elles ne sont pas soumises à la taxe (CGI, art. 293 D). La limite de 17 400 €¹ s'apprécie donc en incluant les opérations relevant de l'activité d'auteur ou d'artiste-interprète lorsqu'elles sont soumises à la taxe.

L'option exercée au titre des opérations relevant de l'activité d'auteur ou d'artiste-interprète placées sous le régime de la franchise de 42 300 €¹, se traduira également par la perte du bénéfice de la franchise de 17 400 €¹ pour les opérations relevant de la franchise de 17 400 €¹. Il n'en serait autrement que dans l'hypothèse où le montant cumulé des opérations relevant de l'une ou l'autre catégorie d'opérations serait inférieur à 17 400 €¹.

Le dépassement de la limite de 17 400 €¹ ou de 20 900 €¹ pour les opérations relevant de la franchise de 17 400 €¹ entraîne la perte du bénéfice de la franchise pour ces opérations, mais n'a pas d'incidence sur l'application de la franchise de 42 300 €¹ relative aux opérations relevant de l'activité d'auteur ou d'artiste-interprète. Il en est de même en cas d'option exercée en vue de soumettre à la TVA les opérations qui bénéficient de la franchise de 17 400 €¹.

V. SITUATION DES ASSUJETTIS QUI CUMULENT LES ACTIVITÉS D'AVOCAT (OU D'AVOUÉ) ET D'AUTEUR (OU D'ARTISTE-INTERPRÈTE)

2705 Un même assujetti peut réaliser :

- des opérations au titre de l'activité spécifique d'avocat ou d'avoué relevant de la franchise prévue par l'article 293 B-III-1 du CGI (cf. nos 2695 et suiv.) ;
- des opérations au titre des activités d'auteur ou d'artiste-interprète relevant de la franchise prévue par l'article 293 B-III-2 et 3 du CGI (cf. nos 2700 et suiv.) ;
- des opérations étrangères à ces deux activités et relevant de la franchise de 17 400 €¹ prévue par l'article 293 B-IV du CGI.

1. Seuils applicables à compter du 1^{er} janvier 2011.

La loi prévoit l'application des principes suivants :

1. Le bénéfice éventuel de chacune des franchises « avocat », « auteur » ou franchise de **17 400 €¹** s'apprécie distinctement compte tenu des chiffres d'affaires réalisés respectivement pour chacune de ces activités.
2. Le dépassement de la limite de **42 300 €¹** [ou de **52 000 €¹**] pour l'une des deux activités « avocat » ou « auteur » fait perdre automatiquement le bénéfice de la franchise de **17 400 €¹** pour les opérations qui ne relèvent pas de ces activités.
3. Le bénéfice de la franchise « avocat » est indépendant de celui de la franchise « auteur », et réciproquement. Mais l'assujéti qui remplit simultanément les conditions pour bénéficier de la franchise « avocat » et de la franchise « auteur » et qui n'a opté à la TVA ni pour l'une, ni pour l'autre de ces activités, ne bénéficie d'aucune franchise lorsque le chiffre d'affaires cumulé de ces deux activités majoré du chiffre d'affaires relevant de la franchise de **17 400 €¹** excède **59 600 €** l'année précédente¹ ou **72 900 €¹** l'année en cours. Le chiffre d'affaires relevant de la franchise de **17 400 €¹** n'est toutefois pris en compte que lorsque la franchise prévue par l'article 293 B-IV du CGI est effectivement appliquée (chiffre d'affaires inférieur à **17 400 €** ou à **20 900 €** et absence d'option)¹.

Les assujettis visés à l'article 293 B-III du CGI (avocats et avoués, auteurs d'œuvres de l'esprit, artistes-interprètes) peuvent, le cas échéant, bénéficier de la franchise prévue à l'article 293-B-I du CGI pour l'ensemble de leurs opérations.

Les franchises prévues à l'article 293-B-I du CGI, d'une part, et aux articles 293 B-III et 293 B-IV du même code d'autre part, ne peuvent pas se cumuler (CGI, art. 293 G-II et III).

D. OPTION POUR LE PAIEMENT DE LA TAXE

2706

Les personnes susceptibles de bénéficier de la franchise de droit commun ainsi que les personnes susceptibles de bénéficier d'une franchise de **42 300 €¹** (avocats et avoués - auteurs d'œuvres de l'esprit et artistes-interprètes) **peuvent opter** pour le paiement de la TVA. Cette option prend effet au 1^{er} jour du mois au cours duquel elle est déclarée. Elle doit être formulée par écrit. Le service des impôts compétent pour recevoir la ou les déclarations d'option est celui du lieu d'exercice de la profession.

L'option couvre obligatoirement une période de deux années, y compris celle au cours de laquelle elle est déclarée. Elle est renouvelable par tacite reconduction, sauf dénonciation à l'expiration de chaque période². Toutefois, elle est reconduite de plein droit pour la période de deux ans suivant celle au cours ou à l'issue de laquelle les personnes ayant exercé cette option ont bénéficié d'un remboursement de TVA prévu à l'article 271 du CGI.

Les personnes qui se placent volontairement sous le régime de la TVA en exerçant l'option sont soumises à l'ensemble des obligations qui incombent aux redevables de cette taxe³.

Elles sont en principe placées sous le régime du réel simplifié. Toutefois, elles peuvent opter pour le régime du réel normal.

E. LIVRAISONS INTRA COMMUNAUTAIRES OPÉRÉES PAR UNE PERSONNE BÉNÉFICIAIRE DE LA FRANCHISE EN BASE PRÉVUE À L'ARTICLE 293 B DU CGI

2707

La franchise en base s'applique à l'ensemble des livraisons de biens, que celles-ci soient intérieures ou intracommunautaires. Les livraisons faites à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne par les entreprises visées à l'article 293 B du CGI n'ont donc pas à être soumises à la TVA.

F. OBLIGATIONS

2707-1

Les assujettis qui bénéficient de la franchise en base de TVA (CGI, art. 293 B-I) doivent, en application de l'article 286-II du CGI, tenir et présenter, sur demande du service des impôts, un

1. Seuils applicables à compter du 1^{er} janvier 2011.

2. La dénonciation de l'option doit être formulée dans les trente jours de l'échéance d'une option précédente.

3. Les avocats et avoués qui ont opté sont placés dans la même situation que les redevables de plein droit sous réserve des dispositions qui leur sont propres. Ainsi, les officiers ministériels sont exclus du régime du forfait (cf. n° 2710).

registre récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats de biens et de services et un livre-journal, servi au jour le jour, présentant le détail de leurs recettes professionnelles, ce livre et ce registre devant être appuyés des factures et de toutes autres pièces justificatives.

Les assujettis qui réalisent des activités mixtes ou des travaux immobiliers doivent faire apparaître distinctement sur le livre-journal ainsi que sur les factures qu'ils peuvent délivrer à leurs clients la part afférente aux livraisons de biens et celle afférente aux services fournis.

Les assujettis bénéficiant de la franchise en base n'ont pas d'autre obligation déclarative que de se faire connaître auprès du service des impôts du lieu de leur principal établissement.

En cas de dépassement en cours d'année du seuil de chiffre d'affaires, l'assujetti est tenu d'en informer le service des impôts au cours du mois suivant ce dépassement par simple lettre sur papier libre.

chapitre 2

régime des micro-entreprises

2708

Les seuils d'application du régime des micro-entreprises s'établissent respectivement à **81 500 € HT** pour les activités imposables dans la catégorie des BIC (ventes) et à **32 600 € HT**, pour les activités imposables dans la catégorie des BIC (prestations de services) [seuils applicables pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du **1^{er} janvier 2011** et restant inchangés pour 2012 et 2013] (cf. FE n^{os} 1322 et suiv.).

2709

2739

titre 8

agriculture

- 2740** L'Administration considère que toute personne qui obtient des produits au cours ou à la fin d'un cycle de production végétal ou animal possède la qualité d'agriculteur.
- Des dispositions combinées des articles 256 et 256 A du CGI, il résulte que les agriculteurs sont placés dans le champ d'application de la TVA.
- Toutefois, l'article 298 *bis* I du CGI, d'une part, prévoit que pour les opérations agricoles, les exploitants agricoles sont placés sous le régime du remboursement forfaitaire et, d'autre part, ouvre un droit d'option aux intéressés pour l'imposition à la TVA d'après le régime simplifié particulier à l'agriculture.
- Enfin, le II de ce même article 298 *bis* précise la liste des exploitants agricoles qui sont obligatoirement soumis à l'imposition à la TVA selon ce régime simplifié.
- En d'autres termes, le régime du remboursement forfaitaire est le régime de droit commun auquel les agriculteurs sont soumis. Mais ceux-ci échappent à ce régime s'ils ont opté, pour leur imposition à la TVA d'après le régime simplifié de l'agriculture. Ils y échappent également lorsqu'ils entrent dans l'un des cas d'imposition obligatoire d'après ce même régime simplifié.
- Par ailleurs, les modifications introduites par la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 relative à l'abolition des frontières fiscales à l'intérieur de la Communauté européenne s'appliquent également aux exploitants agricoles.
- Les agriculteurs sont tenus d'établir des factures.

chapitre premier

régime de la TVA agricole

(BOI-TVA-SECT)

- 2741** Les activités de nature agricole peuvent être soumises à la TVA à titre obligatoire ou sur option (cf. n° 2744).
- Les agriculteurs imposés d'après le régime simplifié de l'agriculture sont, en principe, astreints aux règles applicables à l'ensemble des redevables de la TVA. Cependant, la nature particulière des activités agricoles a conduit à édicter certaines dispositions spécifiques.

A. CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA AGRICOLE

(BOI-TVA-SECT-80)

I. OPÉRATIONS OBLIGATOIREMENT SOUMISES À LA TVA

- 2742** **1. Sont obligatoirement imposables à la TVA d'après le régime général** (BOI-TVA-SECT-80-10-10) :
- a. **La livraison des produits** de l'exploitation agricole lorsqu'elle est réalisée dans une **installation commerciale** permanente, la **transformation et la mise en conserve** de produits

ne provenant pas de l'exploitation agricole, les ventes de produits achetés en l'état ou après transformation, les **locations ou gardiennage** d'animaux et les opérations réalisées par les courtiers en saillie ; ces opérations relèvent d'une activité industrielle ou commerciale et sont imposables au titre de l'article 256 du CGI.

Les opérations réalisées par les groupements d'intérêt économique (GIE), qui commercialisent les produits de leurs membres ayant la qualité d'exploitants agricoles, sont obligatoirement imposées à la TVA en vertu du même article.

b. Les opérations réalisées par les coopératives de production, de transformation, de conservation et de vente de produits agricoles, **à l'exception des rétrocessions** consenties à leurs sociétaires non redevables de la TVA pour les besoins de leur consommation familiale, sont obligatoirement passibles de la TVA (CGI, art. 257-3°).

En ce qui concerne les opérations réalisées par les coopératives d'insémination artificielle et les coopératives d'utilisation du matériel agricole (CUMA), cf. n° 2773.

c. Les prestations de services de nature commerciale rendues à des tiers (locations de chevaux...).

d. Imposition des commissionnaires agricoles. Les intermédiaires qui vendent des produits agricoles en leur nom propre mais pour le compte des exploitants agricoles, redevables ou non de la TVA, sont soumis à la TVA sur le montant total des ventes pour la réalisation desquelles ils s'entremettent (CGI, art. 256-V et 256 bis-III).

e. Les activités non agricoles réalisées le cas échéant par les syndicats d'étalons, lorsqu'elles ne présentent pas un caractère accessoire aux activités agricoles.

2743

2. Sont obligatoirement imposables d'après le régime simplifié de l'agriculture (CGI, art. 298 bis II et annexe II, art. 260 A et 260 B ; BOI-TVA-SECT-80-10-20) :

a. Les livraisons de produits agricoles réalisées par les exploitants agricoles :

- soit sur les **marchés**, à place fixe, avec l'aide d'un personnel exclusivement affecté à ces ventes,

- soit dans un **magasin** ou une **installation** spécialement agencé pour la vente,

- soit à l'aide de **moyens publicitaires** relevant des usages commerciaux ou avec le concours de représentants et placiers lorsque ces produits sont vendus sous un conditionnement et présentés sous une marque,

- ainsi que les livraisons de produits agricoles **transformés, préparés, ou conservés** au moyen d'installations, agencements, ou matériels importants **de la nature de ceux** utilisés par les industriels et les commerçants.

Sont placés, par exception, sous le régime du remboursement forfaitaire agricole les exploitants agricoles pour leurs opérations effectuées à l'aide de matériels modernes et qui sont considérées comme entrant dans les usages habituels et normaux de l'agriculture (vinification et mise en bouteilles, transformation du lait en fromage, etc.). Bien sûr les agriculteurs qui réalisent de telles opérations conservent la possibilité d'opter pour leur imposition d'après le régime simplifié de l'agriculture [CGI, art. 298 bis-II-1° et ann. II, art. 260 A et 260 B].

b. Toutes les opérations relatives au négoce des animaux vivants de boucherie et de charcuterie. Les négociants en bestiaux, qu'ils soient ou non en même temps exploitants agricoles, sont soumis à la TVA pour l'ensemble de leurs activités (CGI, art. 298 bis-II-4°). Les coopératives agricoles et les sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA) qui commercialisent des animaux de boucherie et de charcuterie sont assimilées à des négociants en bestiaux.

c. Les opérations agricoles des agriculteurs qui exercent en même temps une activité de boucher ou de charcutier, marchands de bestiaux, chevillards (CGI, art. 298 bis-II-3°).

d. Les exploitants agricoles lorsque le montant moyen des recettes de l'ensemble de leurs exploitations, calculé sur deux années civiles consécutives dépasse **46 000 €**. L'assujettissement prend effet à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante (CGI, art. 298 bis-II, 5°). Lorsque la moyenne des recettes hors taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur trois périodes annuelles d'imposition consécutives, devient inférieure à **46 000 €**, les exploitants agricoles peuvent cesser d'être soumis au régime simplifié à compter du 1^{er} janvier ou du premier jour de l'exercice suivant, à condition qu'ils le signalent au service des impôts avant le 1^{er} février ou avant le premier jour du deuxième mois de l'exercice et qu'ils n'aient pas bénéficié, au cours de ces trois périodes annuelles d'imposition, y compris, le cas échéant, au cours de la période mentionnée à la dernière phrase de l'article 298 bis I-1°, de remboursement de crédit de taxe.

Il est précisé que les syndicats d'étalons relèvent, pour leurs recettes agricoles et notamment les saillies, du régime de TVA applicable aux exploitants agricoles. Dès lors, les syndicats d'étalons sont obligatoirement imposables selon le régime simplifié agricole lorsque le montant

moyen de leurs recettes agricoles calculé sur deux années civiles consécutives excède 46 000 € hors TVA (CGI, art. 298 *bis* II ; cf. n° 2773-1).

À ce sujet, il est précisé que les activités de préparation ou d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation à l'exclusion des activités de spectacles constituent des activités agricoles. En conséquence, les redevables qui réalisent ces activités ont la qualité d'exploitant agricole et relèvent, pour les recettes tirées de ces activités, du régime simplifié de l'agriculture lorsqu'ils entrent dans l'un des cas d'imposition de plein droit à ce régime tels qu'ils sont énumérés par l'article 298 *bis* II, ou lorsque, à défaut, ils ont opté pour ce régime (cf. n° 2773-2).

e. Les coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA) et les coopératives d'insémination artificielle (cf. n° 2773) ;

f. Règles applicables aux exploitants agricoles soumis au régime simplifié de l'agriculture en ce qui concerne leurs acquisitions et livraisons intracommunautaires :

- les acquisitions intracommunautaires sont imposables dans les conditions prévues à l'article 256 *bis* du CGI. Par ailleurs, selon les dispositions de l'article 298 *bis*-II-3° et 4° du CGI, les acquisitions intracommunautaires d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie constituent des opérations commerciales qui entraînent la soumission de plein droit des personnes qui effectuent ces opérations au régime simplifié agricole ;

- les livraisons intracommunautaires effectuées par des exploitants agricoles qui relèvent du régime simplifié agricole sont exonérées dans les conditions prévues à l'article 262 *ter* du CGI. Le régime des ventes à distance leur est également applicable (CGI, art. 258 A et B).

2743-1

Par dérogation aux dispositions ci-dessus, et depuis le 1^{er} janvier 1999 (CGI, art. 298 *bis*-II-*bis*), en cas de décès d'un exploitant soumis au régime simplifié, ce régime continue de s'appliquer dans les mêmes conditions au conjoint, à l'héritier ou à l'indivision reprenant l'exploitation.

2744

Cas particuliers.

- Imposition des GAEC (BOI-TVA-SECT-80-10-20-10) :

Il convient de distinguer selon que la moyenne des recettes calculées sur deux années civiles consécutives, est :

- supérieure à **138 000 €**. Dans ce cas, la limite au-delà de laquelle le GAEC est obligatoirement soumis à la TVA est fixée à 60 % de la limite applicable aux exploitants individuels (soit **27 600 €**) multipliée par le nombre d'associés ;

- inférieure ou égale à **138 000 €**. Dans ce cas, la limite au-delà de laquelle le GAEC est obligatoirement soumis à la TVA est égale à celle des exploitants individuels [**46 000 €**] multipliée par le nombre d'associés.

Au-delà de trois associés, le groupement réalisant au plus **138 000 €** de recettes n'est pas un assujetti obligatoire.

- Imposition des commissionnaires agricoles.

Les intermédiaires qui vendent des produits agricoles en leur nom propre mais pour le compte des exploitants agricoles, redevables ou non de la TVA, sont soumis à la TVA sur le montant total des ventes pour la réalisation desquelles ils s'entremettent (CGI, art. 256-V et 256 *bis*-III).

- Imposition des activités agricoles exercées sous le statut du métayage (cf. BOI-TVA-SECT-80-10-20-10).

- Communes forestières (cf. BOI-TVA-SECT-80-10-20-20).

- Régime applicable aux propriétaires et éleveurs de chevaux de course (BOI-TVA-SECT-80-10-30-10).

Les sommes attribuées par les sociétés de course à tous les propriétaires, entraîneurs et éleveurs, au titre des gains de course réalisés par des chevaux dont ils sont propriétaires ou dont ils ont loué la carrière de course, sont passibles de la TVA au taux de 7 % à compter du 1^{er} janvier 2012 (5,5 % antérieurement). Il en est de même des gains de course réalisés par les syndicats d'étalons. Cette mesure s'applique également aux propriétaires établis hors de France lorsqu'ils exercent leur activité à titre professionnel. Ces derniers doivent alors désigner un représentant fiscal domicilié en France.

Les bénéficiaires de ces gains (réputés hors taxe) doivent adresser aux sociétés mères¹ une facture indiquant le montant du gain réalisé et la TVA afférente. Ces sociétés peuvent, sous certaines conditions, établir les factures au lieu et place des propriétaires.

1. Sociétés opérant une gestion centralisée des gains réalisés sur l'ensemble des hippodromes français.

- **Régime applicable aux bailleurs de biens ruraux** (CGI, art. 298 *bis* II-6° ; BOI-TVA-SECT-80-50-30).

Ils ont la possibilité d'exercer l'option prévue par le 6° de l'article 260 du CGI (cf. n° 2244). Les propriétaires de parcelles données en métayage qui ont la double qualité de loueurs de biens et d'exploitants agricoles peuvent, outre exercer cette option mais également opter à la TVA, en tant qu'exploitants agricoles, au titre de l'article 298 *bis* I du CGI (régime simplifié agricole).

- **Pêcheurs professionnels en eau douce.**

Depuis le 1^{er} janvier 1994, les pêcheurs professionnels en eau douce sont assujettis à la TVA selon les règles applicables aux exploitants agricoles (cf. BOI-TVA-SECT-80).

II. OPÉRATIONS SOUMISES PAR OPTION À LA TVA SELON LE RÉGIME SIMPLIFIÉ DE L'AGRICULTURE

(BOI-TVA-SECT-80-20)

2745

L'article 298 *bis* du CGI ouvre aux exploitants agricoles, qui ne sont pas soumis à titre obligatoire au régime simplifié d'imposition, la possibilité d'option pour ce régime¹.

1. Délais et durée.

L'option s'applique à l'ensemble des opérations réalisées par les exploitants agricoles. Elle entraîne l'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée d'après le régime simplifié pendant une période de trois ans et est ensuite renouvelable par tacite reconduction pour des périodes de cinq ans. Lorsque la date d'échéance de l'option ne coïncide pas avec le dernier jour de la période annuelle d'imposition choisie par le redevable, l'option est prorogée jusqu'à cette date (CGI, annexe II, art. 260 E et 260 G).

L'option est exercée par l'accomplissement pour la première fois des obligations déclaratives et liquidatives qu'elle entraîne. Elle est donc exercée jusqu'à une date fixée par décret et **au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai** de l'année suivant celle couverte par l'option (CGI, art. 298 *bis*-I-1°). Elle peut toutefois également être formulée par lettre simple adressée au service des impôts, ou par le biais de l'imprimé délivré par la chambre d'agriculture lors de la constitution d'une nouvelle exploitation.

Elle prend effet au 1^{er} janvier de la première année de la période qu'elle recouvre. Dans le cas où le début de l'exploitation agricole est postérieur au 1^{er} janvier, l'option prend effet à la date du début d'exploitation et est réputée avoir été exercée au 1^{er} janvier pour le décompte des périodes prévues ci-avant (CGI, annexe II, art. 260 I).

2. Renonciation à l'option.

La renonciation à l'option est formulée par lettre recommandée adressée au service des impôts dont dépend l'exploitation intéressée deux mois au moins avant l'expiration de la période fixée à l'article 260 G de l'annexe II au CGI (CGI, annexe II, art. 260 I).

3. Conséquences de l'option. Les exploitants ayant opté pour l'imposition à la TVA sont tenus aux obligations qui incombent aux redevables placés sous le régime simplifié d'imposition propre à l'agriculture (cf. n° 2767). Ceux d'entre eux qui élèvent des animaux de boucherie et de charcuterie doivent se conformer à certaines obligations particulières (cf. n° 2764).

B. RÈGLES D'APPLICATION DE LA TVA AU SECTEUR AGRICOLE

(BOI-TVA-SECT-80-30)

2746

Sauf dispositions contraires, signalées ci-après, le régime général de la TVA est applicable à l'agriculture.

I. OPÉRATIONS IMPOSABLES

2747

L'imposition à la TVA d'après le régime simplifié de l'agriculture, obligatoire ou volontaire, ne fait pas obstacle aux exonérations en vigueur (opérations réalisées dans le cadre de l'entraide agricole ; prix reçus à l'occasion de concours agricoles et de foires expositions ; divers profits provenant de la chasse ; indemnités réparant les calamités agricoles).

2748

1. Prestations de services effectuées dans le cadre des activités agricoles.

Ces prestations de services, imposables d'après le régime simplifié de l'agriculture, sont soumises, selon leur nature, soit au taux réduit de 7 % (taux applicable à compter du 1^{er} janvier

¹ Les groupements agricoles pour l'exploitation en commun (GAEC) peuvent se soumettre volontairement à la TVA auquel cas leur régime d'imposition est celui du régime simplifié de l'agriculture.

2012 ; 5,5 % antérieurement) soit au taux de 19,6 % (cf. n° 2345). A compter du 1^{er} janvier 2000, l'ensemble des travaux forestiers réalisés au profit d'exploitants agricoles bénéficie du taux réduit de la TVA.

Les opérations de sexage des animaux de basse-cour constituent des prestations de services soumises à la TVA au taux normal (cf. BOI-TVA-SECT-80-30-10).

2749 2. Livraisons à soi-même (cf. BOI-TVA-SECT-80-30-10).

- Elles sont en principe imposables selon le droit commun lorsque l'ensemble de l'activité est soumis à la TVA (cf. n°s 2070 et suiv.).

Cependant, lorsque l'exploitant agricole est imposé pour une partie seulement de son activité agricole, les livraisons du secteur taxable au secteur non taxable ne sont pas soumises à la TVA (livraison de produits destinés à l'alimentation des animaux dont la vente bénéficie du remboursement forfaitaire, par exemple).

- Lorsqu'un même redevable exerce des activités non agricoles et agricoles qui font obligatoirement l'objet de secteurs d'activité distincts, les livraisons d'un secteur soumis ou non à la TVA (élevage par exemple) à un secteur entièrement soumis à la TVA (magasin de vente au détail, par exemple) ne sont pas imposables ; à l'inverse les livraisons d'un secteur soumis à la TVA à un secteur exonéré, en totalité ou en partie, sont imposables comme des livraisons à soi-même de biens concourant à la réalisation d'opérations exonérées.

- Les livraisons de produits destinés à la satisfaction des besoins privés normaux de l'exploitant et de sa famille, ne sont pas imposables. Lorsqu'il est d'usage que les repas soient pris en commun, l'exonération couvre aussi les produits destinés à la satisfaction des besoins du personnel.

Pour ce qui est des rétrocessions par les coopératives viticoles et des livraisons à soi-même de vins distribués par les viticulteurs à leur personnel à titre de complément de salaire, le régime applicable est résumé dans le tableau ci-après :

Destination des vins	Viticulteurs redevables de la TVA		Viticulteurs non redevables de la TVA	
	Rétrocessions	Livraisons à soi-même	Rétrocessions	Livraisons à soi-même
Vins distribués au personnel dans des conditions autres que celles décrites ci-dessus	Imposition sur le montant total du prix de cession (1).	Imposition d'après la valeur forfaitaire retenue dans les barèmes de salaires des ouvriers agricoles (1).	Exonération à la condition que la fourniture à titre de complément de salaires soit conforme aux usages locaux.	Non imposables.
Vins distribués pendant la période des vendanges.	Exonération dans la limite du maximum prévu par les conventions collectives.	Exonération dans la limite du maximum prévu par les conventions collectives.	Exonération à la condition que la fourniture à titre de complément de salaire soit conforme aux usages locaux.	Non imposables.
Vins consommés à la table familiale par le personnel vivant et travaillant dans l'exploitation agricole (assimilation à la consommation familiale)	Imposition sur la différence entre la valeur hors taxe du vin et la valeur hors taxe des vendanges apportées. Exonération des apports effectués par le viticulteur.	Exonération.	Exonération à la condition que la fourniture à titre de complément de salaires soit conforme aux usages locaux.	Non imposables.

(1) La taxe afférente aux rétrocessions et livraisons à soi-même imposables n'ouvre pas droit à déduction chez le viticulteur.

II. BASE D'IMPOSITION

(BOI-TVA-SECT-80-30-20)

2750

1. Livraisons aux coopératives (cf. BOI-TVA-SECT-80-30-20-20). Les exploitants agricoles qui livrent à des coopératives doivent acquitter la TVA sur **toutes les sommes** qui leur sont versées

par les coopératives : acomptes, primes, ristournes, compléments de prix en fin de campagne, à l'exception des intérêts statutaires.

Par ailleurs, les agriculteurs ne doivent pas déduire de leur base d'imposition à la TVA les prélèvements effectués sur le prix de vente des produits par les coopératives pour financer les caisses de péréquation ou de régularisation. En contrepartie, il est admis que les sommes, distribuées aux producteurs lorsque les prix baissent au-dessous d'un certain seuil, par les caisses de péréquation, ne soient pas soumises à la TVA.

En revanche, les intérêts exigés par une société coopérative de ses adhérents, pour règlement à terme ou prorogation d'échéances doivent être soumis à la taxe.

2751

2. Rétrocessions par les coopératives à leurs adhérents (cf. BOI-TVA-SECT-80-30-20-20). Les agriculteurs qui livrent des produits agricoles à des coopératives de transformation peuvent recevoir, en contrepartie, des produits élaborés pour les besoins de la consommation familiale.

a. **Lorsque le sociétaire est assujéti à la TVA**, les rétrocessions qui lui sont consenties par la coopérative sont imposées à la TVA sur une **base réduite**, constituée par la différence entre la valeur hors taxes des produits rétrocédés et la valeur hors taxes des produits correspondants apportés à la coopérative par le sociétaire et qui n'ont pas été soumis à la TVA lors de la livraison (CGI, art. 267 *bis*).

b. **Lorsque le sociétaire n'est pas assujéti à la TVA**, les rétrocessions sont exonérées (cf. n° 2080).

c. **Dans l'un et l'autre cas**, le régime des rétrocessions ne s'applique que si les produits rétrocédés ont été transformés directement par la coopérative qui les a collectés et à l'égard des seuls produits destinés à la consommation familiale de l'exploitant.

d. **Les cessions faites à des agriculteurs**, pour les besoins de leur consommation familiale de produits fabriqués, par des entreprises de transformation à partir de produits agricoles fournis par ces agriculteurs sont imposables sur la différence entre la valeur hors taxes des produits fabriqués et celle des produits fournis par l'agriculteur, que celui-ci soit ou non imposable (CGI, art. 267 *bis*).

e. **Les rétrocessions** de produits pour les besoins de l'exploitation agricole ne bénéficient d'aucun régime de faveur et sont imposables sur le **prix total**.

2752

3. Échanges céréales — aliments du bétail (BOI-TVA-SECT-80-30-20-20).

Il s'agit des opérations par lesquelles un agriculteur livre des céréales à des entreprises du secteur coopératif ou du secteur privé qui, en contrepartie, lui fournissent des aliments composés de céréales et destinés à la nourriture animale. Ces opérations s'analysent comme des échanges emportant les conséquences fiscales d'une double vente. La cession des aliments du bétail par le fabricant à l'agriculteur est soumise à la TVA, à des taux différents (cf. n° 2339), selon la nature des produits livrés, sur la valeur des céréales reçues en paiement des produits augmentée du montant de la soulte encaissée.

S'il est redevable de la taxe, l'agriculteur doit acquitter la TVA au taux réduit de 7 % (taux applicable à compter du 1^{er} janvier 2012, 5, 5 % antérieurement) sur la valeur des céréales cédées à l'industriel, mais en contrepartie, il dispose du droit de déduire la TVA mentionnée sur la facture de vente d'aliments du bétail délivrée par son fournisseur.

2753

4. Ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie (CGI, art. 281 *sexies* ; cf. BOI-TVA-SECT-80-30-20-20).

Les ventes en France d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie effectuées par des redevables de la TVA à des personnes non assujétiées (particuliers, collectivités locales) ou à des exploitants agricoles soumis au régime du remboursement forfaitaire agricole sont passibles du taux de 2,10 % (cf. n° 2365). Il en est de même des livraisons d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie, dont le lieu d'imposition à la TVA est situé en France en application des articles 258 A ou 258 B du CGI, réalisées à destination de personnes morales non assujétiées, d'agriculteurs soumis au régime du remboursement forfaitaire des producteurs agricoles, ou de particuliers. En revanche, le taux de 2,10 % ne s'applique ni aux acquisitions intracommunautaires soumises à la TVA en application de l'article 256 *bis*-1 du CGI, ni aux importations d'animaux de boucherie et de charcuterie.

Les personnes imposables à la TVA au titre des livraisons à soi-même de viande d'animaux de boucherie et de charcuterie (CGI, art. 257-9°) qu'elles abattent ou font abattre sont considérées comme des personnes assujétiées. Elles ne bénéficient donc pas du taux de 2,10 %.

En ce qui concerne les taux particuliers applicables dans les départements de la Corse et dans ceux de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, cf. n°s 2800 et suivants.

En application du décret n° 83-852 du 26 septembre 1983, toutes les ventes des équidés en cause sont imposées sur leur montant réel étant entendu que le taux de 2,10 % mentionné au a ci-dessus demeure éventuellement applicable.

2754 5. Extinction d'une dette de salaire différé par remise de cheptel de l'exploitant à un aide familial agricole, cf. BOI-TVA-SECT-80-30-20-10.

III. EXIGIBILITÉ DE LA TVA

(BOI-TVA-SECT-80-30-30)

2755 Par dérogation aux règles de droit commun l'exigibilité de la TVA est constituée par **l'encaissement des acomptes ou du prix** en ce qui concerne les livraisons effectuées par les exploitants agricoles (CGI, art. 298 bis-I-2°). Ce dispositif s'applique aux cessions de biens mobiliers d'investissement et de matériel réalisées par ces redevables dès lors que les biens étaient affectés à leur activité agricole. En effet, de telles cessions constituent des opérations qui se situent dans le prolongement de leur activité de production et doivent bénéficier, à ce titre, des modalités de liquidation particulières prévues à l'article 298 bis-I-2° du CGI (CAA Bordeaux, arrêt n° 04BX01616 du 8 novembre 2007). Cette disposition a essentiellement pour but d'éviter aux intéressés de faire l'avance de la taxe. Ils peuvent cependant exercer une option pour le paiement de la TVA d'après les débits (cf. n°s 2322 et suiv.).

- **Acquisitions intracommunautaires** (CGI, art. 298 bis-I-2°). L'exigibilité de la TVA due à raison des acquisitions intracommunautaires que réalisent les exploitants agricoles relevant du régime simplifié agricole intervient dans les conditions prévues par l'article 269-2-d du CGI (cf. n°s 2315 et suiv.).

- **Livraisons intracommunautaires.** L'exigibilité de la taxe due au titre de certaines livraisons intracommunautaires taxables en France intervient lors de l'encaissement des acomptes ou du prix en application de l'article 298 bis-I-2°, 1^{er} alinéa (ex. : livraison d'un bien autre qu'un bien soumis à accise à une personne morale non assujettie d'un autre État membre, n'ayant pas dépassé dans son pays le seuil des acquisitions imposables).

IV. DROIT À DÉDUCTION

(BOI-TVA-SECT-80-30-40)

2756 Aux termes de l'article 271-I du CGI, la TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable à cette opération.

Ce principe est de portée générale et s'applique par conséquent aux exploitants agricoles imposables à la TVA (cf. n°s 2400 et s. et BOI-TVA-DED), obligatoirement ou sur option, sous réserve de quelques adaptations spécifiques (cf. BOI-TVA-SECT-80-30-40).

2757

2761

V. REMBOURSEMENT DE CRÉDIT NON IMPUTABLE

(BOI-TVA-SECT-80-30-40)

2762 Les redevables soumis au régime simplifié propre à l'agriculture peuvent obtenir, dans les conditions prévues pour l'ensemble des entreprises (cf. n°s 2463 et suiv.), le remboursement du crédit de TVA non imputable qui apparaît sur la déclaration annuelle de régularisation. La demande doit être déposée conjointement à cette déclaration.

Les exploitants agricoles qui ont opté pour le régime des déclarations trimestrielles, ou mensuelles sont assimilés aux assujettis placés sous le régime général de la TVA et peuvent donc obtenir des remboursements trimestriels ou mensuels.

Il est rappelé que pour les exploitants agricoles qui ont opté pour le régime simplifié de la TVA agricole, l'option est reconduite automatiquement pour la période suivant celle au cours ou à l'issue de laquelle les intéressés ont bénéficié de remboursements de crédit de taxe non imputable (cf. n° 2745).

Les exploitants agricoles peuvent choisir la procédure spéciale exportateur :

- s'ils sont placés sous le régime de la déclaration annuelle, le choix de la procédure de remboursement résulte de l'utilisation :

- du cadre VI de la déclaration 3517 AGR CA 12 A (procédure générale) ;
- de l'imprimé n° 3519 (procédure spéciale) ;

- s'ils sont placés sous le régime des déclarations trimestrielles ou mensuelles, à l'issue de chaque trimestre civil, ou de chaque mois, ces exploitants choisissent la procédure de remboursement en servant le cadre approprié de la déclaration n° 3519.

VI. OBLIGATIONS DES REDEVABLES

(BOI-TVA-SECT-80-30-50)

2763

1. Obligations communes à tous les exploitants. Les exploitants agricoles imposables à la TVA sont tenus de satisfaire aux obligations d'ordre administratif et comptable suivantes :

a. Déclaration d'existence, d'option et d'identification. Comme toutes les personnes assujetties à la TVA, les exploitants agricoles doivent, conformément au I-1° et 2° de l'article 286 du CGI :

- dans les quinze jours du commencement de leurs opérations, souscrire une déclaration d'existence conforme au modèle fourni par l'administration ;
- fournir, sur un imprimé remis par l'administration, tous renseignements relatifs à leur activité professionnelle.

Cette déclaration d'existence et d'identification est formulée sur l'imprimé de déclaration de création (modèles P-0, M-0) souscrit auprès des centres de formalités des entreprises (CFE – Chambres d'agriculture) dont relève le lieu d'exploitation (CERFA n° 11922).

b. Déclaration de modification ou de cessation d'activité. L'article 35 de l'annexe IV au CGI prévoit que les déclarations d'existence et d'identification doivent être renouvelées lors de toute modification substantielle des conditions d'exercice de l'activité des redevables. *c. Obligations comptables.* Les redevables placés sous le régime simplifié de l'agriculture tiennent une comptabilité leur permettant de fournir les renseignements qui doivent figurer sur la déclaration annuelle de régularisation n° 3517AGR-CA 12 A (CERFA n° 10968), ou en cas d'option sur la déclaration trimestrielle ou mensuelle n° 3310-CA 3 (CERFA n° 10963) et de justifier les opérations qu'ils réalisent. Cette comptabilité comporte **un livre de ventes** avec ventilation des recettes par taux d'imposition et **un livre d'achats** où le montant des acquisitions est ventilé entre les immobilisations et les autres biens.

d. Facturation. Les agriculteurs doivent se conformer aux règles générales concernant la facturation (cf. nos 2665 et suiv.). Mais il est admis que leurs clients peuvent établir des documents valant facture (décomptes de livraison, bordereaux récapitulatifs de règlement, etc.) dès lors qu'ils sont authentifiés par la signature des fournisseurs exploitants agricoles.

2764

2. Obligations particulières aux redevables qui effectuent des opérations portant sur des animaux vivants de boucherie ou de charcuterie¹. Les exploitants agricoles imposés à la TVA à titre obligatoire ou sur option et les négociants en bestiaux qui réalisent des achats, importations, acquisitions intracommunautaires, ventes, commissions et courtages portant sur les animaux de boucherie sont tenus au respect de quatre séries d'obligations fiscales :

a. Marquage ou identification des animaux (décret n° 98-764 du 28 août 1998.). Tout détenteur de bovins est tenu d'identifier ou de faire identifier chaque animal né sur l'exploitation à la naissance ou au plus tard avant l'âge de sept jours et en tout état de cause avant sa sortie de l'exploitation, s'il la quitte avant cet âge.

Tout détenteur de bovins est tenu de notifier l'introduction de chaque animal en provenance d'États membres de l'Union européenne conformément à l'article 6 du décret visé ci-dessus et de demander un passeport pour ledit animal dans les sept jours suivant cette notification.

Tout détenteur de bovins est tenu de faire identifier chaque animal importé en provenance de pays tiers dans les sept jours suivant la notification de son introduction dans l'exploitation et, en tout cas, avant qu'il ne quitte l'exploitation.

Il est admis, pour les ovidés, suidés et caprins, que l'identification ou le marquage n'est obligatoire que lors de leur expédition à destination d'un marché d'abattage.

De plus, les redevables concernés sont dispensés de la formalité :

- si les animaux ont déjà été marqués ou identifiés par un précédent propriétaire ;
- si les animaux sont déjà identifiés en application de certaines réglementations (réglementation sanitaire du ministre de l'agriculture, application de la loi sur l'élevage du 23 décembre 1966, identification en usage pour la tenue des livres généalogiques ou zootechniques).

b. Tenue d'une comptabilité-matières permettant d'identifier aux entrées et sorties les animaux et indiquant, notamment, leur origine et leur destination. Les éleveurs qui exercent une

1. Cf. RC n° 7340.

activité de négociant ou détiennent des animaux en garde doivent tenir une double comptabilité afin de suivre distinctement les mouvements des animaux qui relèvent du négoce ou dont ils ne sont pas propriétaires.

c. **Indication précise des animaux vendus** [espèce, numéro d'identification ou marque] sur les factures. Le vendeur doit, en outre, **mentionner la qualité de non-redevable de la TVA de l'acquéreur** lorsque la vente est soumise au taux de 2,10 % (cf. n° 2753).

C. RÉGIMES D'IMPOSITION

2765

Les exploitants agricoles redevables de la TVA sont exclus du régime simplifié d'imposition (RSI) ainsi que du bénéfice de la franchise en base du régime général de la TVA.

Mais les textes ont institué un régime simplifié d'imposition propre à l'agriculture. Un régime particulier de franchise est, par ailleurs, applicable aux petits exploitants.

En outre, les exploitants exerçant une activité obligatoirement imposable (cf. n° 2742-a) et les coopératives désignées à l'article 257-3° du CGI (cf. n° 2742-b) relèvent de plein droit du régime de droit commun de la TVA.

I. RÉGIME SIMPLIFIÉ D'IMPOSITION DES EXPLOITANTS AGRICOLES

2766

1. Redevables concernés.

Sont placés sous le régime simplifié des exploitants agricoles :

- les personnes et exploitants agricoles soumis de plein droit à ce régime par l'article 298 *bis*-I du CGI (cf. n° 2743) ;
- les personnes reprenant l'exploitation en cas de décès de l'exploitant (CGI, art. 298 *bis*-II *bis*) [cf. n° 2743-1] ;
- les exploitants agricoles qui, normalement placés sous le régime du remboursement forfaitaire, ont opté pour le régime simplifié d'imposition en vertu de l'article 298 *bis*-I du CGI (cf. n° 2745) ;
- les coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA) et les coopératives d'insémination artificielle (cf. n° 2773) ;
- les syndicats d'étalons lorsque le montant moyen de leurs recettes agricoles calculé sur deux années civiles consécutives excède **46 000 €** hors TVA (CGI, art. 298 *bis* II ; cf. n° 2773-1 BOI-TVA-SECT-80-10-30-40) ;

2767

2. Déclaration des opérations réalisées et paiement de l'impôt (CGI, art. 298 *bis* et 1693 *bis*).

a. **Déclaration des opérations réalisées.** Les exploitants agricoles sont dispensés de l'obligation du dépôt d'une déclaration mensuelle. Ils doivent souscrire chaque année¹, jusqu'à une date fixée par décret et **au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai**, une déclaration indiquant le détail des opérations taxables et les éléments de liquidation de la TVA pour les affaires réalisées au cours de l'année précédente. La déclaration est établie sur l'imprimé n° 3517 AGR CA 12 A.

Les agriculteurs au régime simplifié agricole utilisent l'imprimé n° 3517 AGR CA 12 A pour déclarer leurs opérations intracommunautaires.

La déclaration annuelle n'est pas exigée des redevables qui ont opté pour le paiement au vu de déclarations trimestrielles ou mensuelles n° 3310 CA 3.

• **Option pour le dépôt d'une déclaration annuelle correspondant à l'exercice comptable** (BOI-TVA-SECT-80-20-20) : les exploitants soumis au régime simplifié agricole (RSA) peuvent opter pour le dépôt de leur déclaration de TVA en fonction de leur exercice comptable si celui-ci diffère de l'année civile.

- Personnes concernées : peut opter pour une déclaration selon l'exercice comptable tout assujetti soumis, de plein droit ou sur option, au régime simplifié agricole et n'ayant pas opté pour le dépôt de déclarations avec une échéance trimestrielle, ou mensuelle.

- Formulation de l'option : l'option doit être formulée par lettre recommandée auprès du service des impôts dont dépend l'exploitation intéressée avant le début du premier exercice pour lequel elle est souscrite. L'option peut également être formulée auprès du centre de formalités des entreprises (en principe, la chambre d'agriculture), lors de la constitution d'une nouvelle exploitation. Elle vaut naturellement option pour le régime simplifié agricole.

- Dépôt des acomptes et traitement des périodes intercalaires : voir ci-après b ;

- Modification de la date de clôture : voir BOI-TVA-SECT-80-20-20-III ;

1. En cas de cessation de l'activité en cours d'année, cf. n° 2763 b.

- Durée de l'option : l'option pour une déclaration selon l'exercice comptable est valable cinq ans et renouvelable tacitement. Toutefois, si l'exploitant a opté pour le régime simplifié agricole, la durée des deux options est ajustée : celle de l'option pour le régime simplifié agricole est prolongée jusqu'à la fin de l'exercice en cours ; inversement, l'échéance de l'option pour une déclaration selon l'exercice comptable est écourtée au terme de l'option pour le régime simplifié agricole lorsque l'échéance de celle-ci est plus précoce.

- Renonciation à l'option : la renonciation à l'option est exercée par lettre recommandée deux mois au moins avant son expiration.

b. Paiement de l'impôt (CGI, art. 1693 bis ; BOI-TVA-SECT-80-30-60-20).

• *Paiement par acomptes trimestriels.*

La TVA est acquittée par acomptes trimestriels compte tenu des taux applicables aux opérations réalisées et des déductions de taxe.

Pour les nouveaux redevables, l'acompte trimestriel doit atteindre au moins 70 % de l'impôt dû pour le trimestre correspondant, l'insuffisance éventuelle entraînant l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration visée à l'article 1731 du CGI (CGI, art. 1785 ; cf. Rec n° 9261 et RC n°s 7260 et suiv., 7284 et 7321).

À partir de leur deuxième période d'imposition, les redevables doivent en principe verser des acomptes trimestriels au moins égaux au cinquième de l'impôt dû au titre du dernier exercice clos).

Le paiement de l'acompte trimestriel doit être accompagné d'un bulletin d'échéance n° 3525 bis. Il doit intervenir avant le 5 des mois de mai, août, novembre et février pour les trimestres civils précédents.

Lorsqu'aucun versement n'est dû au cours d'un trimestre, un bulletin d'échéance négatif doit néanmoins être déposé.

S'il estime que les acomptes déjà payés au titre de l'année ou de l'exercice atteignent le montant de l'impôt dont il sera redevable, l'exploitant peut surseoir au paiement des acomptes suivants.

L'interruption d'un versement relève de la seule initiative du redevable. Mais celui-ci ne peut modifier la date des versements ultérieurs. Ainsi, si l'exploitant juge que l'impôt dû atteindra les trois cinquièmes de celui versé l'exercice précédent, il doit verser les trois premiers acomptes. Il ne peut s'abstenir de verser les deux premiers acomptes puis reprendre ensuite ses versements. A défaut, il s'exposerait au paiement de l'intérêt de retard et de la majoration encourue en cas de paiement tardif, même si l'insuffisance n'atteint pas 30 %.

Si le montant de l'impôt dû est supérieur de plus de 30 % au montant des acomptes versés, les sommes dont le versement a été différé sont majorées de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration prévue à l'article 1731 du CGI (cf. RC n°s 7260 et suiv., 7275 et 7321).

Il est précisé que les exploitants agricoles qui estiment pouvoir interrompre les versements de leurs derniers acomptes doivent continuer à déposer les bulletins d'échéance trimestriels n° 3525 bis.

Par ailleurs, le complément d'impôt éventuellement exigible ressortant de la déclaration annuelle de régularisation n° 3517 AGR CA 12 A doit être versé lors du dépôt de celle-ci.

Les exploitants agricoles sont dispensés du versement d'acomptes lorsque la taxe due au titre du dernier exercice clos, avant déduction de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux biens constituant des immobilisations, est inférieure à **1 000 €**.

La TVA est également exigible au vu de la déclaration prévue à la dernière phrase du 1° de l'article 298 bis du CGI (cf. paragraphe a ci-avant) et est versée lors du dépôt de celle-ci, sous déduction éventuelle des acomptes acquittés au titre de la période couverte par cette déclaration.

• *Traitement des périodes intercalaires en cas d'option pour une déclaration selon l'exercice comptable* (cf. BOI-TVA-SECT-80-30-60-20).

• *Option pour le dépôt des déclarations trimestrielles ou mensuelles* (CGI, art. 1693 bis ; BOI-TVA-SECT-80-30-60-20 ; RES N° 2009/57, RES N° 2010/33).

A compter du 1^{er} janvier 2009, les exploitants agricoles peuvent, sur option quinquennale de leur part, acquitter l'impôt au vu de déclarations trimestrielles ou mensuelles indiquant d'une part le montant total des opérations réalisées et d'autre part le détail de leurs opérations taxables.

Cette option qui doit être formulée par lettre recommandée, prend effet à compter du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle elle est exercée si elle est notifiée avant la date limite de dépôt de la déclaration annuelle CA12 A ou le 1^{er} janvier de l'année suivante si elle est notifiée après cette date. L'option est exercée pour une période de 5 ans. A défaut de

renonciation avant le 31 janvier de l'année du retour au régime de la déclaration annuelle, l'option est tacitement reconduite pour une période de 5 ans. Cette renonciation doit être notifiée par lettre recommandée.

Les exploitants agricoles acquittant la TVA au vu de déclarations trimestrielles peuvent également opter pour le dépôt des déclarations de TVA selon une périodicité mensuelle.

2768

2771

II. RÉGIME D'IMPOSITION DES OPÉRATIONS OBLIGATOIREMENT SOUMISES À LA TVA

2772

1. Opérations réalisées par les exploitants agricoles exerçant une activité non agricole imposable selon le régime général. Les agriculteurs qui réalisent des opérations imposables autres que celles visées à l'article 298 bis-II du CGI (cf. n° 2742-a) sont soumis au régime de **droit commun** de la TVA. Les opérations correspondantes forment un secteur d'activité distinct au sein de l'exploitation agricole.

Toutefois, lorsque les activités susvisées n'ont qu'un caractère accessoire aux activités agricoles, il est admis que toutes ces activités puissent être confondues et soumises au **régime simplifié d'imposition** des exploitants agricoles.

Ainsi, les recettes accessoires commerciales et non commerciales passibles de la TVA (y compris les travaux forestiers effectués pour le compte de tiers) réalisées par un exploitant agricole soumis pour ses opérations agricoles au régime simplifié prévu à l'article 298 bis-I du CGI peuvent être imposées à la TVA selon ce régime lorsque **le montant total de ses recettes accessoires taxes comprises n'excède pas, au titre de la période annuelle d'imposition, 50 000 €** et 30 % du montant des recettes taxes comprises provenant de l'ensemble de ses activités agricoles, qu'elles soient imposables ou non (CGI, art. 298 bis-III bis).

À l'inverse, lorsque les recettes du secteur non agricole (qui relève des articles 256, 256 bis et 256 A du CGI) excèdent au titre de la période annuelle d'imposition précédente **50 000 €** ou 30 % du montant des recettes taxes comprises provenant des activités agricoles il est admis, dans le souci de faciliter la gestion, qu'elles soient autorisées à confondre toutes leurs activités et à les soumettre au régime général de la TVA sous la réserve, cependant, que les activités agricoles et les activités non agricoles soient économiquement liées.

A compter du **1^{er} janvier 2008**, peuvent être imposées selon le régime simplifié prévu à l'article 298 bis-I du CGI, les recettes des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne, passibles de la TVA, réalisées par un exploitant agricole sur son exploitation agricole, lorsque le montant total des recettes provenant de ces activités, majorées des recettes accessoires commerciales et non commerciales susvisées, n'excède pas, au titre de la période annuelle d'imposition précédente, **100 000 €** et 50 % du montant des recettes taxes comprises de ses activités agricoles (CGI, art. 298 bis-III bis).

2773

2. Opérations réalisées par les coopératives agricoles (cf. BOI-TVA-SECT-80-40).

a. Les opérations effectuées par les coopératives de production, de transformation, de conservation et de vente de produits agricoles sont passibles de la TVA, à l'exception des rétrocessions (cf. n° 2742-b) qu'elles consentent à leurs sociétaires non assujettis pour les besoins de leur consommation familiale (CGI, art. 257-3°).

Les opérations concernées s'entendent notamment des ventes, importations, acquisitions intracommunautaires, commissions, courtages, façons, fournitures, cessions, échanges, prestations de services, y compris les services rendus aux sociétaires, rétrocessions aux adhérents en dehors de l'exonération visée ci-dessus.

Les coopératives agricoles sont soumises à la TVA selon le **régime général**.

b. Coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA). Coopératives d'insémination artificielle (CIA).

Les coopératives en cause sont assujetties de plein droit à la TVA selon les règles du régime simplifié de l'agriculture, dans les mêmes conditions que celles qui, dans le régime applicable antérieurement, avaient exercé l'option pour l'assujettissement.

Les coopératives susvisées bénéficient donc du régime simplifié de l'agriculture pour les opérations qu'elles réalisent conformément à leur objet au bénéfice des sociétaires et dans les limites de leur circonscription territoriale. Elles relèvent du régime général de la TVA pour leurs autres opérations : opérations réalisées au profit de tiers ou en dehors de leur objet statutaire ou des limites de leur circonscription territoriale.

En application de l'article 209 de l'annexe II au CGI, les CUMA et les CIA sont tenues de constituer deux secteurs d'activité distincts : l'un comprenant les activités imposables en application des articles 256-I et 256 A du CGI, le second regroupant les activités mentionnées à l'article 298 bis-II-7^o du même code.

Cependant, elles peuvent soumettre l'ensemble de leurs activités au régime simplifié de l'agriculture si les opérations qui ne bénéficient pas de ce régime n'excèdent pas au titre de la période annuelle d'imposition précédente **50 000 €** et 30 % du montant des recettes taxes comprises provenant des activités agricoles.

À l'inverse, si elles ne désirent pas user de cette possibilité ou lorsque les recettes provenant de ces activités non agricoles taxes comprises sont au titre de la période annuelle d'imposition précédente supérieures à **50 000 €** ou excèdent 30 % du montant des recettes taxes comprises provenant des activités agricoles, elles peuvent soumettre toutes leurs activités, sous réserve qu'elles soient économiquement liées, au régime simplifié ou normal de droit commun de la TVA.

Si elles entendent bénéficier de l'une ou l'autre de ces mesures de simplification, les coopératives doivent en informer le service des impôts dont relève leur lieu d'exploitation principal.

Les mises à disposition de matériels, avec ou sans personnel de conduite, effectuées par les CUMA constituent des locations de matériels relevant du taux normal de 19,6 % lorsque la coopérative n'assure pas elle-même la conduite et la responsabilité des travaux. Dans le cas contraire et si les conditions juridiques du travail à façon sont remplies, le taux applicable est celui du produit obtenu.

Les opérations d'insémination artificielle réalisées par les CIA au profit d'éleveurs sont passibles du taux réduit de la TVA. En revanche les prestations et les ventes de biens qui ne sont pas directement liées aux opérations d'insémination doivent être soumises au taux normal de 19,6 %.

2773-1 3. Opérations réalisées par les syndicats d'étalons (BOI-TVA-SECT-80-10-30-40)

a. Présentation des syndicats d'étalons

Les copropriétés ou syndicats d'étalons sont constitués par des personnes (éleveurs ou non de chevaux) qui acquièrent la propriété en commun d'un étalon en vue de son entretien, de la répartition, au prorata de leur quote-part, des saillies que l'animal est en mesure de faire chaque année (entre 40 et 70 en général) et, le cas échéant, de l'organisation et la vente de saillies supplémentaires et de la réalisation de toute autre opération pouvant être utile à l'exploitation de l'étalon (ex : participation à des compétitions).

b. Règles de TVA applicables aux syndicats d'étalons

Pour ce qui concerne la TVA, il convient de considérer que le syndicat d'étalons est doté d'une personnalité propre distincte de celle de ses membres et de son gérant pour les saillies mises en commun (saillies supplémentaires et gratuites), qu'il soit organisé sous la forme d'une indivision ou d'une société en participation.

1^o. Régime d'imposition

Dès lors qu'elles sont indissociables du cycle de croissance des chevaux, les saillies revêtent systématiquement pour l'application des règles de TVA un caractère agricole¹.

Les syndicats d'étalons relèvent donc du régime de TVA applicable aux exploitants agricoles.

Nota : Les étalons détenus en copropriété peuvent être affectés à la reproduction tout en exerçant une activité de compétition (chevaux de courses et en particulier les trotteurs, ou chevaux de sport). Les gains de courses réalisés par le syndicat constituent des recettes agricoles imposées au taux réduit de la TVA. En revanche, les gains de concours hippiques ne sont pas soumis à la TVA.

Les syndicats d'étalons sont obligatoirement imposables selon le régime simplifié agricole lorsque le montant moyen de leurs recettes agricoles calculé sur deux années civiles consécutives excède **46 000 euros hors TVA** (CGI, art. 298 bis II). L'imposition à la TVA prend effet à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante et ce, pour trois années.

Pour l'appréciation du seuil de 46 000 euros les recettes à retenir s'entendent de toutes les sommes encaissées par le syndicat d'étalons, au cours de l'année civile, en contrepartie de ses opérations agricoles (ex : produit des saillies supplémentaires), augmentées de la valeur des saillies dites gratuites.

1. Il est rappelé qu'en matière d'impôts directs, l'activité de reproduction non rattachée à une exploitation agricole relève par nature de la catégorie des bénéfices non commerciaux sauf si les droits indivis sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale ou d'une exploitation agricole, les profits relevant alors, selon le cas de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou de celle des bénéfices agricoles.

Les syndicats d'étalons qui ne sont pas soumis de plein droit au régime simplifié agricole c'est-à-dire qui relèvent du régime du remboursement forfaitaire agricole, peuvent opter pour ce régime dans les conditions prévues à l'article 298 *bis* III du CGI.

À défaut, ils sont dispensés du paiement de la TVA et des obligations qui incombent aux assujettis.

En revanche, ils ne peuvent pas bénéficier du remboursement forfaitaire agricole à raison des opérations de saillie. En effet, les saillies sont considérées comme des opérations à façon. Or, les opérations à façon constituent des prestations de services (CGI, art. 256-IV-1°) et n'ouvrent donc pas droit au remboursement forfaitaire agricole¹.

Les activités non agricoles réalisées le cas échéant par le syndicat d'étalons sont normalement imposées à la TVA selon le régime général. Elles forment un secteur d'activité distinct au sein de l'activité agricole.

Toutefois, lorsque ces activités ne présentent qu'un caractère accessoire aux activités agricoles, elles peuvent être rattachées aux activités agricoles imposées selon le régime simplifié agricole.

Elles sont considérées comme accessoires lorsque leur montant total n'excède pas au titre de l'année civile précédente **50 000 €** et 30 % du montant des recettes taxes comprises provenant des activités agricoles (CGI, art. 298 III *bis* du CGI).

2773-2 4. Activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques (BOI-TVA-SECT-80-10-30-20)

Les activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation à l'exclusion des activités de spectacles constituent des activités agricoles à compter du 1^{er} janvier 2004.

a. Règles de TVA résultant de l'élargissement de la notion d'activité agricole dans le secteur hippique.

1°. L'exploitation des chevaux de course.

Les activités d'entraînement, de préparation et de prise en pension d'équidés exercées ensemble ou séparément constituent des activités agricoles. Constituent notamment des activités d'entraînement et de préparation les activités de pré-débourrage et de dressage de l'équidé.

Elles sont donc à ce titre soumises au régime de la TVA agricole et au taux réduit de 7 %.

Lorsqu'ils sont perçus par un propriétaire éleveur avec ou sans sol, les gains de courses sont d'ores et déjà soumis à la TVA selon les modalités du régime agricole. Aucune modification n'intervient à leur égard. En conséquence, lorsqu'ils sont taxés, ces gains continuent d'être soumis au taux réduit de **7 %**, conformément aux dispositions de l'article 278 *ter* du CGI. Toutefois, à compter du 1^{er} janvier 2013, ces gains sont soumis au taux normal de la TVA (art. 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 abrogeant l'article 278 *ter* précité).

2°. Les centres équestres.

Les activités relevant du régime agricole de la TVA sont désormais :

- les activités dites de « préparation » : activités d'enseignement de l'équitation, de prise en pension de chevaux, de leur location à des fins de promenades ou de randonnées, prestation de dressage (débourrage notamment) et d'entraînement, activité de préparation des chevaux en vue de leur exploitation dans le cadre d'une pratique sportive

- les ventes : les ventes de chevaux et les commissions y afférentes ainsi que les ventes de fumiers déjà soumises au taux réduit de **7 %** sur le fondement de l'article 278 *bis* du CGI, qui relèvent des modalités du régime agricole.

Les activités qui restent soumises à la TVA selon le régime général sont les activités de ventes de produits (denrées alimentaires, objets divers...) autres que celles visées ci-dessus, les activités de location d'objets divers aux cavaliers, les prestations de restauration et d'hébergement. Elles sont donc soumises au taux de TVA qui leur est propre. Toutefois, conformément aux dispositions de l'article 298 III *bis* du CGI, ces activités accessoires assurées par des centres équestres qui ont une activité principale agricole peuvent être soumises à la TVA selon les modalités du régime agricole si le montant des recettes qu'elles génèrent ne dépasse pas **50 000 €** et **30 %** du montant des recettes toutes taxes comprises issues des activités agricoles.

1. Seules les ventes ou les livraisons de produits provenant des activités agricoles et réalisées à destination de tiers ouvrent droit au remboursement forfaitaire agricole.

Remarque : les centres équestres exploités sous forme associative dont le caractère non lucratif est établi en application des dispositions de l'article 261-7 du CGI ne sont pas soumis aux impôts commerciaux.

3°. *Cas des activités équestres exercées par un éleveur ou un agriculteur soumis à la TVA agricole pour son activité principale.*

Les activités d'enseignement de l'équitation, prise en pension de chevaux, de location d'équidés à des fins de ballades ou de randonnées, de dressage qui constituent des activités agricoles soumises au taux de **7 %** ne doivent plus être considérées comme accessoires à l'activité principale mais comme une composante de cette activité. En conséquence, les recettes qui en proviennent sont déclarées selon les modalités du régime de la TVA agricole.

b. Conséquences sur les régimes déclaratifs

En application de l'article 298 *bis* du CGI, les redevables concernés sont placés sous le régime simplifié de l'agriculture (RSA) lorsqu'ils entrent dans l'un des cas d'imposition de plein droit à ce régime tels qu'ils sont énumérés par l'article 298 *bis* II, ou lorsque, à défaut, ils ont opté pour ce régime.

À défaut, les exploitants concernés relèvent du remboursement forfaitaire en application de l'article 298 *bis* I du CGI. Toutefois, les opérations considérées comme relevant désormais de l'exercice d'une activité agricole étant des prestations de services, elles ne sont pas éligibles au remboursement forfaitaire.

chapitre 2

remboursement forfaitaire

(BOI-TVA-SECT)

2774

L'article 298 bis-I du CGI pose le principe que, pour leurs opérations agricoles, les exploitants agricoles, bien que considérés comme des assujettis au sens des articles 256, 256 *bis* et 256 A du CGI sont placés sous le régime du remboursement forfaitaire.

Il s'ensuit que pour ceux d'entre eux, qui ne sont pas soumis obligatoirement à l'imposition à la TVA d'après le régime simplifié d'imposition qui leur est propre, ou qui n'ont pas opté pour cette imposition, le régime du remboursement forfaitaire est le régime de droit commun.

Ce remboursement, qui a pour objet de compenser forfaitairement la charge de la TVA ayant grevé les approvisionnements et les investissements de ces exploitants ainsi que les services qui leur sont rendus, est prévu par les articles 298 *quater* et 298 *quinquies* du CGI.

Les articles 263, 265, 266 et 267 *bis* de l'annexe II du CGI fixent les conditions d'application du remboursement (qui sont détaillées par ailleurs au BOI-TVA-SECT-80-60).

A. CHAMP D'APPLICATION

2775

Le champ d'application du remboursement forfaitaire procède du partage des activités agricoles en deux grands secteurs : le secteur particulier réservé aux opérations portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie, et le secteur général comprenant les autres activités.

I. RÉGIME GÉNÉRAL

2776

Les **livraisons de produits agricoles autres que les animaux vivants** de boucherie et de charcuterie ouvrent droit au remboursement forfaitaire à **condition** :

- que l'agriculteur (y compris les pêcheurs professionnels en eau douce) qui réalise des livraisons de produits agricoles ne soit pas imposé à la TVA, soit à titre obligatoire, soit sur option, sous le régime simplifié prévu à l'article 298 *bis* du CGI (cf. n°s 2743 et suiv.) ;
- que les livraisons portent sur des produits provenant de la propre exploitation de l'agriculteur et soient réalisées à destination des tiers¹ ;

1. Ces opérations ouvrent **seules** droit au remboursement forfaitaire. Toutes les autres opérations que peuvent effectuer les exploitants agricoles (services, façons, locations...) sont exclues du remboursement forfaitaire. Il en est de même des produits que l'exploitant agricole utilise pour ses propres besoins, ceux de son exploitation agricole ou pour une activité autre qu'agricole.

- que les livraisons de ces produits soient réalisées :
 - en France, à un assujetti redevable de la TVA au titre de ces mêmes produits¹.
 - dans un autre État membre de la Communauté européenne :
 - à un assujetti redevable de la TVA dans l'État membre d'arrivée des produits ;
 - à un exploitant agricole qui bénéficie dans l'État membre d'arrivée du régime forfaitaire des producteurs agricoles ;
 - à une personne morale non assujettie ou à un assujetti qui ne réalise que des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, qui effectue des acquisitions intracommunautaires taxables, de plein droit ou sur option, dans l'État membre d'arrivée des produits².
 - à l'exportation.

II. RÉGIME APPLICABLE AUX LIVRAISONS D'ANIMAUX VIVANTS DE BOUCHERIE ET DE CHARCUTERIE PAR LES EXPLOITANTS AGRICOLES NON REDEVABLES DE LA TVA

(CGI, art. 298 *quater* et 298 *quinquies* ; BOI-TVA-SECT-80-60-20)

2777

Aux termes des articles 298 *quater* et 298 *quinquies*, le remboursement est accordé dans les cas suivants au titre des livraisons d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie, définis par l'article 65 A de l'annexe III à CGI réalisées par un agriculteur soumis à ce régime.

1. Livraisons en France :

- à un assujetti redevable de la taxe lors de la vente des mêmes animaux ;
- en vue de l'abattage, à un chevallard ou à un boucher ;
- à un exploitant lui-même soumis au remboursement forfaitaire lorsque celui-ci destine les animaux aux opérations susvisées.

2. Livraisons dans un autre État membre de la Communauté européenne :

- à un assujetti redevable ;
- à un exploitant agricole soumis au régime forfaitaire des producteurs agricoles ;
- ou à une personne morale non assujettie lorsque celle-ci réalise des acquisitions intracommunautaires imposables dans l'État membre de la Communauté européenne où arrive le bien expédié ou transporté.

Il en va de même des livraisons à une personne assujettie dans un autre État membre de la Communauté européenne mais qui ne réalise que des opérations n'ouvrant pas droit à déduction lorsque celle-ci effectue des acquisitions intracommunautaires taxables.

3. À l'exportation à destination des pays et territoires tiers à la Communauté européenne.

2777-1

Le remboursement forfaitaire n'est pas accordé pour ce qui concerne les livraisons d'animaux vivants réalisées par des personnes qui n'ont pas la qualité d'exploitant agricole, ou par des exploitants agricoles à d'autres destinations que celles énumérées plus haut (vente à des particuliers).

Les livraisons portant sur des animaux qui ont été importés ne sont pas retenues pour le décompte du remboursement forfaitaire.

Remarque : les acquisitions intracommunautaires portant sur des animaux vivants de boucherie et de charcuterie constituent des opérations commerciales qui entraînent la soumission de plein droit des personnes qui effectuent ces opérations au régime simplifié agricole (CGI, art. 298 *bis*-II-3^e et 4^e).

III. EXTINCTION D'UNE DETTE DE SALAIRE DIFFÉRÉ PAR REMISE DE CHEPTTEL

2778

L'exploitant qui, de son vivant, remet à l'aide familial agricole tout ou partie de son cheptel à l'occasion d'une donation-partage, peut, sous certaines conditions, bénéficier du remboursement forfaitaire (BOI-TVA-SECT-80-30-20-10).

1. Cette condition de vente en France à des redevables de la TVA exclut notamment du remboursement forfaitaire toute vente à des particuliers (que ce soit sur les marchés ou à partir de l'exploitation agricole) ou à d'autres agriculteurs eux-mêmes soumis au remboursement forfaitaire agricole.

2. En pratique, le remboursement forfaitaire agricole est accordé pour les livraisons intracommunautaires effectuées au profit d'un acquéreur qui a fourni son numéro d'identification à la TVA dans un autre État membre de la Communauté européenne. Ce numéro doit figurer sur les factures délivrées par l'exploitant agricole qui a procédé à la vente.

B. FAIT GÉNÉRATEUR ET ASSIETTE

I. FAIT GÉNÉRATEUR

2779 Les **encaissements perçus** pendant la période couverte par le remboursement forfaitaire ouvrent droit à ce remboursement, quelle que soit la date des livraisons.

Toutefois, en cas de **ventes impayées** de produits agricoles, une décision ministérielle du 10 mai 1982 accorde le bénéfice du remboursement forfaitaire lorsque l'irrécouvrabilité, totale ou partielle, est établie dans le cadre d'une procédure de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire et que l'agriculteur créancier présente un certificat du syndic attestant le montant de la créance définitivement impayée.

II. ASSIETTE

2780 **1. Règle générale.** Le remboursement forfaitaire est liquidé en principe sur le montant net des encaissements perçus par l'agriculteur, correspondant aux ventes et livraisons qui ouvrent droit à ce remboursement (CGI, ann. II, art. 263 et s.). Il ne s'applique pas aux autres sommes et notamment aux subventions. Il convient donc de déduire éventuellement les commissions et taxes se rapportant aux produits vendus.

2781 **2. Cas particuliers.**

a. Livraisons effectuées par un agriculteur « naisseur » à un « éleveur » bénéficiaire du remboursement forfaitaire. Le naisseur perçoit le remboursement forfaitaire sur le montant de ses livraisons à l'éleveur. Toutefois le remboursement est subordonné à la délivrance, par l'éleveur, de l'attestation récapitulative annuelle (cf. n° 2785). Or, l'éleveur ne peut établir des attestations que **dans la limite** de celles qu'il a lui-même reçues de ses clients au titre de ses propres livraisons. Lorsque, exceptionnellement, les achats d'animaux sont, au cours d'une année, supérieurs aux ventes, **l'excédent**, qui ne doit pas figurer sur l'attestation, **peut être reporté sur l'année suivante.**

L'éleveur perçoit également le remboursement forfaitaire mais sur la différence entre les encaissements qu'il a réalisés (au titre de ses livraisons ouvrant droit au remboursement forfaitaire) et les paiements faits au naisseur, sans qu'il s'agisse obligatoirement des mêmes animaux revendus.

b. Indemnités versées aux producteurs de lait qui s'engagent définitivement à abandonner la production laitière. Les indemnités constantes ou dégressives de cessation de production laitière ne sont pas imposées à la TVA. Il n'est donc pas tenu compte de l'encaissement de ces primes pour calculer le montant du remboursement forfaitaire.

C. TAUX DU REMBOURSEMENT FORFAITAIRE

(CGI, art. 298 *quater* I et I *bis* ; BOI-TVA-SECT-80-60-10-40)

2782 Les taux du remboursement forfaitaire diffèrent selon la nature des produits agricoles.

En application de l'article 298 *quater* I *bis* du CGI, le taux du remboursement forfaitaire est fixé pour les ventes faites à compter du 1^{er} janvier 2012 :

- à 4,63 % pour le lait, les animaux de basse-cour, les œufs, les animaux de boucherie et de charcuterie définis par décret, ainsi que les céréales, les graines oléagineuses et les protéagineux mentionnés à l'annexe I du règlement (CE) 73/2009 du conseil du 19 janvier 2009 ;

- à 3,68 % pour les autres produits.

A compter du 1^{er} janvier 2014, ces taux seront respectivement portés à 4,90 % et 3,89 % (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 68).

D. OBLIGATIONS

I. FACTURATION DES OPÉRATIONS

2783 L'article 289-I du CGI impose une obligation fiscale de facturation à tous les assujettis y compris aux exploitants agricoles soumis au régime du remboursement forfaitaire agricole.

Le fait que les opérations réalisées n'ouvrent pas droit au remboursement forfaitaire prévu aux articles 298 *quater* ou *quinquies* du CGI n'a pas pour effet de dispenser l'exploitant agricole de l'obligation de facturation à laquelle il est soumis.

Cette obligation de facturation s'applique aux ventes internes et aux ventes à destination d'un autre État.

Pour ce qui concerne les mentions qui doivent figurer sur les factures, il convient de se reporter aux n^{os} 2665 et suiv.. Au cas particulier, s'agissant d'exploitants agricoles non redevables de la TVA, le taux et le montant de la taxe ne doivent pas figurer sur la facture.

En raison des usages particuliers de l'agriculture, il est admis que les clients des exploitants agricoles (coopératives agricoles ou autres entreprises) puissent rédiger matériellement les factures que ces derniers doivent établir.

II. OBLIGATIONS RELATIVES AU REMBOURSEMENT FORFAITAIRE

2784

Le remboursement forfaitaire est subordonné au respect d'un certain nombre d'obligations de la part des acheteurs et des agriculteurs.

1. Obligations incombant aux acheteurs (BOI-TVA-SECT-80-60-10-50).

2785

Les personnes assujetties à la TVA qui réalisent des achats ouvrant droit au remboursement forfaitaire **doivent délivrer** aux exploitants agricoles :

- lors du versement du prix ou d'un acompte, **un bulletin d'achat** ou un bon de livraison (CGI, ann. II, art. 265) ;

- au début de chaque année, **une attestation récapitulative des paiements effectués** au cours de l'année civile précédente.

Ces obligations s'appliquent aux commissionnaires désormais assimilés à des acheteurs revendeurs et qui doivent délivrer les documents susvisés aux exploitants agricoles bénéficiant du remboursement forfaitaire (CGI, art. 290 *bis*, 1^{er} et 2^e alinéas).

Ces obligations ne concernent pas les particuliers qui achètent des boissons passibles d'un droit de circulation ou de consommation.

2. Formalités incombant aux exploitants agricoles (BOI-TVA-SECT-80-60-10-50).

2786

Pour obtenir le remboursement forfaitaire, les exploitants agricoles doivent établir une déclaration annuelle (imprimé n^o 3520 M) récapitulant les encaissements se rapportant aux ventes ou livraisons de produits agricoles de l'année précédente ouvrant droit au remboursement forfaitaire¹.

L'article 266 de l'annexe II au CGI prévoit que la déclaration doit mentionner : les livraisons en France, les livraisons donnant lieu à expédition ou transport dans un autre État membre de la Communauté européenne à destination d'assujettis ou de personnes morales non assujetties qui réalisent des acquisitions intracommunautaires imposables dans cet État, et les exportations.

À cette déclaration, les exploitants agricoles doivent joindre les attestations annuelles d'achats établies par leurs clients français, et les doubles des documents justifiant l'exportation.

En ce qui concerne leurs livraisons intracommunautaires, les exploitants agricoles n'ont pas à exiger d'attestations annuelles de leurs clients. Le montant des encaissements provenant de ces livraisons ouvrant droit au remboursement forfaitaire est justifié par les doubles des factures relatives à ces livraisons qui ont fait l'objet d'un paiement.

Lors du dépôt de la demande de remboursement, les exploitants agricoles sont autorisés à ne fournir qu'un relevé des factures correspondant à ces livraisons. Ce relevé doit comporter les numéros des factures, l'identification exacte des clients (nom ou raison sociale, adresse et numéro éventuel d'identification à la TVA) ainsi que le montant des livraisons ayant donné lieu à paiement.

L'exploitant agricole doit néanmoins être en mesure de présenter les doubles des factures à toute demande de l'administration et de justifier de l'expédition réelle des produits dans un autre État membre à toute demande de l'administration.

Enfin les exploitants agricoles qui effectuent des échanges intracommunautaires sont soumis aux règles communes concernant la déclaration d'échanges de biens.

Remarques :

1. Numéro d'identification.

2787

Les exploitants agricoles qui réalisent des livraisons intracommunautaires doivent demander au service des impôts dont ils dépendent un numéro d'identification à la TVA. Mais l'attention est

1. La demande relative aux opérations réalisées au cours d'une année donnée peut être déposée jusqu'au 31 décembre de l'année suivante (CGI, art. 298 *quater*-III). Le remboursement forfaitaire est liquidé, au vu de la demande, par le service des impôts, et son montant est viré au compte du bénéficiaire par le Trésor public.

appelée sur le fait que si un exploitant agricole acquiert des biens en exonération de taxe dans un autre État de la Communauté européenne en se prévalant de son numéro d'identification, il doit alors acquitter la TVA en France même lorsque le montant de son acquisition n'excède pas le seuil annuel de **10 000 €** (CGI, art. 256 *bis*).

2. **Déclaration des acquisitions intracommunautaires.**

2788

Les exploitants agricoles dont les acquisitions intracommunautaires sont soumises à la TVA (achats supérieurs à **10 000 €**, option, présentation du numéro d'identification) liquident et déclarent la taxe due sur leurs acquisitions intracommunautaires sur des formulaires modèle n° 3310 CA 3.

Ceux qui procèdent régulièrement à des acquisitions intracommunautaires doivent déposer leurs déclarations selon le calendrier utile prévu à l'article 39 de l'annexe IV au CGI.

En cas d'acquisitions occasionnelles, la déclaration n° 3310 CA 3 doit être déposée au plus tard le 24 du mois suivant celui de l'exigibilité de la TVA due sur l'acquisition intracommunautaire.

Il est rappelé que les véhicules et appareils agricoles ou forestiers visés à l'article R-311-1 du code de la route ne sont pas soumis au régime des moyens de transport neufs prévu à l'article 298 *sexies* du CGI. Ils sont donc soumis au régime de droit commun des acquisitions intracommunautaires.

2789

2799

titre 9

régimes territoriaux spéciaux

chapitre premier

régime de la Corse

(BOI-TVA-GEO)

2800 La TVA est, en principe, applicable dans les départements de la Corse du Sud et de la Haute-Corse, qui forment la région Corse, dans les mêmes conditions que sur le territoire de la France continentale.

Toutefois, des aménagements sont prévus pour compenser le handicap de l'insularité et promouvoir le développement économique de cette région. Ces aménagements se traduisent essentiellement par une taxation particulière de certaines opérations réalisées en Corse et par l'exonération des transports entre la France continentale et la Corse.

A. TAUX PARTICULIERS APPLICABLES EN CORSE

(CGI, art. 297 ; BOI-TVA-GEO-10-10)

2801 Les taux particuliers s'appliquent aux biens et services livrés ou exécutés en Corse, aux importations et acquisitions intracommunautaires en Corse de biens mentionnés à l'article 297-I-1 du CGI. Ils s'appliquent également aux expéditions de France continentale vers la Corse.

I. TAXATION PARTICULIÈRE AU TAUX DE 0,90 %

(coefficient de conversion : 0,991)

Relèvent de ce taux :

- les premières représentations théâtrales de certaines œuvres et de certains spectacles de cirque (CGI, art. 281 *quater*).
- les ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie à des non-redevables (CGI, art. 281 *sexies* ; cf. n° 2753).

II. TAXATION PARTICULIÈRE AU TAUX DE 2,10 %

(coefficient de conversion : 0,979)

Relèvent du taux de 2,10 % :

- les opérations visées au 1° et 3° du A de l'article 278-0 *bis* et à l'article 278 *bis* du CGI portant sur les produits livrés en Corse.
- les prestations de services désignées visées aux B, C, E et F de l'article 278-0 *bis* du CGI et aux a à b *nonies* de l'article 279 du même code.

III. TAXATION PARTICULIÈRE AU TAUX DE 8 %

(coefficient de conversion : 0,925)

Relèvent de ce taux :

- les travaux immobiliers et opérations visées à l'article 257-I du CGI.
- les ventes de certains matériels agricoles livrés en Corse dont la liste est fixée à l'article 50 *duodecies*-A-1 de l'annexe IV au CGI, à la condition que les matériels soient affectés d'une façon permanente aux besoins de l'exploitation¹.
- les fournitures de logement en meublé ou en garni autres que celles visées à l'article 279-a du CGI.
- les ventes à consommer sur place autres que celles visées à l'article 279-a *bis* du CGI.
- les ventes d'électricité en basse tension.

Ce taux sera porté à **10 %** pour les opérations dont le fait générateur intervient à compter du **1^{er} janvier 2014** (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 68)

IV. TAXATION PARTICULIÈRE AU TAUX DE 13 %

(coefficient de conversion : 0,884)

L'article 297-I-1-6°-b du CGI prévoit que, dans les départements de la Corse, la TVA est perçue au taux de 13 % en ce qui concerne les ventes de produits pétroliers énumérés au tableau B de l'article 265 du code des douanes et livrés en Corse ; il s'agit principalement du pétrole brut, des hydrocarbures naturels et des produits issus de la distillation du pétrole (butane, propane, essences, fiouls, gazole, etc. ; cf. n° 2842).

B. TRANSPORTS ENTRE LA FRANCE CONTINENTALE ET LA CORSE ET ACTIVITÉS ANNEXES

(CGI, 262-II-11° ; BOI-TVA-GEO-10-20)

2802

Les transports maritimes de marchandises ou de voyageurs en provenance ou à destination de la Corse ne donnent pas lieu à exigibilité de la TVA.

Les transports aériens de voyageurs et de marchandises, à destination ou en provenance de Corse, ne sont soumis à la TVA qu'à raison du trajet effectué au-dessus de la France continentale.

Les déménagements bénéficient également de ce régime d'exonération pour la partie du transport entre la France continentale et la Corse.

Le trafic des colis postaux entre la France continentale et la Corse qui est considéré comme trafic international au regard de la réglementation postale est exonéré de TVA.

Les opérations effectuées et les prestations fournies pour les besoins des transports maritimes entre la France continentale et la Corse sont assimilées à des exportations et ne sont pas imposables à la TVA ; voir la liste de ces opérations au n° 2208.

chapitre 2

régime des départements d'outre-mer

(BOI-TVA-GEO)

2803

La législation des TCA s'applique dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, mais non dans celui de la Guyane (CGI, art. 294-1).

Compte tenu de la situation particulière de ces trois premiers départements, la réglementation prévoit diverses mesures d'allègement sous la forme, notamment, d'une atténuation des taux et d'exonérations spéciales.

1. En ce qui concerne les véhicules, les remorques et leurs roues ainsi que les moteurs à explosion, groupes électrogènes et moteurs électriques de plus de 10 kg, l'application du taux est subordonnée à l'engagement pris par l'acheteur, sur la facture et sur le double, d'affecter le bien à l'exploitation agricole. Les revendeurs de ces mêmes matériels doivent adresser l'attestation à leurs fournisseurs et s'engager à acquitter le complément d'impôt si les matériels ne sont pas vendus à un exploitant agricole.

Les taux ainsi que les coefficients de conversion, permettant d'obtenir un chiffre d'affaires hors taxe à partir d'un chiffre d'affaires taxe comprise, applicables dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion figurent ci-après.

A. TAUX PRINCIPAUX

(BOI-TVA-GEO-20-10)

2804

- Taux réduit : 2,10 % ¹ (coefficient de conversion : 0,979) pour les opérations visées aux articles 278-0 *bis* à 279-0 *bis* et à l'article 298 *octies*.
- Taux normal : 8,50 % dans les autres cas (coefficient de conversion : 0,921).

B. TAUX PARTICULIERS

(CGI, art. 296 *bis* et 298 *septies* ; BOI-TVA-GEO-20-10)

Nature des opérations concernées	Taux %	Coefficients de conversion
Premières représentations théâtrales de certaines œuvres et de certains spectacles de cirque (art. 281 <i>quater</i> et 296 <i>bis</i> du CGI) ..	1,05	0,989
Ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie à des non-redevables (art. 281 <i>sexies</i> et 296 <i>bis</i> du CGI ; cf. n° 2753)	1,75	0,982
Publications de presse (art. 298 <i>septies</i> du CGI ; cf. n°s 2850 et suiv.)	1,05	0,989

2805

C. EXONÉRATIONS PARTICULIÈRES AUX DÉPARTEMENTS D'OUTRE-MER

(BOI-TVA-GEO-20-20)

I. TRANSPORTS²

2806

Sont exonérés de la TVA les transports maritimes de personnes et de marchandises effectués dans les limites de chacun des départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion (CGI, art. 295-1-1°).

Les transports à destination ou en provenance de la métropole ou des autres départements et territoires d'outre-mer bénéficient de l'exonération applicable aux transports internationaux.

Toutefois, les départements de la Guadeloupe et de la Martinique n'étant pas considérés comme territoires d'exportation l'un par rapport à l'autre, les transports aériens de marchandises entre ces deux départements sont imposables pour la distance parcourue dans ces départements.

II. ENTREPRISES HÔTELIÈRES

L'exonération totale ou partielle prévue en faveur des entreprises hôtelières établies dans les départements d'outre-mer sous réserve de l'agrément prévu par l'ancien article 295-3 du CGI, demeure applicable aux entreprises qui ont bénéficié, avant 1971, dudit agrément (loi n°70-1199 du 21 décembre 1970 art. 66-1-3).

III. PRODUITS PÉTROLIERS

(CGI, art. 295-1-6°)

Les importations de produits figurant au tableau B de l'article 265 du code des douanes, ainsi que les opérations de vente, de commission, de courtage et de façon portant sur ces produits sont exonérées de TVA.

1. En ce qui concerne l'application du taux réduit au logement locatif social et au logement évolutif social dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, cf. FI, n° 3051-1.

2. En ce qui concerne les prestations réalisées par les agences de voyage relatives à des voyages à destination ou en provenance des départements d'outre-mer.

IV. OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES

(CGI, art. 295-1-3° et 4°)

Sont exonérées de TVA les opérations tendant à la mise en valeur agricole des terres incultes ou à l'accession à la propriété rurale.

V. MATIÈRES PREMIÈRES ET PRODUITS IMPORTÉS OU DE FABRICATION LOCALE

(CGI, art. 295-1-2° et 5°)

Les ventes et importations de riz sont exonérées de TVA dans les départements d'outre-mer. Il en est de même des opérations similaires portant sur le pain (CGI, ann. IV, art. 50 *duodecies* II).

Par ailleurs, sont exonérées de la TVA dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, les importations de matières premières et produits figurant aux articles 50 *undecies* et 50 *duodecies* de l'annexe IV au CGI et, à compter du 1^{er} juin 2009 (sous réserve de certaines dispositions transitoires), la livraison en l'état de biens importés en exonération de la TVA conformément à cette disposition, ainsi que les ventes et les livraisons à soi-même de produits de fabrication locale analogues à ceux qui sont exonérés à l'importation.

VI. RÉGIME FISCAL DE LONGUE DURÉE

Les sociétés ayant pour objet la recherche et l'exploitation minière dans les DOM peuvent, sur agrément, bénéficier d'un régime fiscal privilégié pendant une durée de vingt-cinq ans (cf. FE, n° 1454). Il résulte des dispositions de l'article 1655 *bis* du CGI, pour les sociétés intéressées, une exonération de la TVA dont la portée est fixée par décision particulière.

D. RELATIONS MÉTROPOLE/DOM ET DOM ENTRE EUX

(BOI-TVA-GEO-20-40)

2807

Pour l'application de la TVA, les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion sont considérés comme territoires d'exportation par rapport à la France métropolitaine (et par rapport aux autres États membres de la Communauté européenne)¹.

En application de l'article 294-2 du CGI, issu de l'article 12-1 de la loi n° 92-676 du 17 juillet 1992 relative à l'octroi de mer :

- les départements de la Guadeloupe et de la Martinique ne sont plus considérés comme territoires d'exportation l'un par rapport à l'autre ;
- les départements de la Guyane et de la Réunion demeurent des territoires d'exportation entre eux et par rapport aux départements de la Guadeloupe et de la Martinique.

L'article 294-2 et 3 du CGI prévoit que :

- pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, est considérée comme exportation d'un bien :
 - l'expédition ou le transport d'un bien hors de France métropolitaine à destination des départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique ou de la Réunion,
 - l'expédition ou le transport d'un bien hors des départements de la Guadeloupe ou de la Martinique à destination de la France métropolitaine, d'un autre État membre de la Communauté européenne, des départements de la Guyane ou de la Réunion,
 - l'expédition ou le transport d'un bien hors du département de la Réunion à destination de la France métropolitaine, d'un autre État membre de la Communauté européenne, des départements de la Guadeloupe, de la Guyane ou de la Martinique ;
- pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, est considérée comme importation d'un bien :
 - l'entrée en France métropolitaine d'un bien originaire ou en provenance des départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique ou de la Réunion,
 - l'entrée dans les départements de la Guadeloupe ou de la Martinique d'un bien originaire ou en provenance de la France métropolitaine, d'un autre État membre de la Communauté européenne, des départements de la Guyane ou de la Réunion,
 - l'entrée dans le département de la Réunion d'un bien originaire ou en provenance de la France métropolitaine, d'un autre État membre de la Communauté européenne, des départements de la Guadeloupe, de la Guyane ou de la Martinique.

1. Les dispositions relatives aux transferts, aux acquisitions intracommunautaires, aux ventes à distance, aux transports intracommunautaires et aux livraisons intracommunautaires ne sont pas applicables dans les échanges entre les départements d'outre-mer et les autres États membres. Il en est de même dans les échanges de ces départements avec la France métropolitaine.

Par ailleurs, les règles qui définissent le lieu de souscription des déclarations de chiffres d'affaires sont exposées au BOI-TVA-GEO-20-40.

E. RÉGIME DES DÉDUCTIONS

2808 En principe, le régime des déductions dans les DOM obéit à l'ensemble des règles applicables en métropole ; mais, pour donner son plein effet à l'exonération prévue par l'article 295-1 du CGI en faveur des importations de certains produits et des ventes d'articles analogues de fabrication locale, un régime particulier de récupération bénéficie aux entreprises qui sont établies dans les DOM.

I. OPÉRATIONS EFFECTIVEMENT SOUMISES À LA TVA

2809 Le montant des droits à déduction des assujettis autres que les exportateurs est déterminé en tenant compte de la TVA ayant grevé leurs acquisitions de biens et de services et de celle calculée fictivement sur le prix d'achat ou de revient des matières premières ou biens d'investissement spécialement exonérés dans les DOM et utilisés pour les besoins de leur exploitation.

Ils peuvent demander le remboursement des crédits non imputables selon la procédure générale mais ne peuvent opter pour le régime de restitution « plafonnée » propre aux exportateurs.

II. LIVRAISONS DE PRODUITS EXONÉRÉS DANS LES DOM EXPORTATIONS DE MARCHANDISES TAXABLES

2810 Le montant des droits à déduction de ces assujettis est déterminé en tenant compte de la TVA qui a effectivement grevé leurs diverses acquisitions et, éventuellement, de la taxe décomptée *fictivement* sur leurs seules acquisitions de biens d'investissement. La TVA calculée sur le prix des matières premières exonérées n'est pas admise en déduction.

Ils peuvent demander le remboursement de leur crédit de taxe selon la procédure applicable aux exportateurs. Ils sont normalement exclus du bénéfice de la procédure de remboursement de droit commun.

Toutefois, dans l'hypothèse où les acquisitions des fabricants de produits exonérés et des exportateurs de marchandises taxables consisteraient en produits effectivement grevés de la TVA, les intéressés peuvent bénéficier du régime du remboursement, à moins qu'ils n'optent pour le maintien de la procédure « plafonnée » propre aux exportateurs.

III. LIVRAISONS OU IMPORTATIONS EN GUADELOUPE, EN MARTINIQUE OU À LA RÉUNION DE BIENS D'INVESTISSEMENT NEUFS EXONÉRÉS

(CGI, art. 295 A ; BOI-TVA-GEO-20-30)

2810-1 Le mécanisme de taxe sur la valeur ajoutée non perçue récupérable (TVA NPR) codifié à l'article 295 A du CGI prévoit que les livraisons ou importations en Guadeloupe, en Martinique ou à la Réunion de biens d'investissement neufs, exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée en application du 5° du 1 de l'article 295 du CGI, donnent lieu à une déduction calculée, selon le cas, sur le prix d'achat ou de revient, ou sur la valeur en douane des biens, lorsque le destinataire de la livraison ou l'importateur est un assujetti qui dispose dans ces départements d'un établissement stable et y réalise des activités ouvrant droit à déduction en application de l'article 271 du CGI.

IV. AUTRES OPÉRATIONS EXONÉRÉES

2811 Les entreprises qui réalisent des opérations exonérées, autres que les ventes de produits visés à l'art. 295-1-5° et les exportations de produits taxables, ne peuvent prétendre à déduction ou au remboursement de la TVA ayant grevé leurs acquisitions. Tel est le cas notamment pour les établissements hôteliers exonérés en vertu de l'article 295-4 du CGI et des produits pétroliers exonérés en vertu de l'article 295-1-6° du CGI.

V. DISPOSITIONS COMMUNES

2812 Les entreprises réalisant concurremment des opérations entrant dans l'une ou l'autre des trois catégories ci-dessus sont tenues de constituer des secteurs d'activité distincts, lorsque ces opérations relèvent de régimes de déductions différents : remboursement de droit commun, remboursement spécial « exportateur » ou interdiction de déduction.

VI. REMBOURSEMENT DES CRÉDITS NON IMPUTABLES

Tableau récapitulatif

Nature de l'activité exercée	Régime de remboursement applicable	
	Régime de droit commun	Régime spécial « exportateur »
I. Opérations effectivement soumises à la taxe sur la valeur ajoutée	Oui	Non
II. Livraisons de certains produits exonérés et exportations de marchandises taxables	Non (1)	Oui
III. Autres opérations exonérées.....	Non (2)	Non (2)
(1) Sauf si l'entreprise utilise exclusivement des produits taxés. (2) Aucun droit à déduction.		

2813

Remarque : lorsque des biens et services sont utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations désignées au I et II, la taxe sur la valeur ajoutée déductible afférente à ces biens est remboursée pour partie dans les conditions de droit commun et pour partie selon la procédure « exportateur ». Chacune de ces parties est déterminée en appliquant à cette taxe un pourcentage, comportant au dénominateur les recettes¹ afférentes à la totalité des opérations de l'espèce et au numérateur les recettes relatives aux opérations mentionnées, selon le cas, au paragraphe I ou au paragraphe II. Bien entendu, si l'entreprise utilise exclusivement des produits taxés, la procédure de droit commun est appliquée à la totalité de la taxe déductible, sauf si l'entreprise choisit la procédure spéciale « exportateur ».

F. PRÉCISIONS RELATIVES À L'OCTROI DE MER

2814

En ce qui concerne les dispositions issues de la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004 relative à l'octroi de mer [JO du 3 juillet 2004] et du décret n° 2004-639 du 29 juillet 2004 [JO du 1^{er} août 2004], applicables à compter du 1^{er} août 2004, il convient de consulter le site internet de la douane ([http : //www.douane.gouv.fr](http://www.douane.gouv.fr)), espace « la fiscalité douanière dans les départements, collectivités et territoires d'outre-mer », « l'octroi de mer »).

1. Il s'agit des recettes qui se rapportent aux opérations réalisées au cours de la période pour laquelle la déclaration du chiffre d'affaires a été déposée.

titre 10

autres régimes spéciaux

chapitre premier

les biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité (BOI-TVA-SECT)

2815

Des règles particulières d'imposition à la TVA sont prévues pour les opérations portant sur les biens d'occasion, les œuvres d'art, les objets de collection ou d'antiquité (voir BOI-TVA-SECT-90).

Le régime de ces biens est défini par la 7^e directive communautaire, n° 94/5/CE (du conseil) du 14 février 1994 portant « régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité » et dont la date d'entrée en vigueur est fixée au 1^{er} janvier 1995.

Ce texte consacre le régime de la marge comme le régime de droit commun des transactions pour les biens étudiés dans ce chapitre. En outre, pour les échanges intracommunautaires, il prévoit un régime spécifique qui déroge aux règles générales de taxation telles qu'elles résultent de la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992.

Il a été transcrit dans le droit français par l'article 16 de la loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994.

A. LES BIENS CONCERNÉS

(CGI, ann. III, art. 98 A ; BOI-TVA-SECT-90-10)

Les biens concernés sont :

- les biens d'occasion ;
- les œuvres d'art ;
- les objets de collection ;
- les objets d'antiquité.

I. LES BIENS D'OCCASION

2816

Sont considérés comme biens d'occasion, les biens meubles corporels susceptibles de remploi, en l'état ou après réparation, autres que les œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité et autres que les métaux précieux et les pierres précieuses.

Le régime des objets d'occasion ne s'applique que si l'objet a été effectivement utilisé et dès lors que les réparations éventuelles lui ont simplement restitué ses caractéristiques initiales, à l'exclusion de toute transformation ou rénovation (cf. n° 2271).

II. LES ŒUVRES D'ART

2816-1

Constituent des œuvres d'art les réalisations suivantes :

- 1. Tableaux, collages et tableautins similaires, peintures et dessins**, entièrement exécutés à la main par l'artiste, à l'exclusion des dessins d'architectes, d'ingénieurs et autres dessins industriels, commerciaux, topographiques ou similaires, des articles manufacturés décorés à la main, des toiles peintes pour décors de théâtres, fonds d'ateliers ou usages analogues ;
- 2. Gravures, estampes et lithographies originales** tirées en nombre limité directement en noir ou en couleurs, d'une ou plusieurs planches entièrement exécutées à la main par l'artiste, quelle que soit la technique ou la matière employée, à l'exception de tout procédé mécanique ou photomécanique ;
- 3. À l'exception des articles de bijouterie, de joaillerie ou d'orfèvrerie, productions originales de l'art statuaire ou de la sculpture** en toutes matières dès lors que les productions sont exécutées entièrement par l'artiste ; fontes de sculpture à tirage limité à huit exemplaires et contrôlé par l'artiste ou ses ayants droit ;
- 4. Tapisseries et textiles muraux faits à la main**, sur la base de cartons originaux fournis par les artistes, à condition qu'il n'existe pas plus de huit exemplaires de chacun d'eux ;
- 5. Exemplaires uniques de céramique**, entièrement exécutés par l'artiste et signés par lui ;
- 6. Émaux sur cuivre**, entièrement exécutés à la main, dans la limite de huit exemplaires numérotés et comportant la signature de l'artiste ou de l'atelier d'art, à l'exclusion des articles de bijouterie, d'orfèvrerie et de joaillerie ;
- 7. Photographies prises par l'artiste**, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus. Des précisions ont été apportées sur les conditions que doivent remplir les photographies d'art pour bénéficier du taux réduit de la TVA de 7 % prévu à l'article 278 septies du CGI (cf. n° 2822-3).

La directive fait référence, en outre, pour chaque définition, à la nomenclature combinée des produits du tarif douanier commun (codes NC). Les indications données par ce document peuvent donc être utilisées pour des précisions complémentaires en tant que de besoin.

Deux exceptions sont à noter :

- les pièces d'ébénisterie de plus de cent ans d'âge, qui avaient été ajoutées à la liste des œuvres d'art originales par le décret n° 92-953 du 7 septembre 1992, ne peuvent plus être considérées comme des œuvres d'art. Ces biens entrent toutefois dans la catégorie des objets d'antiquité (cf. n° 2816-3) ;
- les épreuves posthumes de photographies ne peuvent plus être considérées comme des œuvres d'art. Les épreuves photographiques doivent être signées (ou authentifiées) par l'artiste lui-même. La signature ou l'authentification par les ayants droit de l'artiste ne peut pas conférer à une photographie le caractère d'une œuvre d'art. Ces photographies peuvent néanmoins, le cas échéant, être considérées comme objets de collection ou d'antiquité (cf. nos 2816-2 et 2816-3).

III. LES OBJETS DE COLLECTION

2816-2

Les objets de collection sont les biens d'occasion suivants :

- 1. Les timbres de collection** repris au code NC 97-04 du tarif des douanes, c'est-à-dire :
 - les timbres-poste ou analogues (entiers postaux, marques postales, etc.), les timbres fiscaux ou analogues, oblitérés ou non, n'ayant pas cours ni destinés à avoir cours en France ;
 - les timbres ayant cours ou valeur d'affranchissement en France et vendus à une valeur supérieure à leur valeur faciale.
- 2. Les collections et spécimens** repris au code NC 97-05 du tarif des douanes, à savoir :
 - les collections et spécimens pour collections de zoologie, de botanique, de minéralogie et d'anatomie ;
 - les objets pour collections présentant un intérêt historique, archéologique, paléontologique ou ethnographique ;
 - les collections et spécimens pour collections présentant un intérêt numismatique.

Dès lors que les critères [rareté, utilisation différente de la destination initiale, transactions spéciales en dehors du commerce habituel des objets similaires utilisables, valeur élevée, réalisation d'un pas caractéristique de l'évolution des réalisations humaines, ou illustration d'une période de cette évolution (mobilier « Art nouveau » ou « Art déco », par exemple)] sont respectés, les meubles meublants de moins de cent ans, les articles de joaillerie, d'orfèvrerie et

de bijouterie ainsi que les articles des arts de la table et de mode vestimentaire répondent à la définition d'objet de collection.

Le point de savoir si un bien constitue un objet de collection est une question de fait qui s'apprécie au cas par cas, sous le contrôle du juge.

IV. LES OBJETS D'ANTIQUITÉ

2816-3 Il s'agit des biens meubles autres que les œuvres d'art et les objets de collection, ayant plus de cent ans d'âge, repris au code NC 97-06 du tarif des douanes.

B. PRINCIPES GÉNÉRAUX D'IMPOSITION

(CGI, art. 297 A à F ; CE, arrêt n° 278274 du 4 août 2006 « S. A Warsemann automobiles » ; BOI-TVA-SECT-90-20)

I. OBJETS LIVRÉS PAR DES ASSUJETTIS-REVENDEURS

2817 **1. Définition.** Un assujetti-revendeur est un assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, acquiert ou affecte aux stocks de son entreprise ou importe en vue de leur revente des biens d'occasion, des œuvres d'art, des objets de collection ou d'antiquité, et cela qu'il agisse pour son compte ou pour le compte d'autrui, **mais en son nom propre** en qualité d'intermédiaire à l'achat ou à la vente. Sont notamment des assujettis-revendeurs les négociants en biens d'occasion, antiquaires, galeries d'art et les intermédiaires « opaques » définis aux articles 256-V et 256 bis-III du CGI. En revanche, les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui ne peuvent bénéficier du régime résultant de la septième directive et restent soumis au régime qui leur est applicable.

2817-1 **2. Principes de taxation.** Les livraisons de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité par ces personnes suivent des modalités particulières de détermination de la base d'imposition à la TVA.

a. Taxation sur la marge.

2817-2 1° *Marge au coup par coup.*

Aux termes de l'article 297 A du CGI, la base d'imposition est constituée par la marge réalisée par l'assujetti-revendeur pour les livraisons de biens d'occasion, d'œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité lorsque ces biens lui ont été livrés par un assujetti-revendeur, par un non-redevable de la TVA ou par une personne qui n'est pas autorisée à facturer la TVA.

En revanche, ne peuvent jamais être soumises au régime de la marge les reventes de biens qui :

- ont été importés ;
- ont été achetés auprès d'un assujetti qui a facturé de la taxe au titre de sa livraison ;
- ont fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire taxable.

Toutefois, pour les œuvres d'art et les biens de collection ou d'antiquité, un régime d'option pour la marge est prévu dans certaines conditions par l'article 297 B du CGI (cf. n° 2822).

La base d'imposition est obtenue par différence entre le prix de vente TTC demandé par l'assujetti-revendeur et le prix d'achat de chaque bien (CGI, art. 297 A-I-1°).

Le prix de vente s'entend de tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par l'assujetti-revendeur de la part de l'acheteur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées à cette opération, les impôts, droits, prélèvements et taxes, les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par l'assujetti-revendeur à l'acheteur.

Le prix d'achat est le prix facturé par le fournisseur à l'assujetti-revendeur. Ce prix est différent du prix de revient. Lorsque le prix d'achat du bien est grevé de TVA (bien importé par les négociants qui ont exercé l'option prévue à l'article 297 B du CGI, cf. n° 2822), le prix d'achat à prendre en considération pour le calcul de la marge est le prix (ou la valeur en douane) TVA comprise.

S'agissant de biens importés, le prix d'achat à retenir pour le calcul de la marge imposable est constitué par la base d'imposition à l'importation ou en sortie de régime suspensif, augmentée de la TVA due ou acquittée lors de l'importation.

La marge obtenue par différence entre le prix de vente TTC et le prix d'achat est une marge TTC qui doit être ramenée hors taxe par application d'un coefficient de conversion (0,947 pour le taux de 5,5 %, 0,934 pour le taux de 7 %, et 0,836 pour le taux de 19,6 %).

Dans ce système d'imposition dit « au coup par coup », seules les opérations bénéficiaires, c'est-à-dire celles dont le prix de vente est supérieur au prix d'achat du bien, font l'objet de taxation. Les assujettis-revendeurs ne peuvent pas compenser une opération bénéficiaire par la moins-value réalisée au cours d'une autre opération.

2817-3 2° *Globalisation périodique des achats et des ventes* (CGI, art. 297 A-II).

La base d'imposition des assujettis-revendeurs (marge) peut être déterminée globalement pour une période d'imposition donnée¹.

La marge globale est égale à la différence, pour une période d'imposition déterminée, entre le montant total TTC des livraisons et le montant total TTC des achats effectués au cours de la période considérée et portant sur les biens auxquels ce système peut s'appliquer. La marge globale obtenue est une marge TTC qui doit être ramenée à un montant hors taxe par application du coefficient de conversion approprié (cf. n° 2817-2).

Seule une marge bénéficiaire donne lieu à imposition.

Lorsqu'au cours d'une période, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats de la période suivante. Lorsque la marge globale est négative, l'assujetti-revendeur ne dispose d'aucun droit à restitution de la TVA au titre de la période en cause. De même, aucune taxe ne peut être restituée au titre d'excédents d'achats qui persisteraient à l'issue d'une cessation d'activité ou à la clôture d'un exercice.

Les assujettis-revendeurs qui se placent sous le régime de la marge globale procèdent à une régularisation annuelle des stocks en ajoutant la différence entre le stock au 31 décembre et le stock au 1^{er} janvier de la même année aux achats de la première période suivante, si cette différence est négative, ou en la retranchant si elle est positive (CGI, art. 297 A-II).

2817-4 3° *Droits à déduction*.

Selon les termes de l'article 297 D-I-2° du CGI, les assujettis-revendeurs ne peuvent pas déduire la TVA afférente à l'achat, à l'acquisition intracommunautaire, à l'importation ou à la livraison à soi-même des biens d'occasion, des œuvres d'art, des objets de collection ou d'antiquité dont la livraison est taxée conformément aux dispositions de l'article 297 A (imposition sur la marge).

L'exercice du droit à déduction est interdit dans tous les cas : application du régime d'imposition sur la marge de plein droit ou sur option, application du système d'imposition dit au coup par coup ou de la globalisation, application de la marge réelle ou forfaitaire (cf. n° 2822-1). Seule peut être déduite la TVA portant sur les éléments qui ont grevé le coût de l'intervention du négociant (ex. : matières utilisées pour la remise en état du bien).

L'assujetti-revendeur qui a opté pour le régime de la marge dans les conditions prévues à l'article 297 B du CGI pour certaines livraisons d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité, conserve la possibilité d'appliquer le régime de droit commun au titre de ces livraisons. Dans ce cas, la TVA grevant les biens n'est déductible qu'au moment de la livraison desdits biens (art. 297 D-II du CGI).

b. Faculté d'appliquer le régime général pour les livraisons relevant normalement du régime de la marge (CGI, art. 297 C).

2818 Pour chaque livraison de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets d'antiquité ou de collection qui relèvent du régime de la marge, les assujettis-revendeurs peuvent appliquer les règles de TVA applicables aux autres assujettis, c'est-à-dire les règles du régime général de la taxe.

Le choix pour le régime général n'est soumis à aucun formalisme, et s'exerce opération par opération.

Lorsqu'ils sont conduits à appliquer à la fois le régime normal de TVA et le régime particulier d'imposition sur la marge bénéficiaire, les assujettis-revendeurs doivent suivre séparément, et par taux d'imposition, dans leur comptabilité les opérations relevant de chacun de ces régimes (cf. CGI, art. 297 F).

2819 **3. Cas particuliers.**

a. Articles ou matières dont la nature est indéterminée au moment de l'acquisition. Les acquéreurs de lots hétérogènes sont obligés de procéder à un tri à la suite duquel ils déterminent la nature exacte des produits qu'ils revendent. Ceux-ci peuvent être soit des matières de récupération, soit des articles d'occasion susceptibles de emploi. Pour ces derniers, il est admis que la base d'imposition à la TVA soit fixée à la moitié du prix de cession.

1. Le système de la globalisation, purement facultatif, s'exerce sans option préalable, non seulement pour les biens soumis de plein droit au régime de la marge, mais également en cas d'option pour le régime de la marge conformément à l'article 297 B du CGI (cf. n° 2822).

b. Timbres de collection. Les timbres de collection sont définis au n° 2816-2.

En principe, les ventes de timbres de collection effectuées par les professionnels qui les acquièrent ou les importent en vue de les revendre, devraient être soumises à la TVA, comme l'ensemble des biens de collection :

- soit sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat ou la valeur en douane (marge), conformément à l'article 297 A du CGI, s'il s'agit de timbres qui ont déjà fait l'objet d'une appropriation par un collectionneur de timbres d'occasion ;
- soit sur le prix de vente total, s'il s'agit de timbres neufs.

Toutefois, pour tenir compte des conditions particulières de ce type de négoce et de l'exonération dont bénéficient les ventes de timbres à leur valeur officielle, il a paru possible d'admettre que le régime des biens d'occasion prévu par l'article 297 A du CGI soit également appliqué aux timbres neufs.

Lorsque les timbres non oblitérés vendus à leur valeur faciale et ayant valeur d'affranchissement dans le pays d'émission sont livrés dans un autre État membre à un assujetti-revendeur français en exonération de TVA, il est admis qu'il n'y ait pas d'acquisition taxable en France. À l'importation, ces timbres, bien que neufs, peuvent être soumis au taux réduit. La livraison subséquente peut être soumise au régime de la marge.

Remarque : cette mesure de tempérament ne vaut que pour les timbres proprement dits à l'exclusion par conséquent des autres productions philatéliques telles que, notamment, les enveloppes « premier jour d'émission » et les notices.

II. OBJETS VENDUS PAR LES PERSONNES QUI LES ONT UTILISÉS POUR LES BESOINS DE LEUR EXPLOITATION (ASSUJETTIS UTILISATEURS)

(CGI, art. 261-3-1°)

2820

Selon les dispositions de l'article 261-3-1°-a du CGI, les ventes de biens usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leurs exploitations sont généralement exonérées. Toutefois, l'exonération ne s'applique pas aux biens qui ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même : dans ce cas, les cessions de biens mobiliers d'investissement usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation deviennent donc imposables à la TVA (cf. n°s 2089 et 2162). Corrélativement l'obligation de régulariser la TVA cesse d'être exigible.

Cette mesure s'applique aux biens mobiliers d'investissement cédés depuis le 1^{er} janvier 1990 et aux emballages non restitués consignés à compter de cette date. Toutefois pour les biens vendus au terme d'un contrat de crédit-bail ou de location avec option d'achat, la taxation s'applique aux contrats souscrits à compter du 8 septembre 1989.

Pour le taux applicable depuis le 1^{er} janvier 1995 aux cessions d'œuvres d'art par les assujettis-utilisateurs, cf. n° 2822-1.

Remarque : les cessions de biens mobiliers d'investissement sont exclues du bénéfice de l'imposition sur la marge prévue par l'article 297 A du CGI. La base d'imposition est donc constituée par le prix de vente total du bien ou la valeur de l'apport.

C. DISPOSITIONS PARTICULIÈRES APPLICABLES SELON LA NATURE DES BIENS CONCERNÉS

(BOI-TVA-SECT-90-30 et BOI-TVA-SECT-90-40)

I. LES BIENS D'OCCASION

2821

Il s'agit des biens définis au n° 2816. Ils ne bénéficient d'aucune disposition spécifique. En particulier, ils sont toujours soumis au taux de TVA propre au même bien à l'état neuf. En règle générale, le taux applicable est le taux normal.

II. LES ŒUVRES D'ART ET LES OBJETS DE COLLECTION OU D'ANTIQUITÉ

2822

1. Dispositions communes aux œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité.

a. Taux de TVA.

Aux termes de l'article 278 septies-1° du CGI, la TVA est perçue au taux de 7 % sur :

- les importations d'œuvres d'art, d'objets de collection et d'antiquité, définis aux n°s 2816-1, 2816-2 et 2816-3 respectivement, quelle que soit la qualité de l'importateur (négociant, intermédiaire opaque, particulier...) ;

- les acquisitions intracommunautaires de ces biens effectués par un assujetti (ou une personne morale non assujettie) qui les a lui-même importés dans un autre État-membre de la Communauté européenne.

Les autres opérations, notamment les livraisons ultérieures des biens, doivent être soumises au taux du bien tel qu'il résulte des textes en vigueur.

Remarque : le taux réduit de TVA est de 2,10 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

b. Option pour le régime de la marge pour certaines livraisons d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité.

L'article 297 B du CGI dispose que les assujettis-revendeurs peuvent demander à appliquer le régime de la marge (CGI, art. 297 A) pour les livraisons d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité subséquentes à une importation, une acquisition intracommunautaire ou une livraison soumises au taux réduit de la TVA de 7 % en application de l'article 278 septies du CGI.

L'option concerne les opérations et biens suivants :

- les livraisons d'œuvres d'art, d'objets de collection et d'antiquité que les assujettis-revendeurs ont **eux-mêmes** importés, ou qui ont fait l'objet d'une importation par ces négociants dans un autre État membre suivie par une acquisition intracommunautaire en France. **L'option n'est pas autorisée pour les biens d'occasion** ;

- **les livraisons d'œuvres d'art** qui ont été livrées à l'assujetti-revendeur par l'auteur de l'œuvre ou ses ayants droit ;

- **les livraisons d'œuvres d'art** qui ont été livrées à titre occasionnel à l'assujetti-revendeur par un assujetti-utilisateur lorsque la livraison par cet autre assujetti a été soumise au taux réduit de la TVA de 7 % en application de l'article 278 septies-3° du CGI ;

- **les livraisons d'œuvres d'art** qui ont fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire qui a été soumise au taux réduit de la TVA en application de l'article 278 septies-4° du CGI. Ce sont les œuvres qui ont été livrées par un assujetti-utilisateur, ou par l'artiste créateur ou ses ayants droit, établis dans un autre État membre.

L'option peut être exercée, par écrit et auprès du service des impôts dont ils relèvent, par tous les assujettis-revendeurs concernés par les dispositions ci-dessus qui souhaitent soumettre ces biens au régime de la marge.

L'option prend effet au premier jour du mois suivant celui de la demande et est valable jusqu'à la fin de la deuxième année civile suivante. Elle est renouvelable par tacite reconduction, par période de deux années civiles, sauf dénonciation formulée au moins deux mois avant l'expiration de chaque période.

Les négociants qui ont opté pour l'application du régime de la marge dans les conditions énoncées ci-dessus sont soumis **à toutes les règles** prévues pour ce régime.

L'assujetti-revendeur qui dénonce l'option revient, à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de l'échéance de l'option, au régime général de la TVA.

2822-1 2. Dispositions propres aux œuvres d'art.

Il s'agit des biens définis au n° 2816-1.

2822-2 a. La marge forfaitaire (CGI, art. 297 A-III). En ce qui concerne les ventes d'œuvres d'art, il n'est souvent pas possible de déterminer exactement le prix d'achat payé par l'assujetti-revendeur à son fournisseur ; ce prix peut aussi ne pas être significatif :

- en raison d'actions de promotion : le prix d'achat des œuvres qui entre dans le calcul de la marge, inclus dans les frais engagés par le négociant pour le compte de l'artiste en vertu des contrats de promotion, n'est pas individualisable. Le négociant doit justifier d'actions de promotion, qui peuvent se traduire notamment par la participation à des foires, des manifestations ou des expositions ;

- en raison des stocks anciens d'œuvres acquises par un négociant, dont le prix d'achat peut n'être pas significatif du prix réel. À titre de simplification, la valeur d'acquisition des œuvres d'art détenues dans les stocks du négociant depuis plus de six ans est présumée non significative. Le délai court à partir de l'inscription en comptabilité de l'acquisition de l'œuvre d'art.

La marge forfaitaire ne s'applique qu'aux œuvres d'art définies au n° 2816-1 ainsi qu'aux pièces d'ébénisterie de plus de cent ans d'âge dont la rareté et l'estampille ou l'attribution attestent de l'originalité du travail de l'artiste à l'exclusion des articles d'orfèvrerie ou de joaillerie.

La marge sur laquelle est appliquée la TVA est égale à 30 % du prix de vente hors taxe de l'œuvre d'art. Lorsque le vendeur indique à son client un prix TTC, il y a lieu, pour déterminer la

base d'imposition, de ramener au préalable ce prix hors taxe par application d'un coefficient de conversion correspondant à un taux effectif (Te) :

$Te = \text{Taux légal} \times 30 / 100$ (soit 5,88 % pour le taux normal de 19,6 %)
 et obtenu selon la formule $100 / (100 + Te)$ (soit 0,944 % pour le taux de 19,6 %)

Exemple :

Un négociant en œuvres d'art cède un tableau pour un prix TTC de 10 000 € (TVA à 19,6 %) :
 Calcul du prix HT : $10\,000 \times 0,944 = 9\,440$ €
 Base d'imposition : $9\,440 \times 30\% = 2\,832$ €
 TVA correspondante : $2\,832 \times 19,6\% = 555,07$ €

2822-3

b. Les taux. L'article 278 septies du CGI est remplacé, à compter du 1^{er} janvier 1995, par de nouvelles dispositions qui, s'agissant des œuvres d'art définies au n^o 2816-1, réservent, conformément à la 7^e directive, l'application du taux réduit à certaines opérations portant sur les œuvres d'art et les objets de collection ou d'antiquité (CGI, art. 278 septies).

En conséquence, la TVA est perçue au taux de 7 % sur :

- les livraisons d'œuvres d'art effectuées par leur auteur ou ses ayants droit (CGI, art. 278 septies-2^o) dès lors bien entendu qu'ils ne bénéficient pas de la franchise en base visée à l'article 293 B-III du CGI. Les livraisons de ces mêmes biens par d'autres personnes (galerie d'art, intermédiaire agissant en son nom propre) relèvent du taux normal ;
- les livraisons d'œuvres d'art effectuées à titre occasionnel par les personnes qui les ont utilisées pour les besoins de leurs exploitations et chez qui elles ont ouvert droit à déduction de la TVA (assujettis-utilisateurs) [CGI, art. 278 septies-3^o]. Il s'agit des cessions d'œuvres d'art définies au n^o 2816-1 effectuées par des entreprises qui les ont acquises ou importées dans le cadre du mécénat. Ces œuvres doivent avoir le caractère d'immobilisations inscrites à l'actif du bilan et avoir ouvert droit à déduction totale ou partielle lors de leur acquisition ou importation par l'assujetti ;
- les acquisitions intracommunautaires d'œuvres d'art livrées dans un autre État membre par des assujettis autres que des assujettis-revendeurs (CGI, art. 278 septies-4^o). Cet article permet, dans deux situations, l'application du taux réduit aux acquisitions intracommunautaires d'œuvres d'art effectuées par un assujetti (galerie d'art, autre entreprise...) ou une personne morale non assujettie auprès d'un assujetti-utilisateur établi dans un autre État membre. Cela concerne les livraisons effectuées dans un autre État membre par un artiste ou un de ses ayants droit à condition que celui-ci ne soit pas exonéré de TVA, ou par un assujetti à la TVA pour lequel l'œuvre d'art avait le caractère d'immobilisation. Dans ces hypothèses, la livraison intracommunautaire est exonérée de TVA dans l'État membre de départ du transport ou de l'expédition, l'acquisition intracommunautaire est soumise en France au taux réduit de la TVA (cf. n^{os} 2181 et 2120 et suiv.). La livraison subséquente peut faire l'objet d'une option pour le régime de la marge.

Le taux de 7 % s'applique en France métropolitaine y compris en Corse.

III. CAS PARTICULIERS

2823

1. Les emballages.

a. Emballages consignés

1^o Régime des marchandises.

Les emballages qui ne sont pas restitués dans le délai en usage dans la profession considérée sont soumis à la TVA sur le montant de la consignation et à leur taux propre.

2^o Régime des immobilisations.

L'acquisition des emballages relevant de ce régime ouvre droit à déduction selon les règles applicables aux immobilisations.

Les emballages qui ne sont pas restitués dans le délai indiqué ci-dessus sont considérés comme vendus et doivent être imposés à la TVA, au taux qui leur est propre, sur le montant total de la consignation dès lors qu'ils ont donné lieu à une déduction partielle ou totale de la taxe lors de leur acquisition.

3^o Base d'imposition.

Cf. n^o 2263.

b. Emballages vendus perdus

Dans cette situation, il convient de distinguer :

- 1^o L'emballage est facturé à part et fait l'objet d'une vente distincte de celle du contenu :

- s'il s'agit d'un emballage neuf, la TVA est exigible sur le prix de vente. La taxe qui a grevé l'achat est déductible selon les règles propres aux biens et services autres que les immobilisations ;
- s'il s'agit d'un emballage d'occasion. Les emballages d'occasion vendus perdus et faisant l'objet d'une facturation à part peuvent être, quelle que soit la nature de l'emballage, soumis au régime des biens d'occasion.

2° *L'emballage est facturé globalement avec la marchandise.*

L'emballage est alors imposé comme le contenu (cf. n° 2330). Toutefois, lorsqu'un produit est vendu dans un contenant tel que coffret, bonbonnière, vase, etc., passible d'un taux différent, le prix de vente total est soumis au taux applicable à l'emballage si celui-ci est l'élément dont la valeur est la plus élevée. Cette disposition, qui a pour but d'éviter les abus, ne doit être appliquée que dans les seuls cas où l'objet principal de la transaction est le contenant dont le contenu est accessoire.

2824 2. Les véhicules automobiles d'occasion

Les opérations portant sur les véhicules automobiles de tourisme d'occasion sont imposables au taux normal quel que soit le mode d'imposition (marge, prix de vente total).

a. Définitions.

Pour les opérations internes, les importations et les exportations, une voiture automobile doit être considérée comme d'occasion dès lors qu'elle a fait l'objet d'une utilisation et qu'elle est susceptible de remploi (cf. n° 2816) quel que soit son kilométrage ou sa date de première mise en circulation.

Pour les échanges intracommunautaires, et depuis le 1^{er} janvier 1995, les véhicules automobiles et, plus largement, les véhicules terrestres à moteur (cf. n° 2886) sont considérés comme des biens d'occasion lorsque leur livraison est effectuée plus de six mois (au lieu de trois mois auparavant) après la date de première mise en service **et** s'ils ont parcouru plus de 6 000 kilomètres [CGI, art. 298 *sexies*-III] (cf. n° 2887).

b. Véhicules usagés repris dans le cadre de promotions dites « opérations 5000 ».

Il convient de distinguer selon que le véhicule repris est destiné à être revendu comme véhicule d'occasion ou à être détruit. Lorsque le véhicule est destiné à être détruit (envoyé « à la casse »), le montant de la reprise forfaitaire (diminué, le cas échéant, de la valeur de l'épave) est considéré comme un rabais sur le plan fiscal et vient en déduction de la base d'imposition du nouveau véhicule vendu.

Le système de la globalisation (cf. n° 2817-3) ne peut pas être utilisé pour ces véhicules.

Les sommes reçues par le concessionnaire (subventions, participations financières) à l'occasion de ces opérations sont imposables au taux normal.

c. Véhicules cédés après avoir été donnés en location avec option d'achat ou en crédit-bail.

Se reporter au n° 2820 ci-dessus.

Remarque : la définition des moyens de transport non terrestres (bateaux et aéronefs) d'occasion n'a pas été modifiée au 1^{er} janvier 1995 pour les échanges intracommunautaires (cf. n° 2886).

D. VENTES AUX ENCHÈRES PUBLIQUES

(CGI, art. 297 A-I-2°)

2825

Les ventes aux enchères publiques sont effectuées par des sociétés de vente spécialement agréées à cet effet, des commissaires priseurs judiciaires, des huissiers de justice ou des notaires qui interviennent en qualité d'intermédiaires à la vente.

Ces organisateurs de vente aux enchères publiques agissant en leur nom propre sont réputés avoir personnellement acquis et livré les biens et ils sont traités, pour l'application de la TVA, comme des assujettis-revendeurs. En revanche, lorsque le l'organisateur de vente aux enchères publiques agit au nom et pour le compte d'autrui, les dispositions prévues par la 7^e directive ne trouvent pas à s'appliquer.

Les commentaires qui suivent concernent donc les opérations effectuées en vente publique par les organisateurs de vente aux enchères publiques agissant **pour le compte d'autrui mais en leur nom propre.**

I. RÉGIME PARTICULIER DE LA MARGE BÉNÉFICIAIRE

2826

Le dispositif communautaire permet aux organisateurs de vente aux enchères publiques, pour les ventes qu'ils réalisent à destination de personnes établies en France ou dans un autre État membre de la Communauté européenne, quelle que soit leur qualité, de soumettre de plein droit ou sur option leurs livraisons de biens au régime de la marge bénéficiaire (CGI, art. 297 A ; cf. nos 2817-2 et suiv.), dans les mêmes conditions que les acheteurs revendeurs. La livraison qui intervient entre le commettant et l'organisateur est réputée effectuée au moment où la vente publique est elle-même réalisée.

La marge imposable est constituée, aux termes de l'article 297 A-I-2° du CGI, par la différence entre le prix total payé ou à payer par l'adjudicataire des biens (prix d'adjudication augmenté des impôts, droits, prélèvements et taxes dus au titre de cette opération et des frais accessoires demandés par l'organisateur de vente aux enchères publiques) et le montant net payé par l'organisateur de vente aux enchères publiques à son commettant (prix d'adjudication diminué de la commission de l'organisateur de vente aux enchères publiques).

La marge ainsi déterminée est une marge TTC qui doit être ramenée hors taxe (cf. exemple n° 2822-1).

2827

II. FACTURATION

2828

L'organisateur de vente aux enchères publiques agissant en son nom propre est tenu de délivrer à l'acquéreur une facture (CGI, art. 289-I, 3^e alinéa). Le commettant de l'organisateur, s'il est un assujetti à la TVA, est également tenu, en principe, de délivrer une facture à cet organisateur.

1. Facture établie pour l'acquéreur des biens.

Il s'agit normalement du bordereau d'adjudication des biens. Lorsque la livraison a été soumise à la TVA sur la marge bénéficiaire, le document doit reprendre de manière distincte :

- le prix d'adjudication ;
- les impôts, droits et prélèvements dus à l'exclusion de la TVA ;
- les frais accessoires demandés par l'organisateur de la vente à l'acquéreur (les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance) ;
- les mentions obligatoires.

2. Facture établie par le commettant de l'organisateur de la vente.

Pour les ventes aux enchères publiques, il est admis que la facture soit constituée par le compte rendu obligatoirement remis par l'organisateur de la vente à son commettant. Le compte-rendu doit faire apparaître distinctement le détail de l'opération, ainsi que le montant de la TVA **si la vente est imposable sur le prix total.**

E. OPÉRATIONS INTERNATIONALES

(CGI, art. 256 bis-I-2° bis, 258 A-III, 258 B-III, 297 A)

I. RÉGIME DES OPÉRATIONS EFFECTUÉES ENTRE DEUX ÉTATS MEMBRES

2829

Avant le 1^{er} janvier 1995, les opérations intracommunautaires portant sur les biens d'occasion, œuvres d'art, objets d'antiquité et de collection suivaient le même régime que les biens neufs. Ce régime a été modifié suite à l'adoption de la 7^e directive. Le principe est la taxation de la vente sur la marge dans le pays où s'effectue la livraison par l'assujetti-revendeur (taxation pays d'origine), quelle que soit la qualité de l'acheteur (particulier, négociant ou autre entreprise).

2829-1

1. Biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité expédiés ou transportés d'un autre État membre de la Communauté européenne vers la France.

Quelle que soit la qualité de l'acquéreur en France (assujetti, PBRD, particulier), l'achat du bien ne constitue pas une acquisition intracommunautaire dès lors que les biens ont été livrés par un assujetti-revendeur identifié à la taxe dans un autre État membre, et qui a soumis sa livraison à la TVA selon le régime particulier de la marge bénéficiaire.

La taxe de l'État membre du vendeur, incluse dans le prix TTC, ne peut apparaître distinctement sur la facture.

Toutefois, les négociants établis ou identifiés en France qui acquièrent des biens dans un autre État membre auprès d'une personne identifiée à la TVA pour les introduire en France devront s'assurer que la facture mentionne que le prix facturé est un prix TTC¹, et être en mesure de prouver que les biens ainsi acquis ont été taxés à la TVA sur la marge dans l'État membre de départ.

À défaut, ils seront présumés avoir effectué une acquisition intracommunautaire, et seront redevables de la taxe en France sur le montant total de la transaction (CGI, art. 256 bis I-1° ou 2°).

Acheteur en France	Vendeur dans un autre État membre qui applique le régime particulier d'imposition sur la marge.
Assujetti ou personne morale non assujettie	Acquisition intracommunautaire non soumise à la TVA en France (CGI, art. 256 bis-I-2° bis).
Particulier, PBRD	Régime des ventes à distance inapplicable (CGI, art. 258 B-III).

2829-2 2. Biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité expédiés ou transportés de France vers un autre État membre de la Communauté européenne.

Quelle que soit la qualité de l'acquéreur (assujetti, assujetti exonéré, non assujetti) dans l'État membre d'arrivée du transport ou de l'expédition des biens, la livraison effectuée par l'assujetti-revendeur supporte la TVA au taux applicable en France, sur la marge bénéficiaire comme pour les opérations internes.

L'assujetti-revendeur est soumis aux mêmes obligations que pour les livraisons internes (cf. n° 2674, tableau 3 ; voir aussi n° 2832).

Acheteur dans un autre État membre	Vendeur en France qui applique le régime particulier d'imposition sur la marge prévu à l'article 297 A du CGI.
Quelle que soit sa qualité	Livraison taxable en France (CGI, art. 262 ter-I-1° et 258 A-III). Remarque : le régime des ventes à distance prévu à l'art. 258 A du CGI ne s'applique pas aux livraisons de ces biens effectuées à destination de particuliers ou de personnes bénéficiant du régime des PBRD établies dans un autre État-membre (CGI, art. 258 A-III).

II. RÉGIME DES OPÉRATIONS EFFECTUÉES AVEC DES PAYS TIERS À LA COMMUNAUTÉ EUROPÉENNE

2830 1. Exportations.

Les livraisons de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité exportés vers des pays tiers à la Communauté européenne sont exonérées de TVA (CGI, art. 262-I).

2830-1 2. Importations.

Sous réserve des exonérations à l'importation mentionnées ci-dessous, les importations de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité sont soumises à la TVA dans les conditions de droit commun au moment où l'importation est considérée comme effectuée (CGI, art. 291-I-2), quelle que soit la qualité de l'importateur.

La base d'imposition à l'importation est constituée par la valeur en douane des biens augmentée des frais accessoires (CGI, art. 292).

Les biens placés sous le régime douanier de l'admission temporaire (régime limité, pour les biens d'occasion, aux importations en vue d'une vente publique) en exonération totale des droits ne sont pas considérés comme importés tant qu'ils demeurent sous ce régime. À l'importation (cf. toutefois les articles 291-II-8° et 291-III-4° du CGI) la taxe est due lors de la mise à la consommation auprès du service des douanes.

1. Il peut être éventuellement fait référence à la septième directive.

Il n'existe que deux cas d'exonération à l'importation spécifique aux biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité. Il s'agit :

- des importations et acquisitions intracommunautaires de ces biens (à l'exception des biens d'occasion) effectuées par les établissements agréés par le Ministre de la culture et de la communication (CGI, art. 291-II-8° et 262 *ter* II ; CGI, ann. IV, art. 50 *decies*) ;
- des biens importés qui font l'objet d'une livraison intracommunautaire elle-même exonérée de la TVA (CGI, art. 291-III-4°).

III. ACHATS EN FRANCHISE

2831

L'article 275-III du CGI ne permet pas aux assujettis-revendeurs qui soumettent leurs livraisons de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité au régime de la marge, d'acheter ou d'importer ces biens en franchise de taxe.

En particulier, le régime des achats en franchise ne s'applique pas lorsque l'assujetti-revendeur a exercé l'option prévue à l'article 297 B du CGI.

Les biens qui ont été acquis ou importés en franchise doivent, lors de leur revente, être obligatoirement soumis au régime général de la TVA.

Pour le calcul du contingent d'achats en franchise, peut être retenu l'ensemble des exportations et des livraisons intracommunautaires effectuées par l'assujetti-revendeur selon les règles du régime général de la TVA.

F. OBLIGATIONS DES REDEVABLES

2832

Les négociants qui appliquent le régime de la marge bénéficiaire sont soumis à toutes les obligations des redevables de la TVA. Toutefois, ils sont tenus à certaines obligations spécifiques.

- **Factures.** Les assujettis-revendeurs qui appliquent le régime de la marge ne peuvent pas faire apparaître la TVA sur leurs factures (CGI, art. 297 E). La taxe incluse dans le prix d'achat acquitté par un redevable de la TVA (assujetti-revendeur ou non) n'est donc pas déductible (CGI, art. 297-D-I-1°).

- **Échanges intracommunautaires.** Les négociants qui appliquent le régime de la marge ne sont pas tenus de faire figurer sur les factures qu'ils délivrent à des assujettis situés dans un autre État membre le numéro d'identification à la TVA de ces clients.

- **Registre des transferts des biens dans un autre État membre.** Ce registre concerne les assujettis-revendeurs qui expédient des biens dans un autre État membre sans transfert immédiat de la propriété (CGI, art. 256-III- a).

- **Déclaration d'échanges de biens entre deux États membres.** Pour les opérations soumises au régime de la marge, cette déclaration n'est établie qu'à des fins statistiques.

- **Obligations comptables.** Les redevables qui appliquent à la fois le régime général de la TVA et le régime de la marge ont l'obligation de suivre distinctement et par taux d'imposition dans leur comptabilité, les opérations relevant de chacun de ces régimes (CGI, art. 297 F).

2833

2839

chapitre 2

produits pétroliers

(BOI-TVA-SECT)

2840

Le régime spécial concerne les produits pétroliers et assimilés qui sont énumérés au tableau B de l'article 265 du code des douanes ; il s'agit principalement du pétrole brut, des hydrocarbures naturels et des produits issus de la distillation du pétrole (butane, propane, essences, fiouls, gazole, bitumes, etc.), et, à compter du 1^{er} janvier 2007, du superéthanol E85 destiné à être utilisé comme carburant.

Ce régime est défini par les articles 298 et 1695 du CGI et est développé au BOI-TVA-SECT-10.

A. EXIGIBILITÉ ET FAIT GÉNÉRATEUR

2841 Les produits pétroliers livrés à la consommation sont considérés comme importés et soumis par le service des douanes aux droits et taxes dont la perception incombe à cette administration. Les opérations postérieures à la mise à la consommation relèvent de la DGFiP.

I. AU MOMENT DE LA MISE À LA CONSOMMATION

(CGI, art. 298-1 et 2)

La mise à la consommation des produits pétroliers constitue le fait générateur de la TVA et détermine son exigibilité.

Depuis janvier 2001, la valeur imposable lors de la mise à la consommation est fixée forfaitairement, pour chaque quadrimestre, par décision du directeur général des douanes et des droits indirects, sur proposition du directeur des carburants. Cette valeur peut être révisée, au cours du quadrimestre, dans le cas où les prix C. A.F. des produits pétroliers accusent une variation en plus ou moins, supérieure ou égale à 10 % par rapport au prix ayant servi de base de calcul à cette valeur.

Ces opérations sont du ressort de la direction générale des douanes et droits indirects.

II. APRÈS LA MISE À LA CONSOMMATION

Le fait générateur est déterminé selon les règles du **droit commun**. Les opérations de livraison, commission, courtage portant sur les produits pétroliers après leur mise à la consommation sont soumises à la TVA sur le prix total.

B. TAUX

2842 La TVA est perçue au taux de 19,6 % sur les opérations portant sur les produits pétroliers énumérés au tableau B de l'article 265 du code des douanes.

Les mêmes produits livrés en Corse sont taxés au taux particulier de 13 % (cf. n° 2801). Ils sont **exonérés** dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion (cf. n° 2806, § 3).

C. DÉDUCTIONS ET RÉGIME SUSPENSIF

2843 Avant la mise à la consommation, les importations de matières premières, les ventes entre raffineurs, les livraisons du matériel à l'industrie du raffinage sont normalement passibles de la TVA. Compte tenu cependant des particularités propres à l'industrie pétrolière, un système de suspension de taxe diffère l'exigibilité de la TVA sur certaines opérations jusqu'à la mise à la consommation.

I. AVANT LA MISE À LA CONSOMMATION

2844 Seuls, les transports réalisés autrement que par oléoduc sont soumis à la TVA.

De même sont imposables, les opérations qui ne portent pas directement sur les produits pétroliers : livraisons de matériels et installations, services de gardiennage, etc.

II. AU MOMENT DE LA MISE À LA CONSOMMATION

2845 De la TVA due au moment de la mise à la consommation, les industriels déduisent dans les conditions de droit commun, la TVA afférente aux éléments constitutifs de leur prix de revient et qui a été acquittée auprès du service des douanes.

III. APRÈS LA MISE À LA CONSOMMATION

2846 **1. Modalités du droit à déduction.** La TVA acquittée au moment de la mise à la consommation et qui figure sur les quittances remises par le service des douanes est déductible de la TVA afférente à la première livraison faite après la mise à la consommation. Cette déduction s'opère sur la taxe due par l'entreprise au titre du mois au cours duquel la mise à la consommation a été effectuée.

À compter du 1^{er} janvier 1993, les **acquisitions intracommunautaires** sont ajoutées au nombre des opérations ouvrant droit à déduction (achats, importations, livraisons et services).

Les opérations ultérieures sont normalement soumises à la TVA sous déduction dans les conditions de droit commun, de la taxe qui a grevé les éléments constitutifs du prix.

2847

2. Exercice du droit à déduction. (CGI, art. 298-4).

L'article 298-4 du CGI autorise la déduction de la TVA qui a grevé les achats, importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons et services (transport par exemple) portant sur les produits pétroliers à l'exception de ceux qui sont expressément cités par cet article.

Ainsi, **ouvrent notamment droit à déduction** :

- tous les produits pétroliers utilisés comme combustibles ;
- les produits pétroliers utilisés pour la lubrification des véhicules et engins ouvrant droit à déduction de la taxe (camions, camionnettes, véhicules ou engins affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite..., engins de travaux publics, ainsi que pompes, moteurs fixes, compresseurs...) y compris lorsqu'ils sont pris en location ;
- les carburéacteurs consommés dans des aéronefs et engins ouvrant droit à déduction de la taxe, y compris lorsqu'ils sont pris en location, c'est-à-dire :
 - Dans les aéronefs ou engins acquis par les entreprises de transports publics de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports ;
 - Dans les aéronefs conçus pour le transport du fret (avions-cargos, notamment) et les hélicoptères utilisés de façon constante par les entreprises spécialisées, soit pour la manutention de matériel, soit pour le transport d'ouvriers ou de techniciens de tierces entreprises ;
 - Dans les aéronefs ou engins affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite.

En revanche, **demeure exclue du droit à déduction la TVA** afférente aux achats, importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons et services portant sur :

- les essences utilisées comme carburants mentionnées au tableau B de l'article 265 du code des douanes à l'exception de celles utilisées pour les essais effectués pour les besoins de la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur. L'exclusion du droit à déduction concerne notamment l'essence normale, le supercarburant, avec ou sans plomb, et l'essence d'aviation. L'exclusion s'applique aux essences consommées dans tous les véhicules et engins à moteur, que ceux-ci ouvrent droit ou non à déduction de la taxe. Elle est également applicable aux véhicules et engins pris en location, que le preneur puisse déduire ou non la taxe relative à cette location.
- les gaz de pétrole et autres hydrocarbures présentés à l'état gazeux (position 27.11.29 du tarif des douanes) et le pétrole lampant (position 27.10.00.55 du tarif des douanes) utilisés comme carburants, dans la limite de 50 % de son montant, lorsque ces produits sont utilisés pour des véhicules et engins exclus du droit à déduction ainsi que pour des véhicules et engins pris en location quand le preneur ne peut pas déduire la taxe relative à cette location (CGI, art. 298-4-1°-c) ;
- les carburéacteurs relevant du code NC 27-10-00 et repris au tableau B de l'article 265 du code des douanes utilisés pour les aéronefs et engins exclus du droit à déduction ainsi que pour les aéronefs et engins pris en location quand le preneur ne peut pas déduire la taxe relative à cette location. Ainsi, aucune déduction ne peut être exercée pour les carburéacteurs consommés dans des avions de tourisme ou d'affaires, des hélicoptères, même s'ils sont utilisés pour des opérations de photographie, prises de vues, publicité, relevés topographiques ou géodésiques.
- les produits pétroliers utilisés pour la lubrification des véhicules et engins exclus du droit à déduction ainsi que des véhicules et engins pris en location quand le preneur ne peut pas déduire la taxe relative à cette location.

• Cas des gazoles et du superéthanol E85 utilisés comme carburants

La TVA relative aux gazoles utilisés comme carburants pour les véhicules et engins ouvrant droit à déduction ou pris en location lorsque le preneur peut déduire la taxe afférente à la location est déductible dans les conditions de droit commun.

Par ailleurs, les entreprises peuvent déduire une quote-part égale à **80 %** du montant de la TVA afférente aux achats, importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons et services portant sur les gazoles, et à compter du **1^{er} janvier 2007** le superéthanol E85, utilisés comme carburant pour les véhicules et engins **exclus du droit à déduction** ainsi que pour ceux pris en location lorsque le preneur ne peut déduire la taxe relative à cette location (CGI, art. 298-4-1°-b).

La taxe afférente aux gazoles et, à compter du **1^{er} janvier 2007**, au superéthanol E85 utilisés lors des essais indispensables à la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur est déductible en totalité, quelle que soit la situation, au regard du droit à déduction, des véhicules ou engins dans lesquels ces gazoles sont utilisés (CGI, art. 298-4-1°-b).

• Cas des gaz de pétrole liquéfiés et du gaz naturel utilisés comme carburants

La TVA relative aux gaz de pétrole liquéfiés et au gaz naturel utilisés comme carburants est intégralement déductible. Ces dispositions s'appliquent également aux GPL et gaz naturel

utilisés comme carburants pour les véhicules ou leur location exclus du droit à déduction à compter du 1^{er} janvier 1998 (CGI, art. 298-4-1^o).

Les limitations du droit à déduction exposées ci-dessus ne s'appliquent pas lorsque les produits sont ultérieurement livrés ou vendus en l'état ou sous forme d'autres produits pétroliers.

2848

2849

chapitre 3

régime de la presse et de ses fournisseurs

(CGI, art. 298 *septies* à 298 *terdecies* ; BOI-TVA-SECT-40)

2850

Les livraisons de publications de presse sont soumises à la TVA.

Le taux de la TVA applicable à l'**ensemble** des publications de presse est fixé à 2,10 % dans les départements de la France métropolitaine et à 1,05 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

Par ailleurs, les fournitures de biens et services aux entreprises de presse sont soumises à la TVA (cf. n^o 2859).

Remarque : l'article 298 *nonies* du CGI précise que les règles d'exigibilité prévues à l'article 269-2-*d* du CGI s'appliquent également aux acquisitions intracommunautaires de publications et papiers de presse.

A. RÉGIME DES ÉDITEURS DE PUBLICATIONS

I. QUOTIDIENS ET PUBLICATIONS DE PRESSE ASSIMILÉES

2851

Les livraisons, commissions et courtages portant sur les publications de presse qui remplissent les conditions prévues aux articles 72 ou 73 de l'annexe III au CGI, sont soumis à la TVA au taux de 2,10 % dans les départements métropolitains y compris la Corse, et de 1,05 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion (CGI, art. 298 *septies*).

Pour bénéficier de ce régime, les publications doivent avoir obtenu un numéro d'inscription à la commission paritaire des publications et agences de presse et une décision favorable du directeur des services fiscaux prise sur demande des éditeurs intéressés.

Les publications hippiques, et notamment les journaux de pronostics de courses hippiques, bénéficient de l'application du taux de 2,10 % de la TVA si au moins 50 % de leur surface est composée d'information présentant un caractère d'intérêt général au sens de l'article 72-1^o de l'annexe III au CGI. Les articles de forme rédactionnelle sont décomptés au titre de l'intérêt général, à l'exclusion de la publicité rédactionnelle. Les informations présentées sous la forme de tableaux, de listes ou de graphiques sont présumées dépourvues d'intérêt général excepté lorsque ces tableaux, listes ou graphiques sont assortis d'un ajout rédactionnel significatif sous forme de commentaires à concurrence d'au moins un tiers de leur surface et sous réserve que le rattachement soit indiscutable.

Lorsqu'une publication remplissant les conditions mentionnées au premier alinéa du n^o 2851 est comprise dans une offre composite pour un prix forfaitaire comprenant l'accès à un contenu numérique ayant une cohérence éditoriale avec cette publication, les taux réduits mentionnés à cet alinéa s'appliquent à hauteur fixée par voie réglementaire (CGI, art. 298 *septies* ; annexe III, art. 73-0 A).

2852

II. PUBLICATIONS DES ORGANISMES À BUT NON LUCRATIF

2853

1. Écrits périodiques constituant des publications de presse. Il s'agit des publications d'organismes à but non lucratif ou de collectivités publiques¹ qui ont obtenu un certificat

1. Sous réserve pour ces dernières de l'application éventuelle des dispositions de l'article 256 B du CGI qui place hors champ d'application de la TVA les activités effectuées par les administrations de l'État et les établissements publics dans le cadre de leurs prérogatives de puissance publique.

d'inscription en commission paritaire des publications et agences de presse, soit au titre de l'article 72 de l'annexe III au CGI, soit au titre de l'article 73 de la même annexe.

Ces publications sont soumises à la TVA dans les conditions exposées ci-dessus au n° 2851, dans la mesure où elles remplissent effectivement, après leur inscription à la commission paritaire, les conditions réglementaires reprises aux articles 72 ou 73 de l'annexe III au CGI.

2. Écrits périodiques ne constituant pas des publications de presse. Les opérations de vente, commission et courtage portant sur les annuaires et les écrits périodiques ne constituant pas des publications de presse au sens de l'article 298 septies du CGI éditées par des organismes à but non lucratif, sont exonérées de la TVA à la double condition :

- qu'ils soient édités par les collectivités publiques ou par leurs établissements publics ou par des organismes à but non lucratif ;

- que la publicité et les annonces ne couvrent pas plus des deux tiers de la surface totale de la publication et que l'ensemble des annonces ou de la publicité d'un même annonceur dans l'année ne soit pas supérieure au dixième de la surface totale des numéros parus dans cette année.

III. PUBLICATIONS NON EXONÉRÉES OU N'AYANT PAS LE CARACTÈRE DE PUBLICATIONS DE PRESSE

- 2854** Les publications n'ayant pas le caractère de publications de presse, autres que celles éditées par des organismes sans but lucratif, sont passibles du taux normal de la TVA, ou du taux réduit si elles répondent à la définition fiscale du livre. Elles sont soumises au taux normal lorsqu'elles sont frappées de deux des interdictions tendant à la protection des mineurs (cf. n° 2333).

IV. OPÉRATIONS AUTRES QUE LES LIVRAISONS DE PUBLICATIONS AU NUMÉRO OU PAR ABONNEMENT

- 2855** Les recettes de publicité ou provenant d'annonces sont soumises au taux de 19,6 % de la TVA. La cession et la rétrocession d'éléments d'information relèvent du taux réduit lorsqu'elles sont faites par une entreprise de presse à une autre entreprise de presse en vue de l'édition de publications qui ont obtenu le bénéfice des allègements fiscaux. Ce taux ne s'applique pas aux cessions et rétrocessions d'articles publicitaires.

En ce qui concerne les « tirages à part », ils sont imposables au même taux que les publications dont ils portent le titre.

Les recueils d'inventus suivent, en principe, le régime de la publication si leur vente n'a qu'un caractère accessoire et s'ils sont constitués exclusivement d'inventus.

Les bouillons de presse destinés à la lecture bénéficient du même régime que les publications dont ils émanent. Ceux qui sont considérés comme matière de récupération sont exonérés, sauf si le vendeur est imposable de droit ou sur autorisation à la TVA.

V. PAIEMENT DE LA TVA

- 2856** Pour les ventes de publications de presse, l'exigibilité de la TVA est constituée par l'encaissement des acomptes ou du prix. Pour les autres opérations, l'exigibilité est, selon les règles habituelles, constituée, soit par l'encaissement, soit par la livraison.
- Des mesures de tempérament ont été accordées aux publications françaises en provenance ou à destination des départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.
- Par ailleurs, les éditeurs et vendeurs de publications de presse acquittent la TVA sur l'intégralité du prix de vente au public.

VI. DÉDUCTIONS

- 2857** Les éditeurs de presse exercent leurs droits à déduction dans les conditions de droit commun.

À noter toutefois qu'il a été admis de ne pas soumettre à la taxe la livraison à soi-même des exemplaires distribués gratuitement lorsque l'importance du tirage, par rapport au nombre des exemplaires vendus, peut être considéré comme répondant aux besoins de la promotion de la revue.

Il en est ainsi lorsque le tirage de la publication ne dépasse pas les limites permises au regard de l'article 72-4° de l'annexe III au CGI.

VII. OBLIGATIONS DES ENTREPRISES ÉDITRICES

2858

Les éditeurs de presse sont tenus de souscrire :

- un document commun de déclaration auprès du centre de formalités des entreprises (cf. n^{os} 2601 et suiv.) ;
- des déclarations de chiffre d'affaires auprès du service des impôts.

Par ailleurs, ils doivent adresser au directeur des services fiscaux une demande de bénéfice du régime prévu à l'article 298 *septies* du CGI (cf. n^o 2851).

B. FOURNISSEURS DE LA PRESSE

2859

La TVA s'applique :

- aux services fournis par les agences de presse ;
- aux travaux de composition et d'impression se rapportant aux écrits périodiques au sens de la loi du 29 juillet 1881 et aux ouvrages répondant à la définition du livre.

Le taux applicable est le taux réduit de la TVA de 7 % (CGI, art. 298 octies). Ce taux sera porté à 10 % pour les opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2014 (Loi n^o 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 68).

Il est admis, pour tenir compte de l'évolution des techniques de publication, que soit assimilée à des travaux de composition, la mise au point de la maquette de la publication. Tel est le cas de la saisie et de la mise en page d'un texte et des photographies, dessins ou graphiques illustrant ce texte sur un support informatique et se matérialisant par la remise d'une disquette, ou d'un support équivalent, au photogreveur pour impression

Les travaux d'impression s'entendent des travaux qui constituent le stade final de la mise en œuvre des différents procédés d'imprimerie. Ils couvrent également la livraison des matériaux nécessaires à ces travaux (papier, encre), pour autant que la fourniture de ces derniers ne soit pas mentionnée distinctement sur la facture de travaux d'impression. Le taux réduit s'applique également aux opérations qui constituent le prolongement normal des travaux d'impression tel que les opérations de brochage ou de massicotage.

Le **taux normal** est applicable aux matières premières nécessaires à l'impression des publications (papiers de presse, produits destinés à la fabrication de ces papiers, encres, solvants...) ainsi qu'aux travaux se situant au stade antérieur aux travaux de composition proprement dits et aux travaux de composition des ouvrages (qui ne sont pas des livres ou qui ont fait l'objet de deux des interdictions rappelées ci-dessus (cf. n^o 2854).

Opérations de livraison des publications de presse

2860

Les opérations d'entremise réalisées par les sociétés de messageries et les agents de la vente inscrits au conseil supérieur des messageries de presse ne donnent pas lieu au paiement de la TVA (contrepartie du paiement de la TVA sur le prix de vente total par les éditeurs, cf. n^o 2856).

Ces opérations d'entremise sont, pour le calcul des droits à déduction, considérées comme taxées. Les agences d'abonnement sont toutefois imposables à la TVA sur leurs commissions ou courtages au taux particulier de 2,1 % (cf. n^{os} 2851 et suiv.).

Le routage des publications vendues au numéro est soumis au taux normal de la TVA.

chapitre 4

opérations bancaires et financières

(BOI-TVA-SECT)

2861

Le régime fiscal, en matière de TVA applicable aux opérations bancaires et financières, relève des dispositions des articles 260 B, 260 C et 261 C du CGI (cf. BOI-TVA-SECT-50).

A. CHAMP D'APPLICATION

Les opérations de nature bancaire ou financière peuvent être classées dans l'une des trois catégories ci-après.

I. OPÉRATIONS EXONÉRÉES EN APPLICATION DE L'ARTICLE 261 C DU CGI

(BOI-TVA-SECT-50-10)

2862

La plupart de ces opérations sont exonérées en tout état de cause, quelle que soit la qualité des personnes qui les réalisent. Toutefois, l'exonération des opérations relatives à l'or, autre que l'or à usage industriel (barre et lingots de poids et de titre admis par la Banque de France et pièces d'or faisant l'objet d'une cotation sur le marché libre) est réservée aux **assujettis** qui font profession du commerce des valeurs et de l'argent ou qui effectuent à titre principal des opérations de nature bancaire ou financière.

Les opérations exonérées sont les suivantes :

1. L'octroi et la négociation de crédits, la gestion de crédits effectuée par celui qui les a octroyés et les prêts de titres effectués dans les conditions prévues aux articles L 211-22 à L 211-26 du code monétaire et financier, et les pensions de titres réalisées dans les conditions prévues par les articles L 211-27 à L 211-34 du même code (CGI, art. 261 C-1°-a).
2. La négociation et la prise en charge d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés et garanties ainsi que la gestion de garanties de crédits effectuée par celui qui a octroyé les crédits (CGI, art. 261 C-1°-b) ;
3. Les opérations, y compris la négociation, concernant les dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances, chèques et autres effets de commerce, à l'exception du recouvrement de créances (CGI, art. 261 C-1°-c) ;
4. Les opérations, y compris la négociation, portant sur les devises, les billets de banque et les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux à l'exception des monnaies et billets de collection (CGI, art. 261 C-1°-d) ;
5. Les opérations, autres que celles de garde et de gestion portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises et des parts d'intérêts dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble (CGI, art. 261 C-1°-e).
6. La gestion des OPCVM et de fonds communs de créances (CGI, art. 261 C-1°-f).
7. Les opérations relatives à l'or autre que l'or à usage industriel lorsqu'elles sont réalisées par les banques, établissements financiers, agents de change, changeurs escompteurs et remiers, ou par toute autre personne qui en fait son activité principale (CGI, art. 261 C-1°-g).

II. OPÉRATIONS IMPOSABLES DE PLEIN DROIT

(BOI-TVA-SECT-50-10-20)

2863

1. Opérations bancaires et financières. Sont imposables de plein droit à la TVA, les opérations qui ne sont pas exonérées par l'article 261-C du CGI (cf. n° 2862). Sont ainsi imposables :

- la gestion de crédit ou la gestion de garanties de crédit effectuées par les personnes autres que celle qui a octroyé le crédit ;
- les recouvrements de créances ;
- les opérations de garde ou de gestion portant sur des valeurs mobilières ;
- les opérations portant sur les monnaies et les pièces de collection qui ne sont pas normalement utilisées comme moyen de paiement légal ou qui présentent un intérêt numismatique ;
- les opérations portant sur l'or en barre et en lingot et sur les pièces faisant l'objet d'une négociation sur le marché libre de l'or, lorsqu'elles sont réalisées par **des assujettis** qui ne sont pas des professionnels du commerce des valeurs et de l'argent ou qui n'effectuent pas à titre principal des opérations de nature bancaire ou financière.

2. Opérations ne se rattachant pas spécifiquement au commerce des valeurs et de l'argent. Il s'agit :

- des opérations de crédit-bail ;
- des locations de coffres-forts ;
- d'opérations diverses telles que les locations de matériels, les opérations de fabrication et de vente d'imprimés, certaines prestations informatiques et les consultations juridiques ou fiscales.

III. OPÉRATIONS IMPOSABLES PAR OPTION

(BOI-TVA-SECT-50-10-30)

2864

En vertu des dispositions combinées des articles 260 B et 260 C du CGI certaines opérations bancaires et financières exonérées de la TVA peuvent faire l'objet d'une option pour le paiement de cette taxe. L'option s'applique à l'ensemble des opérations pour lesquelles elle est possible.

Elle peut être dénoncée à partir du 1^{er} janvier de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée. L'option ou sa dénonciation prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est formulée auprès du service des impôts.

2865 **1. Opérations pouvant faire l'objet de l'option.** Il s'agit des opérations qui antérieurement placées dans le champ d'application de la taxe spéciale sur les activités bancaires et financières n'étaient pas exonérées de cette taxe :

- opérations de crédit en ce qui concerne les recettes autres que les intérêts ou les rémunérations assimilées à des intérêts ;
- opérations sur effets de commerce donnant lieu à des rémunérations autres que des agios d'escompte ou des commissions assimilées ;
- opérations sur comptes et chèques bancaires qui n'étaient pas exonérées de la taxe sur les activités financières ;
- opérations sur valeurs mobilières (autres que les opérations de garde ou de gestion qui sont imposables de plein droit ; cf. n° 2863). Lorsqu'ils réalisent des opérations portant sur des valeurs mobilières, pour le compte de leurs clients, les établissements de crédit et les maisons de titres sont redevables de la TVA, en cas d'option, sur leurs commissions ou courtages ;
- opérations de gestion de fonds communs de placement et de fonds communs de créances ; à compter du 1^{er} juillet 2005, opérations de gestion des OPCVM et de fonds communs de créances ;
- émission de titres-restaurant ;
- opérations d'affacturage ;
- rémunérations encaissées par les organismes habilités à collecter les fonds dans le cadre du régime d'épargne populaire.

2866 **2. Personnes pouvant exercer l'option.** Ce sont les personnes physiques ou morales qui étaient placées dans le champ d'application de la taxe sur les activités financières antérieurement au 1^{er} janvier 1979. Il s'agit des banquiers, des établissements financiers, des prestataires de services d'investissement, des changeurs, des escompteurs et remisiers.

Peuvent également exercer l'option, les personnes autres que ces professionnels lorsqu'elles réalisent, à titre principal, des opérations se rattachant aux activités bancaires et financières. Lorsque la réalisation d'opérations de nature bancaire ou financière ne constitue plus leur activité principale, l'option exercée devient caduque.

2867 **3. Modalités de l'option.** L'option est exercée par le dépôt, au service des impôts du lieu de l'exercice de la profession, d'une déclaration écrite rédigée sur papier à en-tête de l'entreprise. Elle s'applique à l'ensemble des opérations pour lesquelles elle est possible.

Depuis le 1^{er} janvier 2005, l'option à la TVA prévue à l'article 260 B du CGI était révocable à l'expiration de périodes de cinq années civiles.

Depuis le 11 mars 2010, une fois exercée, l'option s'applique aussi longtemps qu'elle n'a pas été dénoncée. Il n'y a donc plus de renouvellement de l'option par période.

La dénonciation de l'option peut intervenir à tout moment à partir du 1^{er} janvier de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée. L'option ou sa dénonciation prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est formulée auprès du service des impôts.

2868

B. BASE D'IMPOSITION, FAIT GÉNÉRATEUR ET EXIGIBILITÉ

2869 Pour les opérations bancaires et financières imposables à la TVA de plein droit ou par option, la base d'imposition est constituée par le montant brut des courtages, commissions, remises et autres profits. Des dispositions particulières ont toutefois été prises pour la détermination du profit sur les opérations de change.

Quant au fait générateur et à l'exigibilité de la taxe ils sont déterminés dans les conditions de droit commun prévues par l'article 269 du CGI (cf. nos 2300 et suiv.).

Pour ce qui concerne les livraisons d'or le fait générateur est constitué par la livraison des biens.

S'agissant des autres opérations bancaires et financières qui s'analysent en des prestations de services, il est constitué par l'exécution de ces services.

La taxe est exigible lors de la livraison des biens dans le cas de livraisons d'or et lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération pour les opérations constituant des prestations de services.

C. TAUX, DÉDUCTIONS, DÉCLARATION ET FACTURATION**I. TAUX**

2870 Les opérations bancaires ou financières relèvent du taux normal de la taxe.

II. DÉDUCTIONS

2871 Ouvrent droit à déduction :

- les opérations imposables à la TVA, soit de plein droit, soit par option ;
- les opérations visées à l'article 271-V-b, c et d du CGI (cf. toutefois le n° 2216).

La déduction de la TVA ayant grevé les éléments des opérations bancaires et financières imposées s'opère dans les conditions de droit commun.

III. DÉCLARATION ET FACTURATION

2872 Les personnes qui réalisent des opérations bancaires ou financières imposables, soit de plein droit, soit par option, sont soumises à toutes les obligations des assujettis (cf. n°s 2600 et suiv.) et notamment à celle relative à la facturation, édictée par l'article 289-I du CGI (cf. n°s 2666 et suiv.).

Sauf dispositions contraires, le régime simplifié d'imposition est applicable aux personnes réalisant des opérations bancaires et financières.

chapitre 5**agences de voyages**

(CGI, art. 262 *bis*, 266-1-e et ann. II, art. 206-IV-2-9°, BOI-TVA-SECT)

2873 Le présent chapitre est consacré au régime applicable aux opérations effectuées par les agences de voyages et par les organisateurs de circuits touristiques, ainsi que par les transporteurs publics de voyageurs exerçant une activité d'organisation de voyages.

Pour plus de précisions, voir BOI-TVA-SECT-60.

A. AGENCES DE VOYAGES ET ORGANISATEURS DE CIRCUITS TOURISTIQUES

(CGI, art. 262 *bis*, et ann. II, art. 206-IV-2-9°)

I. CHAMP D'APPLICATION DU RÉGIME SPÉCIFIQUE

2874 Les activités exercées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques relèvent du champ d'application de la TVA en vertu de l'article 256 du CGI.

Le régime spécifique des agences de voyages s'applique à la double condition que les opérations réalisées par les entreprises intéressées :

- s'inscrivent dans le cadre réglementé par la loi n° 92-645 du 13 juillet 1992. En pratique, l'agence de voyages, qui doit être titulaire d'une licence (ou d'un agrément pour un organisme sans but lucratif) peut agir concurremment ou non, en qualité d'intermédiaire en service (voyage organisé par un tiers) ou d'organisateur de voyages sous sa propre responsabilité.

Les entreprises de transports routiers de voyageurs autorisées, par leur réglementation professionnelle, à organiser des voyages touristiques sans être titulaires de la licence de voyage peuvent, sous certaines conditions, bénéficier du régime spécifique des agents de voyage (cf. n°s 2881 et suiv.).

Les opérations non visées à l'article 1 de la loi de 1992 - telles les locations de places de spectacles - ne relèvent donc pas du régime particulier lorsqu'elles ne sont pas comprises dans un voyage offert à la clientèle pour un prix global et forfaitaire - constituent des opérations d'entremise. Le régime spécifique n'est donc pas applicable lorsque les services sont rendus aux clients à l'aide de moyens d'exploitation dont l'agence est propriétaire ou locataire (moyen de transport, hôtel, restaurant...).

II. OPÉRATIONS TAXABLES - EXONÉRATIONS

2875

En ce qui concerne les conditions dans lesquelles les agences et organisateurs de circuits sont imposables en France, cf. n^{os} 2122 et suiv.

Les prestations de services réalisées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques sont exonérées de la TVA pour la partie de ces prestations se rapportant aux services exécutés hors de la Communauté européenne (CGI, art. 262 *bis*).

En ce qui concerne les prestations réalisées par les agences de voyage relatives à des voyages à destination ou en provenance des départements d'outre-mer, cf. BOI-TVA-SECT-60-§ 130.

Les dispositions du 1^{er} alinéa de l'article 263 du CGI (exonérant de la TVA les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui lorsqu'ils interviennent dans des opérations exonérées par l'article 262 du même code ainsi que dans des opérations réalisées hors du territoire des États membres de la Communauté européenne) ne sont pas applicables aux agences de voyage et aux organisateurs de circuits touristiques (CGI, art. 263, 2^e al.).

III. BASE D'IMPOSITION

(CGI, art. 266-1-*e* ; RES N° 2009/33)

2876

Les opérations d'entremise des agences de voyages sont soumises à la TVA sur une somme (marge) égale à la différence entre :

- d'une part, le prix total (toutes taxes comprises) payé par le client ;

- et, d'autre part, le prix effectif (toutes taxes comprises) facturé à l'agence ou à l'organisateur par les entreprises qui exécutent matériellement les services utilisés par le client (transporteurs, hôteliers, restaurateurs, organisateurs de spectacles et les autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par le client).

S'agissant d'une différence taxe comprise, le montant hors taxe constituant la base d'imposition est obtenu en appliquant à cette différence le coefficient de conversion correspondant au taux applicable (cf. n^{os} 2330, 2365, 2801 et 2804).

Le calcul de la différence de prix est effectué en tenant compte des recettes encaissées et des dépenses engagées au cours de la période d'imposition (mois ou trimestre) et non pour chaque opération.

Sur la définition des encaissements et des dépenses qui constituent les deux termes de la différence, ainsi que sur leur répartition entre part taxable et non taxable en application des règles de territorialité, cf. BOI-TVA-SECT-60.

Bien entendu, si des agences de voyages réalisent au cours de la même période, d'autres opérations qui ne relèvent pas de leur régime spécifique, il convient d'ajouter à la marge le montant de ces opérations (lorsqu'elles sont soumises à la TVA) pour obtenir la base taxable totale de ces entreprises.

Lorsque le voyage ou le circuit est totalement ou partiellement annulé, et quel que soit le motif de cette annulation, l'organisateur ou l'agence n'a le droit de soustraire de ses bases d'imposition que les sommes effectivement reversées aux clients, à l'exclusion, par conséquent, des sommes qu'elle conserve au titre des frais d'annulation, des débits ou indemnités de résiliation.

2877

IV. TAUX APPLICABLE

2878

Le taux normal de 19,6 % s'applique aux services rendus par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques dans le cadre de leur activité spécifique (opérations d'entremise portant sur les activités énumérées par la loi n° 92-643 du 13 juillet 1992) y compris sur les services rendus en tant que revendeurs accrédités de titres de transport¹.

Il importe peu que ces prestations soient facturées séparément ou qu'il s'agisse d'une prestation unique conclue pour un prix forfaitaire et global (voyage ou séjour organisé).

Les opérations réalisées par des agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques qui ne relèvent pas de leur activité spécifique demeurent soumises au taux qui leur est propre (location de places de spectacles, vente de guides, fourniture de transport, logement...).

1. Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion le taux applicable depuis cette date est le taux normal (CGI, art. 296-1^o-b).

- Précisions : Le taux normal s'applique :
- aux recettes retirées par les transporteurs routiers d'une activité accessoire d'organisation de voyages (cf. n^{os} 2881 et suiv.) ;
 - aux services rendus par les offices de tourisme et les syndicats d'initiative dès lors qu'ils agissent dans les mêmes limites et sous les mêmes conditions que les agences de voyages

V. RÉGIME DES DÉDUCTIONS

2879 Compte tenu de la règle d'assiette particulière prévue à l'article 266-1 e du CGI et conformément aux dispositions de l'article 206-IV-2-9^o de l'annexe II au même code, les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques ne peuvent pas déduire la taxe afférente aux prix payés aux entrepreneurs de transports, aux hôteliers, aux restaurateurs, aux entrepreneurs de spectacles et autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par le client.

En revanche, les agents et organisateurs en cause peuvent opérer la déduction de la taxe afférente aux biens et services (immobilisations, frais généraux) qu'ils utilisent eux-mêmes pour les besoins de leur activité d'entremise et dont le coût constitue l'un des éléments de leur base d'imposition et n'est pas venu en déduction pour calculer la marge taxable.

Les agences de voyages qui réalisent simultanément des opérations d'entremise et des opérations qui ne relèvent pas de leur régime spécifique doivent constituer des secteurs distincts dans les conditions définies par l'article 209 de l'annexe II au CGI.

VI. OBLIGATIONS DES REDEVABLES

2880 **1. Facturation.** Les bases d'imposition n'étant pas déterminées opération par opération, mais par période d'imposition (cf. n^o 2876), il est admis que les agences de voyages se dispensent de mentionner distinctement la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux opérations qu'elles réalisent sur les factures remises à des redevables.

2. Comptabilisation et justifications. La comptabilité des agences de voyages en recettes et dépenses doit faire apparaître tous les éléments nécessaires à la détermination de la base d'imposition. Les pièces justificatives des dépenses dont le montant est soustrait des bases d'imposition à la TVA doivent pouvoir être présentées à toute demande des services des impôts.

Constituent des pièces justificatives les « billets de groupe » et les autres documents collectifs délivrés aux agences par les prestataires directs assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée, à condition qu'ils mentionnent non seulement le montant total du prix payé, mais encore la désignation sociale et l'adresse des agences auxquelles ils ont été délivrés.

Les écritures comptables doivent, en outre, indiquer pour chaque encaissement ou dépense, la part qui se rapporte à des opérations taxables et celle relative à des opérations exonérées.

B. TRANSPORTEURS PUBLICS DE VOYAGEURS EXERÇANT UNE ACTIVITÉ D'ORGANISATION DE VOYAGES

2881 Les transporteurs routiers de voyageurs peuvent exercer concurremment des prestations relevant de l'activité d'agence de voyages et des prestations de transport public de voyageurs en utilisant leur propre matériel de transport ou en sous-traitant tout ou partie des prestations de transports à d'autres transporteurs publics.

Le régime particulier d'imposition à la TVA des agences de voyages n'est applicable, sous certaines conditions, à ces entreprises que si elles sont habilitées, par la réglementation professionnelle, à exercer une activité d'agent de voyage.

I. ENTREPRISE DE TRANSPORT HABILITÉE À ORGANISER DES VOYAGES

2882 Les entreprises de transport routier de voyageurs organisant à titre accessoire des voyages ne devraient, en principe :

- ni appliquer le régime spécifique aux agences de voyages (taxation sur la marge, exonération des prestations rendues en dehors de la Communauté européenne) puisqu'elles utilisent des autocars qui leur appartiennent pour transporter leurs clients ;
- ni pouvoir déduire la TVA qui se rapporte à ces autocars dès lors que ceux-ci ne sont pas affectés exclusivement au transport public de voyageurs.

Pour éviter ces conséquences, les entreprises de voyageurs étaient autorisées à scinder la prestation de transport de l'activité d'organisation de voyages. Cette sectorisation était réputée

acquise si le prix du transport était mentionné distinctement sur l'un des documents remis au client du voyage organisé (contrat de voyage, facture ou titre de transport).

Cette dernière condition n'est plus exigée si l'entreprise comptabilise séparément le prix des transports.

En effet, la réglementation professionnelle fait obligation aux entreprises de transport **dont les recettes d'organisation de voyages excèdent 30 % de leur chiffre d'affaires**, de constituer **deux entreprises distinctes** au plus tard à compter du 5 avril 1989¹.

2883

Dans cette situation :

- l'entreprise qui aura pour seule activité l'organisation de voyages pourra bénéficier des règles propres à cette activité et **ne sera pas tenue de facturer distinctement le prix du transport** puisque celui-ci sera effectué par une entreprise distincte ;

- l'entreprise de transport pourra déduire la taxe afférente à ses autocars puisque ceux-ci seront désormais utilisés exclusivement pour une activité de transport public de voyageurs.

Aussi dans un souci de cohérence, il a paru possible **de dispenser les entreprises dont les recettes d'organisation de voyages n'excèdent pas 30 % de leur chiffre d'affaires et qui n'ont pas constitué deux entreprises distinctes, de facturer séparément à leurs clients le prix de transport dans les voyages organisés lorsque ce prix est individualisé dans la comptabilité de l'entreprise.**

Le régime applicable est alors le suivant :

- **les deux activités** (transport, organisation de voyages) font l'objet de secteurs distincts ;

- **le prix du transport** est soumis aux règles propres à l'activité de transport de voyageurs : taxation au taux réduit pour la partie du trajet réalisée en France ; exonération de la partie réalisée hors de France ; déduction de la taxe afférente aux autocars ;

- **le reste du prix du voyage organisé** est taxé au taux normal sur la marge ; la partie se rapportant aux services rendus en dehors de la Communauté européenne est exonérée ;

- **la TVA afférente au prix d'acquisition des autocars est déductible.**

Pour bénéficier de ces dispositions, les entreprises sont tenues de déterminer le prix de revient du transport compris dans le voyage et de le comptabiliser distinctement. Ce prix de revient sert en effet de base pour l'application des règles de TVA applicables à l'activité de transport public de voyageurs. Il doit être comptabilisé distinctement afin que l'entreprise puisse déduire la taxe afférente à ses autocars. Il doit être retranché du montant de la recette perçue au titre du voyage organisé. Seul le solde est pris en compte pour le calcul de la marge de l'activité d'organisation de voyages.

II. ENTREPRISE DE TRANSPORT ORGANISANT DES VOYAGES SANS Y ÊTRE HABILITÉE

2884

Le régime particulier des agents de voyages n'est pas applicable. Les recettes provenant de l'organisation de voyages sont taxées pour leur montant total, sous réserve des règles de territorialité, au taux normal.

Toutefois, lorsque l'entreprise a individualisé le coût du transport dans les conditions exposées au n° 2883 ci-dessus :

- les prestations de transport sont taxées au taux réduit, les autres recettes sont soumises au taux normal ;

- il est admis que l'entreprise puisse déduire la taxe comprise dans le prix d'achat des autocars utilisés pour effectuer les voyages organisés.

chapitre 6

opérations intracommunautaires portant sur les moyens de transport (CGI, art. 298 *sexies* ; BOI-TVA-SECT)

2885

L'article 298 *sexies* de CGI institue un régime spécifique de taxation des échanges intracommunautaires portant sur des moyens de transport neufs.

1. Réglementation professionnelle fixée notamment par le décret n° 83-912 du 13 octobre 1983.

Ce régime prévoit que **tous les achats intracommunautaires de ce type de biens sont soumis à la TVA dans l'État membre de destination.**

Tout acquéreur (assujéti redevable habituel ou non de la TVA, personne non assujéti) qui achète un moyen de transport neuf dans un autre État membre de la Communauté européenne est redevable en France de la TVA sur son acquisition. Par symétrie, les livraisons de moyens de transport neufs expédiés ou transportés dans un autre État membre sont exonérées.

La notion de moyen de transport neuf telle qu'elle est précisée ci-après (cf. n° 2887) et qui est retenue pour l'ensemble des opérations intracommunautaires, vaut quelles que soient les personnes concernées.

Pour les ventes entre entreprises redevables de la TVA de moyens de transport neufs expédiés ou transportés de la France vers un autre État membre ou d'un autre État membre vers la France, les règles générales prévues en matière de droit à déduction et pour les échanges intracommunautaires trouvent à s'appliquer, sous réserve des précisions apportées dans les développements suivants.

Le régime particulier s'applique aux échanges intracommunautaires (livraisons et acquisitions) **de moyens de transport neufs effectués par les particuliers et les personnes bénéficiant du régime dérogatoire** mentionnés au 2° du I de l'article 256 *bis* du CGI (cf. n° 2030).

Pour plus de précisions, voir BOI-TVA-SECT-70.

A. DÉFINITION DES MOYENS DE TRANSPORT NEUFS

Seules sont concernées par le régime particulier les opérations intracommunautaires portant sur des moyens de transport neufs.

Le régime ne s'applique donc pas aux moyens de transport considérés comme d'occasion, c'est-à-dire qui ne répondent pas à la définition donnée par l'article 298 *sexies* III-2 du CGI. Les livraisons de ces biens suivent les règles définies aux n°s 2815 et s.

I. NOTION DE MOYENS DE TRANSPORT

2886

Sont considérés comme moyens de transport, pour l'application de ce régime particulier, qu'ils soient destinés au transport de personnes ou de marchandises, les engins suivants :

1° Les bateaux d'une longueur de plus de 7,5 mètres, à l'exception des bateaux visés à l'article 262-II-2° du CGI.

2° Les aéronefs dont le poids total au décollage excède 1550 kg, à l'exception des aéronefs utilisés par des compagnies de navigation aérienne bénéficiant de l'exonération de TVA prévue à l'article 262-II-4° du CGI.

3° Les véhicules terrestres à moteur d'une cylindrée de plus de 48 centimètres cubes ou d'une puissance de plus de 7,2 kilowatts. Ne sont pas concernés, les véhicules et appareils agricoles, forestiers ou de travaux publics visés à l'article R. 311-1 du code de la route.

Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, l'engin en cause ne constitue pas un moyen de transport au sens de l'article 298 *sexies* du CGI et ne relève pas du régime particulier prévu à cet article.

II. NOTION DE MOYENS DE TRANSPORT NEUFS

(CGI, art. 298 *sexies*-III)

2887

La définition communautaire du moyen de transport neuf est spécifique.

Ces moyens de transport sont considérés comme neufs lorsque la livraison est effectuée dans les trois mois (six mois s'il s'agit d'un véhicule terrestre à moteur) suivant la date de la première mise en service **ou** lorsque le moyen de transport, bien que mis en service depuis plus de trois (ou six) mois, a été peu utilisé, c'est-à-dire :

- lorsqu'il a parcouru moins de 6 000 kilomètres s'il s'agit d'un moyen de transport terrestre à moteur ;
- lorsqu'il a navigué moins de 100 heures s'il s'agit d'un bateau ;
- lorsqu'il a volé moins de 40 heures s'il s'agit d'un aéronef.

III. ÉLÉMENTS D'IDENTIFICATION DES MOYENS DE TRANSPORT NEUFS

2888

Les éléments concernant les caractéristiques du moyen de transport doivent obligatoirement figurer sur la facture délivrée par le vendeur (cf. n° 2890). Chaque État membre fixe les conditions dans lesquelles peuvent être établies les caractéristiques des moyens de transport neufs.

B. LIVRAISON D'UN MOYEN DE TRANSPORT NEUF DANS UN AUTRE ÉTAT MEMBRE

2889

Aux termes du IV de l'article 298 *sexies* du CGI, est considérée comme un assujetti toute personne qui effectue à titre occasionnel la livraison d'un moyen de transport neuf expédié ou transporté sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne, à destination de l'acheteur, par le vendeur, par l'acheteur ou pour leur compte.

Cette disposition concerne toutes les personnes physiques ou morales non assujetties, notamment les particuliers, qui sont donc considérés comme des assujettis occasionnels lorsqu'ils procèdent à la livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf.

La livraison par un assujetti occasionnel ou non d'un moyen de transport neuf à un résident d'un autre État membre est exonérée. Cela étant, le vendeur peut bénéficier d'un droit à déduction ou d'un droit à remboursement s'il est assujetti occasionnel ou susceptible d'entrer dans la catégorie des PBRD (cf. n° 2030), dans les conditions mentionnées ci-après (cf. n°s 2891-1 à 2891-2).

I. DÉLIVRANCE D'UNE FACTURE

2890

Toute personne procédant, même à titre occasionnel, à la livraison en France d'un moyen de transport neuf expédié ou transporté sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne doit délivrer une facture à son acquéreur, quelle que soit la qualité de celui-ci.

Les mentions à porter par le vendeur sur les factures délivrées à l'occasion d'une livraison intracommunautaire doivent être suffisamment précises pour justifier de l'exonération dans le pays de départ et permettre la taxation de l'acquisition dans le pays d'arrivée. Doivent notamment être mentionnés sur la facture :

- la date et le cas échéant le n° de la facture ;
- l'identité du vendeur et de l'acquéreur ;
- l'identification complète du moyen de transport ;
- la date de livraison intracommunautaire ;
- l'utilisation qui a été faite du moyen de transport entre la date de la 1^{ère} mise en service et celle de la livraison ;
- le prix de vente du moyen de transport neuf.

II. NUMÉRO D'IDENTIFICATION DE L'ASSUJETTI

2891

En vertu de l'article 286 *ter* du CGI, l'obligation pour un assujetti d'être identifié par un numéro individuel de TVA (cf. n°s 2603 et suiv.) ne s'applique pas aux assujettis effectuant à titre occasionnel des livraisons de biens. Tel est le cas notamment lors d'une livraison par un particulier d'un moyen de transport neuf.

De même, l'assujetti occasionnel effectuant une livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf n'est pas soumis aux obligations prévues à l'article 289 B du CGI (état récapitulatif).

III. DROIT À DÉDUCTION OU À REMBOURSEMENT

2891-1

1. Droit à déduction au profit des redevables habituels. Pour les redevables habituels de la TVA, la déduction de cette taxe se fait par imputation ou par remboursement dans les conditions de droit commun (cf. n°s 2400 et s.).

2891-2

2. Droit à remboursement de TVA au profit de l'assujetti occasionnel. L'article 298 *sexies* du CGI autorise, sous certaines limites, les assujettis non habituellement redevables de la TVA (particuliers et personnes visées à l'article 256 *bis* I-2°-a, b et c du CGI) effectuant la livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf, à obtenir le remboursement de la TVA qu'ils ont eux-mêmes acquittée au titre de l'achat, de l'importation ou de l'acquisition intracommunautaire de ce bien.

Le remboursement doit faire l'objet d'une demande établie sur papier libre et être déposée auprès du service des Impôts dans le ressort duquel est situé le siège de l'activité ou à défaut le domicile. Le demandeur établit que le moyen de transport est affecté aux besoins d'un résident d'un autre État membre.

Le remboursement est subordonné à la production, à l'appui de la demande :

- a. Des justificatifs relatifs à l'existence de la taxe dont le remboursement est demandé ;
- b. Des justificatifs de l'expédition ou du transport hors de France du moyen de transport ;
- c. Des justificatifs relatifs au moyen de transport vendu.

2891-3

Le remboursement ne peut excéder le montant de la TVA qui serait due si la livraison n'était pas exonérée (butoir).

Exemple : Un particulier résidant en France achète le 20 avril 2007 (date de 1^{re} mise en circulation) une voiture neuve au prix de 100 000 € HT (TVA correspondante : 19 600 €). Le 15 juin 2007, il revend ce véhicule à un particulier belge pour un prix de 80 000 € HT (livraison exonérée). Le vendeur français pourra demander, à l'occasion de cette vente, le remboursement de la TVA qu'il a payée, mais limitée au montant de la taxe qu'il aurait acquittée en France sur la vente du véhicule si cette vente avait été taxée, soit $80\,000\text{ €} \times 19,6\% = 15\,680\text{ €}$.

IV. ACHATS EN FRANCHISE

2892

Conformément aux dispositions de l'article 275 du CGI, les biens meubles corporels destinés à faire l'objet d'une livraison intracommunautaire exonérée peuvent être reçus en franchise de taxe (cf. n° 2199).

Les livraisons de moyens de transport neufs tels qu'ils sont définis à l'article 298 *sexies* du même code, réalisées à titre habituel par des assujettis redevables, sont soumises au régime général des livraisons intracommunautaires de biens. Lorsque les conditions sont réunies, elles sont exonérées en vertu de l'article 262 *ter-I* du CGI.

Par suite, ces moyens de transport neufs peuvent être reçus en franchise de taxe dans les conditions prévues à l'article 275 déjà cité. Bien entendu, le montant des livraisons intracommunautaires de ces biens est pris en compte pour le calcul du contingent d'achats en franchise.

V. FRANCHISE EN BASE

2893

Il est rappelé que la franchise en base prévue aux I et II de l'article 293 B du code ne s'applique pas aux livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs.

Les assujettis bénéficiaires de la franchise sont soumis, pour leurs livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs, au régime décrit ci-dessus pour les assujettis occasionnels.

C. ACQUISITION D'UN MOYEN DE TRANSPORT EN PROVENANCE D'UN AUTRE ÉTAT MEMBRE

I. SITUATION DE L'ACQUÉREUR

2894

Toute personne résidant ou installée en France peut acquérir librement un moyen de transport neuf dans un autre État membre de la Communauté européenne.

L'achat dans un autre État membre d'un moyen de transport neuf par une entreprise française redevable de la TVA obéit aux règles générales de taxation des acquisitions intracommunautaires. La déduction éventuelle de cette taxe relève également des règles de droit commun en vigueur, notamment celles qui sont fixées à l'article 206-IV-2-6° de l'annexe II au CGI.

La particularité du régime des moyens de transport neufs tient à ce que, en vertu du I de l'article 298 *sexies* du CGI, sont soumises à la TVA les acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neufs effectuées par une personne bénéficiant d'un régime dérogatoire (cf. sur cette notion, n°s 2030 à 2033) ou par toute autre personne non assujettie (particuliers notamment).

L'achat d'un moyen de transport neuf dans un autre État membre de la Communauté européenne par un non-redevable est donc une acquisition taxable en France. La taxe est due par l'acquéreur, au taux de 19,6 %, quel que soit le taux de TVA applicable dans l'État membre où le moyen de transport neuf a été acquis. La taxe est acquittée au service des impôts du domicile de l'acquéreur s'il s'agit d'un particulier, ou à celui dont dépend leur principal établissement, ou de leur siège social pour les personnes morales non assujetties et les assujettis qui bénéficient du régime dérogatoire prévu à l'article 256 *bis* 1-2° du CGI, au vu de la

facture ou du document qui aura été remis à l'acquéreur par son vendeur et sur lequel figureront les caractéristiques du moyen de transport neuf (cf. n° 2890).

Le règlement de la TVA due au titre de l'acquisition intracommunautaire, par une personne physique non assujettie, d'un moyen de transport neuf mentionné à l'article 298 *sexies*-III-2 du CGI, doit être effectué auprès du Trésor public, ou par un chèque libellé à l'ordre du Trésor public, par l'acquéreur. En cas de recours à un mandataire, celui-ci est tenu d'informer le mandant de cette obligation, par écrit, à la signature du contrat, sous peine de nullité de ce dernier, dans des conditions fixées par décret (CGI, art. 298 *sexies-V ter*).

La base d'imposition est constituée par le prix mentionné sur la facture converti en euros dans les conditions prévues à l'article 266-1 *bis* du CGI.

II. LE CERTIFICAT FISCAL

2895

Un certificat visé par l'administration fiscale doit être obligatoirement présenté pour obtenir l'immatriculation ou la francisation d'un moyen de transport visé au 1 du III de l'article 298 *sexies* du CGI et provenant d'un autre État membre de la Communauté européenne.

Pour les moyens de transport qui ne sont pas soumis à immatriculation, ce certificat doit être conservé par l'utilisateur pour être présenté à toute demande de l'administration.

Pour l'application de cette formalité :

1. L'assujetti et la personne morale non assujettie identifiée à la TVA, autres qu'une personne bénéficiant du régime dérogatoire prévu au 2° du I de l'article 256 *bis* du CGI, demandent au service des impôts, dans le ressort duquel ils ont le siège de leur activité, le visa d'un certificat sur lequel ils indiquent, selon le cas, que la taxe sera mentionnée sur leur déclaration de chiffre d'affaires, qu'elle a déjà été déclarée ou que l'acquisition n'est pas taxable.

2. Les assujettis non habituellement redevables et les non-assujettis demandent au service des impôts de leur domicile ou du siège de leur activité¹, le visa d'un certificat sur lequel ils indiquent, selon le cas, que la TVA exigible a été acquittée auprès de ce service s'il s'agit d'un moyen de transport neuf ou qu'au vu des renseignements communiqués, aucune taxe n'est due au titre de cette opération.

Les certificats visés par le service des impôts doivent être conformes aux modèles prescrits par l'administration. Le service ne vise le certificat qu'après avoir effectué les vérifications d'usage, concernant notamment la nature des moyens de transport et la qualité du vendeur.

III. MODALITÉS D'OBTENTION ANTICIPÉE DU VISA DU CERTIFICAT FISCAL

2895-1

Les assujettis et personnes morales non assujetties autres que les personnes bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD) identifiés à la TVA qui effectuent des acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neufs ou d'occasion ne peuvent faire viser le certificat fiscal prévu à l'article 298 *sexies V bis* du CGI qu'au moment où la taxe due au titre de ces opérations est effectivement portée sur la déclaration de chiffre d'affaires.

Cela étant, les assujettis et les personnes morales autres que les PBRD identifiés à la TVA peuvent faire viser le certificat fiscal de manière anticipée en présentant à l'administration fiscale une caution solvable, dont ils peuvent, sous certaines conditions, être dispensés.

IV. DISPENSE DE CERTIFICAT FISCAL POUR CERTAINS ASSUJETTIS

2895-2

Les assujettis qui ont obtenu une dispense de caution (cf. n° 2895-1) peuvent également solliciter une dispense de certificat fiscal pour toutes les acquisitions intracommunautaires de moyens de transport qu'ils destinent à la revente, qu'ils les immatriculent ou non à leur nom, si le nombre de certificats à établir et à faire viser représente une gêne marquée.

Les intéressés bénéficiaires de la dispense de certificat sont tenus à certaines obligations relatives à l'immatriculation du véhicule et comptables.

V. LE RELEVÉ DÉTAILLÉ

2895-3

Les assujettis ou personnes morales non assujetties identifiés à la TVA sont tenus, lorsqu'ils réalisent des acquisitions intracommunautaires de moyens de transport, et en vertu de l'arti-

1. Afin de simplifier leurs démarches administratives, les personnes non identifiées à la TVA (principalement les particuliers) qui réalisent une acquisition intracommunautaire d'un bateau neuf ou d'occasion peuvent se faire délivrer le certificat d'acquisition, non plus seulement au service des impôts de leur domicile mais également à celui du lieu de stationnement du bateau ou à celui du lieu d'immatriculation du bateau.

cle 242 *quaterdecies* de l'annexe II au CGI, de joindre un relevé détaillé à leur déclaration de chiffre d'affaires. Celui-ci doit indiquer l'identification, le prix et la date de certaines acquisitions de moyens de transport.

Cette obligation déclarative n'est toutefois pas exigée de certains assujettis.

D. CAS PARTICULIERS

I. LES MANDATAIRES

2896

Un particulier ou une personne bénéficiant d'un régime dérogatoire (PBRD) mentionné à l'article 256 *bis-I-2°* du CGI peut recourir à un intermédiaire intervenant pour son compte pour l'acquisition d'un moyen de transport neuf dans un autre État membre de la Communauté européenne. Il en est de même dans le cas d'une livraison intracommunautaire pour un particulier ou une personne susceptible d'entrer dans la catégorie des PBRD.

1. Cas des intermédiaires agissant, à l'achat, en leur nom propre et pour le compte d'autrui (intermédiaires opaques)

Un tel intermédiaire établi en France est réputé intervenir comme un acheteur-revendeur. Il est redevable de la TVA au titre de ses acquisitions. La livraison à l'acquéreur, pour le compte duquel il agit et quelle que soit par ailleurs sa qualité, est une opération qui relève du régime intérieur et qui est normalement taxée à ce titre.

L'intermédiaire doit établir une facture comportant la mention de la TVA dont il est redevable au titre de cette livraison, et obtenir du service des impôts dont il relève un certificat conforme au modèle prescrit par l'administration.

2. Cas des intermédiaires agissant, à l'achat, au nom et pour le compte d'autrui (intermédiaires transparents)

L'intervention d'un tel intermédiaire est sans influence sur le régime fiscal et la procédure applicables aux acquisitions intracommunautaires de moyens de transport, notamment lorsque l'intermédiaire agit pour le compte d'un particulier ou d'une personne bénéficiant du régime dérogatoire prévu au 2° du I de l'article 256 *bis* du CGI. La demande de certificat lorsqu'elle est faite par cet intermédiaire doit obligatoirement être effectuée auprès du service des impôts dont dépend le domicile du particulier, ou le siège social, ou le principal établissement s'il s'agit d'une personne bénéficiant du régime dérogatoire de l'art. 256 *bis-I-2°* du CGI. La TVA éventuellement due au titre de cette opération doit être acquittée par ces personnes directement auprès de l'administration fiscale ou par la remise d'un chèque émis par l'acquéreur et obligatoirement libellé à l'ordre du Trésor public (CGI, art. 298 *sexies-V-ter*).

2897

II. IMMATRICULATION EN FRANCE DE MOYENS DE TRANSPORT QUI NE FONT PAS L'OBJET D'UNE ACQUISITION À TITRE ONÉREUX

2898

Il s'agit essentiellement de moyens de transport neufs, immatriculés dans une série normale étrangère, acquis par des particuliers au cours de leur séjour dans un autre État membre et introduits en France, à l'occasion notamment d'un déménagement, de l'équipement d'une résidence secondaire, d'une mutation à titre gratuit, d'un séjour en France d'élèves ou d'étudiants étrangers venant y poursuivre leurs études.

La demande d'immatriculation est subordonnée à la présentation d'un certificat délivré par le service des impôts du domicile du demandeur, attestant que la TVA n'a pas à être acquittée.

Sur la délivrance de deux certificats en cas d'opération promotionnelle du type « un véhicule acheté, un second véhicule offert, cf. RES N° 2009/28.

III. UTILISATION TEMPORAIRE EN FRANCE D'UN MOYEN DE TRANSPORT EN PROVENANCE D'UN AUTRE ETAT MEMBRE

2899

Il convient de se reporter, pour les dispositions applicables, au BOI-TVA-SECT-70-40.

IV. RÉGIME FISCAL APPLICABLE AUX MOYENS DE TRANSPORT ACQUIS EN EXONÉRATION DE LA TVA AU TITRE D'UN PRIVILÈGE DIPLOMATIQUE OU ASSIMILÉ

2899-1

La taxe, lorsqu'elle est due, doit être acquittée auprès d'un receveur des douanes. Les personnes qui solliciteraient, dans ce cas particulier, la délivrance d'un certificat fiscal pour servir à immatriculer leur moyen de transport devront être orientés sur les services des douanes compétents (cf. BOI-TVA-SECT-70-40).

V. DISPOSITIONS TRANSITOIRES CONCERNANT LES MOYENS DE TRANSPORT ACQUIS DANS UN AUTRE ÉTAT MEMBRE AVANT LE 1^{er} JANVIER 1993

2899-2 L'introduction en France des moyens de transport concernés est assimilée à une importation. La régularisation de leur situation douanière est effectuée par les services compétents de la Direction générale des douanes et droits indirects.

chapitre 7

retenue de TVA applicable aux droits d'auteurs(CGI, art. 285 *bis* ; BOI-TVA-CHAMP)

2900 Les auteurs des œuvres de l'esprit sont soumis à la TVA. Toutefois, en vertu de l'article 285 *bis* du CGI, les éditeurs, sociétés de perception et de répartition des droits et les producteurs qui versent des droits d'auteur doivent retenir sur le montant de ces droits la TVA due par l'auteur et acquitter cette taxe au Trésor pour le compte de l'auteur dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions que leurs propres opérations.

A. CHAMP D'APPLICATION DE LA RETENUE DE TVA

(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30)

2901 La retenue ne s'applique qu'aux droits d'auteur versés aux auteurs des œuvres de l'esprit par les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs. Ce dispositif constitue le droit commun pour ces opérations. L'auteur peut toutefois y renoncer.

Seules sont soumises à l'obligation de retenue les personnes elles-mêmes redevables de la TVA, la retenue devant être déclarée et acquittée au Trésor dans les mêmes conditions que leurs propres opérations.

Le dispositif de retenue est applicable aux rémunérations résultant de l'exploitation des droits reconnus par la loi aux auteurs des œuvres de l'esprit (à l'exception des architectes et des auteurs de logiciels) :

- droit de représentation ;
- droit de reproduction ;
- droit à rémunération pour copie privée.

Il n'est pas applicable aux droits voisins du droit d'auteur notamment aux droits reconnus par la loi aux artistes-interprètes (droit d'autoriser prévu à l'article 18 de la loi du 3 juillet 1985, droit à rémunération pour copie privée, droit à rémunération équitable).

Remarque : Les droits versés à un auteur établi à l'étranger ne sont jamais passibles de la retenue.

B. LE DISPOSITIF DE LA RETENUE DE TVA

(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30)

I. PRINCIPE

2902 **1. Retenue de la TVA brute due par l'auteur.** Les éditeurs, sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs doivent retenir la TVA brute due par l'auteur (y compris lorsque l'auteur bénéficie de la franchise) sur le montant des droits d'auteur. Ces personnes doivent donc retenir la TVA au taux légalement applicable à l'opération.

2. Imputation sur la TVA brute due par l'auteur d'un pourcentage forfaitaire de TVA déductible. La loi détermine de façon forfaitaire les droits à déduction de l'auteur à raison des droits qui font l'objet de la retenue. Ces droits à déduction sont égaux à 0,8 % du montant hors taxe des droits pour les auteurs établis en France métropolitaine et à 0,4 % pour les auteurs établis dans les départements de la Guadeloupe, de la Réunion et de la Martinique.

Cette déduction, est **définitive** et **exclusive** de toute autre déduction.

3. Versement au Trésor par les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs de la taxe nette due par l'auteur. Cette taxe est en pratique égale au montant hors taxe des droits multiplié par le taux net résultant de la différence entre le taux de la TVA légalement applicable à l'opération et le taux de la déduction forfaitaire.

II. MISE EN ŒUVRE PAR LES ÉDITEURS, LES SOCIÉTÉS DE PERCEPTION ET DE RÉPARTITION DE DROITS ET LES PRODUCTEURS

2903 1. Déclaration pour le compte des auteurs de la TVA nette due par ces derniers.

• Principe. Les éditeurs, sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs doivent déclarer et acquitter la TVA nette due par les auteurs dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions que leurs propres opérations.

• Base d'imposition. Elle est différente, pour les sociétés de perception et de répartition de droits, selon que la société est taxable sur l'ensemble des sommes qu'elle perçoit à raison des cessions de droits consenties aux utilisateurs des œuvres ou selon qu'elle est taxable sur sa seule rémunération.

Dans le premier cas, la base d'imposition est constituée de l'ensemble des droits revenant à l'auteur après déduction des frais de gestion de la société. Dans le second cas, elle est constituée de l'ensemble des droits perçus pour le compte de l'auteur auprès des utilisateurs des œuvres avant toute déduction des frais d'intervention de la société.

Il est par ailleurs rappelé que les frais divers acquittés pour le compte de l'auteur (cotisations sociales par exemple) ne peuvent pas être soustraits de la base d'imposition.

• Exigibilité. Les avances ou acomptes sur droits doivent être soumis à la retenue dès leur versement à l'auteur.

La taxe doit être déclarée et acquittée au titre de la période d'imposition au cours de laquelle les droits sont payés à l'auteur.

2904 2. Relevé de droits à adresser aux auteurs.

Afin d'assurer l'information des auteurs, les éditeurs, sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs doivent adresser aux auteurs lors de chaque paiement de droits un relevé des droits mentionnant :

- le montant des droits hors taxe ;
- le montant de la TVA brute calculée compte tenu du taux légalement applicable ;
- le montant de la TVA nette acquittée au Trésor pour le compte de l'auteur compte tenu de l'imputation de la TVA déductible déterminée forfaitairement ;
- le montant de la somme à acquitter à l'auteur (sous réserve des retenues effectuées pour le compte de l'auteur).

C. CONSÉQUENCES DU DISPOSITIF DE LA RETENUE DE TVA

I. CONSÉQUENCES POUR LES ÉDITEURS, LES SOCIÉTÉS DE PERCEPTION ET DE RÉPARTITION DE DROITS ET LES PRODUCTEURS

2905 1. Droits à déduction. Ces personnes peuvent déduire la TVA afférente aux droits d'auteur dans les conditions de droit commun.

Dès lors qu'elles acquittent elles-mêmes la TVA due par l'auteur, elles sont dispensées de l'obligation de détenir une facture émise par l'auteur et mentionnant la TVA. Bien entendu, cette dispense ne vaut que si l'auteur n'a pas renoncé au dispositif de retenue.

2. Régimes d'imposition. Le montant des droits déclarés pour le compte de l'auteur n'est pas pris en compte pour l'appréciation des seuils d'application des différents régimes d'imposition.

II. CONSÉQUENCES POUR LES AUTEURS

1. Obligations.

2906 a. Facturation, déclaration des opérations et paiement de l'impôt et obligations comptables.

À raison de leurs droits soumis à retenue à la source, les auteurs **ne doivent pas** :

- faire apparaître la taxe sur les factures qu'ils établissent eux-mêmes ; dans le cas contraire, ils deviendraient redevables de cette taxe du seul fait de sa mention sur des factures (CGI, art. 283-3) et cette taxe ne serait pas déductible par le destinataire de la facture ;
- déclarer les opérations réalisées et payer l'impôt correspondant.

Ils ne sont par ailleurs tenus à aucune obligation d'ordre comptable au titre de la TVA (CGI, art. 286-I-3°).

Ils doivent toutefois conserver les relevés de droits que leur adressent les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs.

b. Situation des auteurs selon la nature des recettes qu'ils perçoivent.

1° Auteurs qui ne perçoivent que des droits d'auteur soumis à retenue.

Ces personnes sont dispensées de souscrire la déclaration d'existence et d'identification et la déclaration de cessation prévues à l'article 286-I-1° du CGI. Bien entendu, elles sont par ailleurs concernées par les commentaires formulées ci-dessus au a.

2° Auteurs qui perçoivent simultanément des droits d'auteur soumis à retenue et d'autres recettes imposables (droits d'auteur non soumis à retenue ou autres recettes), cf. BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30-§ 210.

2. Droits à déduction.

2907

Les droits à déduction de l'auteur, à raison des droits qui font l'objet de la retenue, sont déterminés par application d'un pourcentage forfaitaire du montant HT des droits en cause (cf. ci-dessus n° 2902, § 2).

Cette déduction forfaitaire est **exclusive** de toute autre déduction à raison des droits soumis à la retenue. Par ailleurs, elle est **définitivement** acquise pour l'auteur.

D. FORMES ET CONSÉQUENCES DE LA RENONCIATION PAR L'AUTEUR AU DISPOSITIF DE LA RETENUE DE TVA AINSI QUE DU RETOUR ÉVENTUEL À CE DISPOSITIF

2908

Les auteurs des œuvres de l'esprit peuvent renoncer au dispositif de la retenue. Cette renonciation s'applique pour une période de cinq ans. Les auteurs peuvent également formuler une demande de retour au régime de la retenue.

I. FORMES ET DÉLAIS DE LA RENONCIATION ET DE LA DEMANDE DE RETOUR AU RÉGIME DE LA RETENUE

La renonciation doit être formulée par écrit. Elle doit être adressée par lettre recommandée avec accusé de réception au service des impôts du lieu d'exercice de la profession. L'auteur doit ensuite adresser sans délai, également par lettre recommandée avec accusé de réception, une copie de la lettre de renonciation envoyée au service des impôts **ainsi que du justificatif de l'envoi avec accusé de réception** à ce service, à tous les éditeurs, sociétés de perception et de répartition de droits et producteurs dont il perçoit des droits ou à vocation à en percevoir. Faute d'une renonciation opérée par l'auteur dans ces formes, ces personnes restent soumises à l'obligation de la retenue de TVA.

Les demandes tendant à un retour au régime de retenue à la source doivent être adressées au service des impôts et aux éditeurs, sociétés de perception et de répartition de droits et producteurs dans les mêmes formes que la renonciation à ce régime.

La renonciation au régime de retenue peut être formulée à tout moment.

La demande de retour à ce régime doit intervenir dans les trente jours qui précèdent la fin de la période couverte par la renonciation.

II. DATE D'EFFET, DURÉE DE LA RENONCIATION, RECONDUCTION, RETOUR AU RÉGIME DE LA RETENUE

La renonciation prend effet le premier jour du mois qui suit celui au cours duquel elle est notifiée au service des impôts. La date de notification s'entend de la date de l'envoi avec accusé de réception.

La renonciation couvre obligatoirement une période qui expire à la fin de la quatrième année qui suit celle au cours de laquelle elle a été notifiée au service des impôts.

Elle est renouvelable par tacite reconduction pour une nouvelle période de cinq ans sauf demande de retour au régime de la retenue formulée dans les trente jours précédant l'expiration de chaque période. Toutefois, elle est reconduite de plein droit pour une nouvelle période de cinq ans suivant celle au cours ou à l'issue de laquelle l'auteur ayant formulé la renonciation a bénéficié d'un remboursement de crédit de TVA prévu à l'article 271-IV du CGI.

III. CONSÉQUENCES DE LA RENONCIATION AU DISPOSITIF DE LA RETENUE AINSI QUE DU RETOUR ÉVENTUEL À CE RÉGIME**1. La renonciation à la retenue vaut pour tous les droits perçus par l'auteur.**

En conséquence, l'auteur qui a notifié sa renonciation au dispositif de retenue auprès du service des impôts est, dès le 1^{er} jour du mois qui suit cette notification, assujéti à la TVA pour l'ensemble de ses opérations qui entrent dans le champ d'application de la taxe.

Il bénéficie de la franchise si son chiffre d'affaires n'en excède pas les limites et s'il n'a pas opté pour le paiement de la TVA.

Si son chiffre d'affaires excède les limites de la franchise, ou s'il a opté pour le paiement de la TVA, il est soumis à toutes les obligations incombant aux redevables de cette taxe sous réserve des dispositions propres aux auteurs.

La renonciation à la retenue vaut pour l'ensemble des droits. L'auteur qui, n'ayant pas informé par exemple l'un de ses éditeurs, ne déclarerait pas une partie de ses droits au motif que cet éditeur aurait continué à appliquer la retenue à la source, serait passible d'un rappel de la TVA correspondante. Les versements et déductions effectués par l'éditeur concerné seraient d'autre part remis en cause par l'administration.

Dans le cas d'un auteur qui demande à revenir au régime de la retenue, la demande effectuée à cette fin vaut également pour l'ensemble des droits perçus. Ainsi, cette demande serait nulle si l'auteur omettait d'informer l'un de ses éditeurs dans les formes requises. Cet auteur encourrait des rappels de TVA pour l'ensemble de ses droits d'auteur.

2. Droits à déduction.

Dans le dispositif de la retenue, les droits à déduction de l'auteur sont exercés par imputation sur la TVA brute d'une déduction forfaitaire de TVA. En conséquence, l'auteur qui renonce à ce dispositif et qui devient redevable de la TVA ne peut pas imputer sur la taxe due au titre du premier mois où la renonciation prend effet, la taxe ayant grevé les biens ne constituant pas des immobilisations et les services pour lesquels le droit à déduction a pris naissance le dernier mois d'application de la retenue.

En outre, en raison des caractères exclusif et définitif de cette déduction forfaitaire, l'auteur ne peut pas opérer la déduction de la taxe afférente à ses fournitures en stock ou à ses immobilisations en cours d'utilisation à cette date et qui ont été soumises lors de leurs acquisitions au régime de la retenue.

Il est cependant rappelé que les cessions des biens meubles d'investissement acquis sous le régime de la retenue sont soumises à la TVA dès lors que ces biens ont ouvert droit à déduction au sens de l'article 261-3-1^o-a du CGI.

En outre, aucun droit à déduction complémentaire ne peut être accordé dès lors que la déduction forfaitaire est définitive.

chapitre 8

or d'investissement

(CGI, art. 298 *sexdecies* A et suiv. ; BOI-TVA-SECT)

A. CHAMP D'APPLICATION

(BOI-TVA-SECT-30)

I. PERSONNES CONCERNÉES

2909

Le régime particulier des opérations portant sur l'or d'investissement concerne tous les opérateurs assujettis qui achètent, vendent ou importent de l'or d'investissement. En revanche, la qualité du client (assujetti ou non assujetti) est déterminante pour apprécier les conditions d'application de l'option pour la taxation qui est offerte dans certaines situations.

II. OPÉRATIONS CONCERNÉES

2909-1

A compter du 1^{er} janvier 2000, les règles d'imposition des transactions portant sur l'or d'investissement concernent tant les livraisons que les acquisitions intracommunautaires et les importations. Elles ne modifient pas le régime applicable aux prestations de services à caractère financier tel qu'il résulte de l'article 261 C-1^o-g du CGI lorsque ces prestations se rapportent le cas échéant à de l'or d'investissement.

Remarques :

1. Les titres et les produits dérivés qui confèrent un droit de créance ou de propriété sur l'or d'investissement auxquels ils se rapportent sont traités comme des biens.
2. Le lieu des opérations qui relèvent de l'article 298 *sexdecies* A du CGI est déterminé selon le cas par les articles 258 à 258 D du CGI.

III. DÉFINITION DE L'OR D'INVESTISSEMENT

2909-2

La définition de l'or d'investissement tient compte de la pureté et de la forme (barres, lingots, plaquettes d'une part ou pièces d'autre part) sous laquelle est représenté l'or.

Sont considérés comme de l'or d'investissement l'or sous la forme de barres, de lingots ou de plaquettes d'un poids supérieur à un gramme et dont le degré de pureté est égal ou supérieur à 995 millièmes.

Les pièces en or doivent présenter un degré de pureté égal ou supérieur à 900 millièmes pour être admises à la définition de l'or d'investissement. Elles doivent également satisfaire aux trois conditions suivantes :

- avoir été frappées après 1800 ;
- avoir, ou avoir eu, cours légal dans le pays d'origine ;
- être habituellement vendues à un prix qui ne dépasse pas de plus de 80 % la valeur sur le marché libre de l'or que contiennent les pièces.

S'agissant de l'or représenté sous forme de titres, de comptes ou de produits dérivés, relèvent du régime de l'or d'investissement :

- les transactions portant sur de l'or d'investissement représenté sous la forme de certificats, que cet or soit ou non alloué ou négocié sur des comptes-or ;
- les opérations sur de l'or d'investissement consistant en des contrats futurs dès lors que ces derniers confèrent au bénéficiaire un droit de propriété ou de créance sur l'or.

B. PRINCIPE : EXONÉRATION

I. EXONÉRATION DES LIVRAISONS, DES ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES ET DES IMPORTATIONS PORTANT SUR L'OR D'INVESTISSEMENT

2909-3

L'article 298 *sexdecies* A-1 du CGI exonère de la TVA les livraisons, les acquisitions intracommunautaires et les importations d'or d'investissement sous toutes les formes admises à la définition de cet or.

Les opérations portant sur les titres et les produits dérivés qui donnent un droit de créance ou de propriété sur de l'or d'investissement sont désormais traitées comme des livraisons de biens.

L'exonération spécifique mentionnée à l'article 298 *sexdecies* A-1 du CGI prévaut sur les exonérations prévues aux articles 262-I et 262 *ter*-I du même code.

II. EXONÉRATION DES SERVICES RENDUS PAR LES INTERMÉDIAIRES QUI AGISSENT AU NOM ET POUR LE COMPTE DE LEURS CLIENTS

2909-4

Si l'intermédiaire agit au nom et pour le compte de son client, sa prestation est exonérée de la TVA, quand il s'entremet dans une livraison exonérée d'or d'investissement (CGI, art. 298 *sexdecies* A 1-b).

Lorsque l'intermédiaire agit en son nom propre, pour le compte de son client, l'opération d'entremise s'analyse en deux ventes successives qui, en l'absence d'option pour la taxation, sont exonérées de la TVA (CGI, art. 298 *sexdecies* A-1-a).

C. OPTION POUR LA TAXATION

I. CHAMP D'APPLICATION

2909-5

Les assujettis qui produisent de l'or d'investissement ou transforment de l'or en or d'investissement peuvent, sur option, soumettre à la TVA leurs **livraisons d'or d'investissement, réalisées au profit d'un autre assujetti**.

Les livraisons d'or d'investissement **destiné à un usage industriel à un autre assujetti** peuvent être soumises à la TVA sur option, lorsqu'elles portent sur des barres, des lingots ou des plaquettes.

Lorsque l'opération dans laquelle ils interviennent est elle-même imposée sur option, les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui peuvent soumettre sur option leur commission à la TVA (CGI, art. 298 *sexdecies* B-3).

II. FORME ET CONSÉQUENCES DE L'OPTION

2909-6 1. Forme.

L'option peut être exercée pour chaque livraison. **Il convient de porter sur la facture délivrée la mention « Application des articles 348 à 351 de la directive 2006/112/CE du conseil du 28 novembre 2006 »** (CGI, art. 298 *sexdecies* B-4).

2. Conséquences.

L'option pour la taxation soumet la livraison d'or d'investissement au régime de droit commun de la TVA, notamment en ce qui concerne le droit à déduction.

S'agissant des livraisons d'or d'investissement, l'option conduit à soumettre à la taxe (livraisons internes) ou à exonérer (livraisons intra-communautaires, exportations) ces opérations dans les conditions de droit commun.

D. MODALITÉS DE TAXATION DES LIVRAISONS D'OR D'INVESTISSEMENT IMPOSABLES

2909-7 La base imposable des livraisons portant sur l'or d'investissement est constituée par le prix total de l'opération (CGI, art. 266-1-a). Le taux est le taux normal.

La TVA est due par le destinataire assujéti, chaque fois que son fournisseur aura porté sur la facture la mention spécifique qui indique que la vente est soumise à la TVA sur option.

E. DROIT À DÉDUCTION

I. LIVRAISONS D'OR EXONÉRÉES

2909-8 Le régime particulier applicable à l'or d'investissement présente la particularité de créer un droit à déduction spécifique au titre des livraisons d'or exonérées en application de l'article 298 *sexdecies* A du CGI.

Les assujettis qui réalisent des livraisons d'or d'investissement exonérées peuvent déduire la TVA qui a grevé certains éléments du prix de revient de cet or (CGI, art. 298 *sexdecies* C-1). Il s'agit de :

- l'achat de l'or d'investissement lorsque le fournisseur de l'assujéti a opté pour soumettre sa livraison à la TVA ;
- l'achat ou l'importation d'or autre que de l'or d'investissement lorsque cet or a été acquis en vue de sa transformation en or d'investissement ;
- les services liés à la transformation de l'or.

Les opérateurs qui produisent ou transforment de l'or en or d'investissement disposent d'un droit à déduction spécifique de la taxe qui a grevé les biens et services **liés** à la production ou à la transformation de l'or.

II. LIVRAISONS D'OR D'INVESTISSEMENT IMPOSÉES SUR OPTION DU VENDEUR

2909-9 La TVA d'amont est déductible dans les conditions de droit commun (CGI, art. 271).

F. OBLIGATIONS

2909-10 Les assujettis doivent comptabiliser distinctement les opérations portant sur l'or d'investissement, selon qu'elles sont exonérées ou imposées sur option (CGI, art. 298 *sexdecies* E-3).

Pour toutes les transactions d'un montant unitaire supérieur à **15 000 euros**, les documents permettant d'identifier les clients doivent être conservés pendant six ans (CGI, art. 298 *sexdecies* E).

Pour les ventes imposées sur option, le vendeur doit porter sur ses factures la mention spécifique visée au n° 2909-6. En ce qui concerne les pièces exonérées en application de l'article 298 *sexdecies* A 2-b du CGI, certaines de leurs caractéristiques doivent être mentionnées sur la facture (CGI, ann. III, art. 98 B).

En l'absence d'option, les livraisons intracommunautaires d'or d'investissement relèvent du régime particulier des articles 298 *sexdecies* A à E du CGI ; toutefois, les assujettis doivent déposer un état récapitulatif de leurs clients (CGI, art. 289 B). Si le vendeur a opté pour la taxation, la livraison est susceptible d'être exonérée en vertu de l'article 262 *ter* I du CGI et soumise aux obligations relatives aux échanges de biens à l'intérieur de la Communauté. Les

acquisitions intracommunautaires d'or d'investissement sont exonérées de TVA (CGI, art. 298 *sexdecies* A). Des obligations, notamment statistiques, doivent toutefois être remplies. L'exonération des importations, en vertu de l'article 298 *sexdecies* A du CGI, est sans incidence sur les formalités douanières.

G. OPÉRATIONS RELATIVES À L'OR INDUSTRIEL

2909-11

Le régime particulier applicable aux opérations portant sur l'or d'investissement reste sans incidence sur le principe de taxation de l'or d'investissement. Cela étant, outre ses conséquences sur la qualification de l'or industriel, l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 1999 modifie les modalités de taxation des livraisons en régime intérieur et des importations d'or industriel ou de produits semi-ouvrés.

Les livraisons d'or industriel sous la forme de matière première ainsi que les livraisons de produits semi-finis d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes sont soumises à la taxe. La taxe est due par le destinataire, c'est-à-dire l'acheteur assujetti (CGI, art. 283-2 *quater*).

La taxe exigible au titre de l'importation de biens doit, en principe, être acquittée par la personne désignée comme destinataire réel des biens sur la déclaration d'importation. Toutefois, à compter du 1^{er} janvier 2004, cette taxe est solidairement due par le déclarant en douane qui agit dans le cadre d'un mandat de représentation indirecte, tel que défini par l'article 5 du code des douanes communautaire (CGI, art. 293 A). Par ailleurs, depuis le 1^{er} janvier 2000, et conformément aux dispositions de l'article 293 A-2 du CGI, la taxe afférente à l'importation d'or sous la forme de matière première ou de produits semi-finis d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes doit être acquittée par l'assujetti destinataire sur la déclaration de chiffre d'affaires mentionnée à l'article 287 du CGI.

Chapitre 9

Régime spécial applicable aux assujettis non établis dans l'Union européenne qui fournissent par voie électronique des services à des personnes non assujetties

(CGI, art. 298 *sexdecies* F ; ann. III, art. 97 *bis* et 97 *ter* ; ann. IV, art. 50 *sexies* J et 50 *sexies* K)

2910

Tout assujetti non établi dans la Communauté européenne qui fournit des services par voie électronique tels que mentionnés au 12° de l'article 259 B du CGI (cf. n° 2125) à une personne non assujettie qui est établie dans un État membre de la Communauté européenne, y a son domicile ou sa résidence habituelle, peut se prévaloir du régime spécial exposé ci-après.

Ce régime spécial permet, de façon optionnelle de ne pas faire application du dispositif de droit commun prévu à l'article 289 A du CGI.

Il offre la possibilité à l'opérateur tiers de satisfaire à toutes ses obligations (identification, déclaration et paiement) auprès d'un seul portail électronique de son choix parmi les portails mis en place par les États membres de la Communauté européenne.

Il y aura, dès lors, un seul État membre d'identification et un ou plusieurs États membres de consommation.

Le portail électronique français (État membre d'identification), dit « TVA e-service », recevra les éléments afférents à l'identification de l'opérateur tiers, les déclarations relatives à l'ensemble des services fournis auprès des personnes non-assujetties résidant dans la Communauté européenne ainsi que le paiement afférent à ces services.

L'opérateur tiers informe le portail électronique auprès duquel il s'est identifié de la cessation de son activité ou de toute modification qui l'empêcherait de se prévaloir du régime spécial (par exemple s'il dispose d'un établissement stable ou s'il est identifié en France ou dans un autre État membre de la Communauté européenne).

Les opérateurs tiers s'étant identifiés auprès du portail électronique français et ayant souscrit par ce moyen leurs déclarations trimestrielles doivent s'acquitter de la taxe due à raison des opérations réalisées sur l'ensemble du territoire de la Communauté européenne.

Ce paiement doit être effectué, par virement international libellé en euros, en même temps que la déclaration trimestrielle prévue, sur le compte du service des impôts des entreprises

étrangères à la Banque de France, dont les références, à compter du 1^{er} septembre 2006, sont les suivantes :

IBAN : FR76 3000 1000 6449 3200 9365 318

SWIFT : BDFEFRPPXXX

Le paiement doit comporter les éléments suivants :

- Donneur d'ordre : le nom et le RIB de l'entreprise redevable ;
- Destinataire : le nom et le RIB de la recette des non-résidents ;
- Zone motif opération : le numéro individuel d'identification du redevable, le trimestre et l'année de déclaration au titre desquels le paiement est effectué, ainsi que la mention « TVA e-service » ;
- Le montant de TVA due : celui-ci peut différer du montant payé par le redevable du fait des frais de virement international, qui sont à sa charge exclusive.

L'adresse du portail électronique français est la suivante :

[http : //www.pce.dgi.minefi.gouv.fr/](http://www.pce.dgi.minefi.gouv.fr/)

À compter du 1^{er} septembre 2006, la gestion du portail électronique français est assurée par le service suivant :

Service des impôts des entreprises étrangères

TVA e-services

10 rue du Centre

TSA 20011

93465 Noisy-le-Grand cedex

Téléphone : 00 33 1 57 33 85 00

Adresse électronique : tva.e-service@dgfip.finances.gouv.fr

Parallèlement, les assujettis non-établis dans la Communauté européenne fournissant des services par voie électronique à des personnes non -assujetties, doivent tenir un registre des opérations. Ce registre doit être mis à la disposition, par voie électronique, des administrations de l'État membre d'identification et de l'État membre de consommation.

L'administration française peut ainsi demander à ce que ce registre lui soit communiqué par les opérateurs tiers identifiés auprès du portail électronique français ou par les opérateurs identifiés auprès d'autres portails électroniques mais ayant fourni des services électroniques auprès de personnes non-assujetties résidant en France.

DEUXIÈME PARTIE

taxes spéciales sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées

chapitre premier

redevances sanitaires d'abattage et de découpage
(CGI, art. 302 *bis*-N à 302 *bis*-W ; ann. III, art. 111 *quater*-A à 111 *quater*-R ;
BOI-TCA-RSAB et BOI-TCA-RSD)

A. REDEVANCE SANITAIRE D'ABATTAGE

(CGI, art. 302 *bis*- N à 302 *bis*-R ; annexe III, art. 111 *quater*-A à 111 *quater*-I ;
BOI-TCA-RSAB)

I. CHAMP D'APPLICATION

2910-1

1. Opérations imposables. La redevance est perçue dans tous les établissements où il est procédé à des opérations d'abattage de volailles, d'animaux de boucherie et de charcuterie, de lapins domestiques, de gibier d'élevage ou au traitement du gibier sauvage :

- effectuées en vue de la vente ou destinées à la consommation personnelle ou familiale des particuliers propriétaires des animaux abattus ou traités ;
- dans les abattoirs publics, communaux et intercommunaux et dans les abattoirs privés, y compris les tueries particulières¹ ;
- dans les ateliers de traitement du gibier sauvage bénéficiant de l'agrément prévu à l'article L. 233-2 du code rural et de la pêche maritime ;
- quelle que soit la qualité du propriétaire des animaux abattus ou traités.

En revanche, les **acquisitions intracommunautaires** de viandes préparées ou non **ne sont pas** soumises à la redevance sanitaire d'abattage.

2. Personnes imposables. La redevance est due par la personne qui, lors de l'abattage, est propriétaire des animaux abattus. En cas d'abattage à façon, la redevance est acquittée par le tiers abatteur pour le compte du propriétaire dans les mêmes conditions et sous les mêmes garanties que lorsque le propriétaire abat lui-même.

Cette redevance est également acquittée par toute personne qui est propriétaire du gibier sauvage à traiter. En cas de traitement à façon, la redevance est acquittée par l'atelier de traitement pour le compte du propriétaire.

1. Les exploitants de tueries particulières où sont abattues moins de cinquante volailles par jour ouvrable ne seront pas recherchés en paiement de la redevance sanitaire, sous réserve que ces volailles proviennent de l'élevage de l'exploitant et que ce dernier en assure la vente directe aux seuls consommateurs.

3. Territoire d'application. La redevance est perçue en France métropolitaine. Sa perception est suspendue dans les départements d'outre-mer. L'abattage et le traitement d'animaux destinés à être exportés ou à faire l'objet de livraisons intracommunautaires exonérées de TVA en vertu du I de l'article 262 *ter* du CGI ou d'une livraison dans un lieu situé dans un autre État membre de la Communauté européenne en application de l'article 258 A du même code sont passibles de la redevance dans les conditions de droit commun.

II. ASSIETTE ET FAIT GÉNÉRATEUR

2911 1. Assiette. La redevance sanitaire d'abattage est assise sur le nombre de carcasses d'animaux de chaque espèce.

- **Assiette à l'importation.** La redevance sanitaire d'abattage n'est pas perçue à l'importation des viandes, préparées ou non.

Il est rappelé que les acquisitions intracommunautaires de viandes préparées ou non ne sont pas soumises à la redevance sanitaire d'abattage.

- **Saisies, expéditions et exportations.** Les viandes saisies par l'inspection sanitaire, expédiées vers les pays de la Communauté européenne ou exportées ne donnent pas lieu au remboursement de la redevance.

2. Fait générateur. Le fait générateur étant constitué par l'abattage ou, s'agissant du gibier sauvage, par l'opération de découpage dans l'atelier de traitement du gibier sauvage ou par l'enlèvement des pièces à découper chez ce dernier, la redevance est **exigible préalablement à la sortie** des viandes des abattoirs publics et privés et des tueries particulières ou des ateliers agréés de traitement du gibier sauvage..

III. TARIF

2912 Le tarif de cette redevance est fixé par animal de chaque espèce, dans la limite d'un plafond de 150 % des niveaux moyens forfaitaires définis en euros par décision du Conseil de l'Union européenne.

Cette redevance peut être modulée, dans la limite d'une augmentation ou d'une réduction de 20 % de son montant, compte tenu notamment des résultats des contrôles officiels pratiqués dans l'établissement ainsi que des mesures d'autocontrôle et de traçabilité qu'il met en œuvre, au sens de l'article 27 du règlement (CE) n° 882/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 relatif aux contrôles officiels effectués pour s'assurer de la conformité avec la législation sur les aliments pour animaux et les denrées alimentaires et avec les dispositions relatives à la santé animale et au bien-être des animaux.

L'arrêté du 12 octobre 2012 modifié par l'arrêté du 26 décembre 2012 fixe les taux de la redevance (CGI, annexe IV, art. 50 terdecies).

B. REDEVANCE SANITAIRE DE DÉCOUPAGE

(CGI, art. 302 *bis*-S à 302 *bis*-W ; ann. III, art. 111 *quater* L à 111 *quater* R ; BOI-TCA-RSD)

I. CHAMP D'APPLICATION

2913 1. Personnes imposables. La redevance sanitaire de découpage est due par les personnes qui procèdent à des opérations de découpage de viande avec os, mais elle est perçue auprès de l'abatteur, du tiers abatteur ou de l'atelier de traitement du gibier sauvage ayant reçu l'agrément prévu à l'article L. 233-2 du code rural et de la pêche maritime qui l'acquitte pour le compte du propriétaire des viandes à découper.

L'abatteur est la personne propriétaire des animaux abattus, qu'il procède lui-même à l'abattage ou que cette opération soit réalisée pour son compte par un tiers ci-après désigné « le tiers abatteur » (exemple : abattoir public).

En pratique, les redevables légaux sont les établissements qui procèdent à l'abattage des animaux ou au traitement du gibier sauvage et dans lesquels la redevance sanitaire d'abattage est perçue (abattoirs publics, communaux ou intercommunaux, établissements privés d'abattage, tueries particulières).

L'abatteur, lorsqu'il ne procède pas aux opérations de découpage des viandes est en droit d'exiger de son acheteur le remboursement de la redevance sanitaire acquittée pour son compte. Le tiers abatteur est, dans tous les cas, en droit d'exiger de l'abatteur, propriétaire des viandes à découper, le remboursement de la redevance sanitaire acquittée pour son compte.

À cette fin, l'abatteur ou, selon le cas, le tiers abatteur, mentionne la redevance sanitaire de découpage acquittée au Trésor, sur les factures qu'il adresse à ses clients.

Les importateurs sont redevables de la redevance sanitaire de découpage sur les viandes taxables qu'ils importent dans le territoire d'application de la redevance. La taxe est due par l'importateur ou par le déclarant en douane. L'importateur en supporte la charge effective.

La redevance sanitaire de découpage est également due par les personnes qui réalisent des acquisitions intracommunautaires de viandes avec os à découper.

2. Opérations imposables.

2914

a. Définition de l'opération de découpage de viandes avec os donnant lieu au paiement de la redevance.

Pour les viandes des espèces bovine, ovine, caprine, porcine et des espèces chevaline, asine ou leur croisement ainsi que pour les gibiers ongulés d'élevage ou sauvages, la redevance n'est pas due (sous réserve des précisions concernant les importations et les acquisitions intracommunautaires, cf. § b 2^e alinéa ci-après) pour les viandes en carcasse, demi-carcasse ou demi-carcasse découpée en un maximum de trois morceaux de gros ou de quartiers. L'opération de découpage qui donne lieu au paiement de la redevance sanitaire est par conséquent la **première** opération de découpage permettant d'obtenir des unités de découpe à partir de la carcasse ou de la demi-carcasse, éventuellement déjà découpée en un maximum de trois morceaux de gros ou de quartiers.

Lorsque lesdites viandes font l'objet d'opérations de découpage successives par un même ou plusieurs opérateurs, la redevance sanitaire est due une seule fois sur la totalité du poids net de viande au titre de la première opération de découpage telle qu'elle est définie ci-dessus.

Pour les volailles, la redevance sanitaire est due dès la première opération de découpage.

b. Champ d'application de la redevance sanitaire de découpage.

La redevance est due, quelle que soit la qualité du propriétaire des viandes à découper, au titre des opérations de découpage effectuées en France telles qu'elles sont définies ci-dessus pour les viandes destinées :

- à la vente en France ou à l'exportation ;
- à la consommation personnelle ou familiale du propriétaire.

La redevance sanitaire de découpage est également perçue :

- à l'importation des viandes préparées ou non reprises au tableau figurant sous l'article 111 *quater* P de l'annexe III au CGI ;
- sur les acquisitions intracommunautaires de viandes avec os à découper. Elle est due par la personne qui réalise ces opérations¹.

2915

3. Opérations non imposables.

- La redevance sanitaire de découpage n'est pas due :
- lorsque les viandes avec os à découper font l'objet de saisies totales ou partielles pratiquées dans les abattoirs par les services de l'inspection sanitaire ;
 - lorsque les viandes sont acquises par des organismes d'intervention ;
 - lorsque les viandes non découpées sont destinées à être exportées, à faire l'objet d'une livraison exonérée en vertu de l'article 262 *ter*-I du CGI ou d'une livraison dans un lieu situé dans un autre État membre de la Communauté européenne en application de l'article 258 A, en l'état, et qu'il est justifié de l'exportation, de l'expédition ou du transport ;
 - pour les viandes de volailles, de lapin domestique, de gibier d'élevage ou sauvage autre qu'ongulé, sur les carcasses pour lesquelles l'abatteur, le tiers abatteur, la personne qui procède au traitement du gibier sauvage, celle qui réalise des acquisitions intracommunautaires, l'importateur ou le déclarant en douane justifie d'une destination autre qu'un atelier de découpe agréé en application de l'article L. 233-2 du code rural et de la pêche maritime (CGI, Ann. III, art. 111 *quater* M).

2916

4. Territoire d'application.

La redevance sanitaire de découpage est perçue en France métropolitaine. Sa perception est suspendue dans les départements d'Outre-mer.

¹ En pratique, dans les échanges intracommunautaires la redevance n'est perçue que sur les seules opérations soumises à la TVA c'est-à-dire :

- sur les acquisitions intracommunautaires en application de l'article 256 *bis*-I-1^o du CGI ;
- sur les livraisons situées en France en application des règles de territorialité (ventes à distance localisées en France en application des articles 258 et 258 B du CGI) ;
- sur les opérations assimilées à des acquisitions intracommunautaires (art. 256 *bis*-II-2^o et 3^o du CGI).

II. FAIT GÉNÉRATEUR ET EXIGIBILITÉ - ASSIETTE

2917

1. Fait générateur et exigibilité. La redevance sanitaire de découpage est due :
- soit lors de l'opération de découpage chez l'abatteur, le tiers abatteur ou dans l'atelier de traitement du gibier sauvage ;
- soit lors de l'enlèvement chez ces derniers des viandes à découper ;
- soit lors de l'opération de découpage dans l'atelier de traitement du gibier sauvage ou par l'enlèvement des pièces à découper chez ce dernier.

La redevance est donc exigible préalablement à la sortie des viandes des abattoirs publics et privés et des tueries particulières, que les opérations de découpage aient été effectuées ou non ;

- soit lors de l'acquisition intracommunautaire.

Pour les viandes importées taxables, le fait générateur est constitué par l'importation elle-même.

2. Assiette. La redevance sanitaire de découpage est assise sur le poids de viande net défini à l'article 111 *quater* LA de l'annexe III au CGI.

• **Acquisitions intracommunautaires** de viandes avec os à découper.

La base d'imposition est constituée par le poids net de la viande, déduction faite du poids des abats et arrondi au kilogramme le plus voisin (CGI, ann. III, art. 111 *quater* R).

III. TARIF

2918

Le tarif de la redevance est fixé par tonne de viande avec os à désosser, dans la limite d'un plafond de 150 % du niveau moyen forfaitaire défini en euros par décision du Conseil de l'Union européenne.

Cette redevance peut être modulée, dans la limite d'une augmentation ou d'une réduction de 20 % de son montant, compte tenu notamment des résultats des contrôles officiels pratiqués dans l'établissement ainsi que des mesures d'autocontrôle et de traçabilité qu'il met en œuvre, au sens de l'article 27 du règlement (CE) n° 882/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 relatif aux contrôles officiels effectués pour s'assurer de la conformité avec la législation sur les aliments pour animaux et les denrées alimentaires et avec les dispositions relatives à la santé animale et au bien-être des animaux.

L'arrêté du 12 octobre 2012 (*JO* du 14 octobre 2012) fixe les taux de la redevance (CGI, annexe IV, art. 50 *quaterdecies*).

Le tarif à retenir pour les préparations et conserves de viandes de boucherie, de charcuterie et de volailles (n° Ex 16.01 et Ex 16.02 du tarif des douanes) dans la composition desquelles entrent des viandes d'espèces animales différentes est celui de la viande dont le tarif est le plus faible.

C. DISPOSITIONS COMMUNES AUX REDEVANCES SANITAIRES D'ABATTAGE ET DE DÉCOUPAGE

I. LIQUIDATION

2919

1. En régime intérieur et à l'acquisition intracommunautaire. Les redevances sanitaires d'abattage et de découpage sont constatées et recouvrées suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties, privilèges et sanctions qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée (cf. Rec. n° 9268). Ainsi, les petites entreprises qui bénéficient de la franchise en base (CGI, art. 293 B) sont dispensées également du paiement des redevances sanitaires.

Les redevables doivent déposer mensuellement une déclaration n° 3490 comportant les indications nécessaires à la liquidation et au contrôle des redevances. Lorsqu'une redevance exigible est inférieure à 150 € par mois, les redevables peuvent déposer leur déclaration et payer la redevance correspondante par trimestre.

La déclaration doit comporter tous les éléments nécessaires à l'identification de l'abattoir et du redevable. Elle doit être datée et signée par le redevable et remise en un seul exemplaire au service des impôts dont dépend le lieu d'abattage, au plus tard le 25 du mois suivant celui au cours duquel les opérations imposables ont été réalisées. Les redevances doivent être acquittées dans le même délai. Dans le cas où le redevable effectue des opérations d'abattage ou de découpage dans plusieurs lieux, il doit déposer une déclaration n° 3490 par lieu.

Les redevables doivent faire parvenir directement aux services départementaux de l'agriculture un relevé des éléments figurant sur la déclaration n° 3490. Cet imprimé peut leur être fourni en deux exemplaires.

Les redevables sont dispensés du paiement des redevances dès lors qu'ils bénéficient de la franchise en base prévue à l'article 293 B du CGI.

2. À l'importation. Les redevances sanitaires d'abattage et de découpage sont dues par l'importateur ou le déclarant en douane.

Elles sont constatées et recouvrées par le service des douanes selon les mêmes règles, sous les mêmes garanties, privilèges et sanctions qu'en matière de droits de douane.

II. OBLIGATIONS DES REDEVABLES

2920

Toute personne qui, habituellement ou occasionnellement, se livre, pour son compte ou pour le compte de tiers, aux opérations d'abattage de volailles ou d'animaux de boucherie et de charcuterie, de volailles, de lapins domestiques, de gibier d'élevage ou de traitement du gibier sauvage, doit :

- souscrire, préalablement à toute opération, une déclaration d'existence auprès du service des impôts dont dépend le lieu d'abattage ou du traitement du gibier sauvage. Si le redevable effectue des opérations d'abattage ou de traitement dans plusieurs lieux, il doit souscrire une déclaration d'existence auprès de chacun des services des impôts compétents. Cette déclaration doit indiquer ses nom ou raison sociale, profession et adresse de son domicile ainsi que celle de l'abattoir. Toutefois, les redevables de l'ancienne taxe sanitaire qui ont déjà souscrit une déclaration d'existence n'ont pas à la renouveler ;

- tenir un registre permettant de dégager, jour par jour et sans blanc ni rature, les éléments nécessaires à la liquidation et au contrôle des redevances sanitaires d'abattage et de découpage.

Ce registre doit, notamment, mentionner le nombre, par catégorie, des volailles ou des animaux abattus ou traités ainsi que le poids de viande fraîche net constaté à la pesée.

Toutefois, ces obligations ne s'appliquent pas aux façonniers assujettis à la TVA qui sont, en application de l'article 286 *quater*-II-1 du CGI, astreints à la tenue d'un registre spécial dans les conditions prévues aux articles 41 *ter* à 41 *quinquies* de l'annexe IV au CGI (cf. n^{os} 2652 et suiv.).

- déposer au service des impôts dont dépend le lieu d'abattage ou de traitement du gibier sauvage, avant le 25 du mois suivant celui au cours duquel les opérations imposables ont été réalisées, la déclaration des opérations d'abattage (imprimé n° 3490) accompagnée du paiement.

Une déclaration « néant » doit être déposée par les redevables dans le cas où aucune opération de traitement n'a été effectuée au titre de la période.

2921

chapitre 2

redevances sanitaires de première mise sur le marché et de transformation des produits de la pêche et de l'aquaculture

(CGI, art. 302 *bis* WA et 302 *bis* WB ; ann. II, art. 267 *quater* F et 267 *quater* G ; BOI-TCA-PPA)

2922

Il a été institué au profit de l'État deux redevances sanitaires de première mise sur le marché et de transformation des produits de la pêche et de l'aquaculture. Ces redevances s'appliquent aux opérations réalisées à compter du 1^{er} juillet 2000.

A. CHAMP D'APPLICATION

2923

Les deux redevances sanitaires s'appliquent aux produits de la pêche et de l'aquaculture destinés à l'alimentation humaine.

I. REDEVANCE SANITAIRE DE PREMIÈRE MISE SUR LE MARCHÉ

(CGI, art. 302 *bis* WA)

2924

Cette redevance est due par toute personne qui procède au **premier** achat (transfert de propriété des produits) ou à la **première** réception (réception à terre de ces produits en vue de leur transformation par une personne qui en est d'ores et déjà propriétaire) de produits de la pêche ou de l'aquaculture. La redevance n'est perçue qu'une seule fois.

Les opérations de premier achat ou de première réception sont réalisées :

- dans les halles à marée ;
- dans des locaux attenants aux halles à marée ou situés dans l'enceinte portuaire ;
- dans des établissements situés en dehors des enceintes portuaires ;
- sur les lieux mêmes de débarquement ou sur un marché.

La redevance n'est pas perçue :

- en cas de cession d'une quantité de poissons n'excédant pas 100 kilogrammes ;
- en cas de retrait du marché des produits d'un prix de vente inférieur à un prix minimum ;
- en cas de débarquement direct de produits de la pêche par un navire battant pavillon d'un pays tiers à la Communauté européenne ;
- sur les produits de la pêche ou d'aquaculture provenant d'un autre État membre de la Communauté où la redevance a déjà été acquittée ;
- sur les produits de la pêche préparés ou transformés par un navire-usine ou un navire-congélateur battant pavillon d'un État membre de la Communauté européenne ;
- sur les produits issus d'une ferme aquacole et destinés à une préparation sur place ;
- sur les coquillages vivants.

La perception de la redevance sanitaire de première mise sur le marché ne fait pas obstacle à la perception de la redevance sanitaire de transformation décrite ci-après en cas d'opérations de préparation ou de transformation ultérieures sur les produits (CGI, ann. II, art. 267 *quater* F-V).

II. REDEVANCE SANITAIRE DE TRANSFORMATION

(CGI, art. 302 *bis* WB)

2925

Cette redevance est due par toute personne qui procède à la préparation ou à la transformation de produits de la pêche ou de l'aquaculture, dans un établissement terrestre ou dans un navire-usine.

Sont concernées les opérations de préparation consistant en la modification de l'intégrité anatomique ou de transformation consistant en l'application d'un procédé physique ou chimique (CGI, ann. II, art. 267 *quater* G-I). Lorsque ces opérations sont successivement réalisées dans des entreprises juridiques distinctes, chacune d'elles est redevable de la redevance. Par ailleurs, les opérations de préparation ou de transformation réalisées sur des produits de la pêche ou de l'aquaculture qui ont d'ores et déjà subi de telles opérations dans un autre État, membre ou non de la Communauté européenne, sont soumises à la redevance.

Ne sont pas imposables :

- les opérations de préparation ou de transformation réalisées à bord de navires de pêche autres que les navires-usines ;
- les opérations de réfrigération, de congélation, d'emballage ou d'entreposage, non accompagnées d'opérations de préparation ou de transformation, réalisées dans un établissement terrestre ou à bord d'un navire (navire-congélateur) ;
- les établissements qui préparent ou transforment des produits de la pêche ou de l'aquaculture destinés à la vente directe au consommateur final.

B. TERRITOIRE D'APPLICATION

2926

Ces redevances sanitaires sont perçues en France continentale et en Corse, y compris lorsque les produits imposables sont destinés à être exportés ou à faire l'objet d'une livraison intracommunautaire.

C. ASSIETTE ET FAIT GÉNÉRATEUR

2927

Ces redevances sont assises sur le poids net des produits exprimé en kilogrammes (CGI, ann. II, art. 267 *quater* F-I et G-II).

Le fait générateur est constitué :

- pour la redevance sanitaire de première mise sur le marché, par l'opération de première réception ou de première vente ;
- pour la redevance sanitaire de transformation, par l'introduction des produits dans un établissement terrestre de préparation ou de transformation ou par leur débarquement du navire-usine.

D. TARIFS

2928

Les tarifs sont fixés par les articles 50 *quaterdecies* 0A et 0A *bis* de l'annexe IV au CGI. Un tarif majoré est prévu pour les opérations de première vente réalisées en cas d'absence ou d'insuffisance de classement fraîcheur ou de calibrage, conformément au règlement (CE) n° 2406-96 du conseil du 26 novembre 1996.

E. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES — CONTENTIEUX

2929

Ces redevances sont déclarées mensuellement auprès du service des impôts dont relève le redevable pour le dépôt de ses déclarations de TVA, sur un imprimé n° 3490 accompagné du paiement. Les personnes bénéficiaires de la franchise en base (CGI, art. 293 B) sont dispensées de déclaration et de paiement.

Les redevances sont recouvrées et contrôlées selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA.

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à la TVA.

2930

2934

chapitre 3

redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus

(CGI, art. 302 *bis* WC ; ann. II, art. 267 *quater* ; BOI-TCA-CSR)

2935

Il a été institué au profit de l'État une redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus.

I. CHAMP D'APPLICATION, ASSIETTE ET FAIT GÉNÉRATEUR

2935-1

Cette redevance est due par :

- Les centres de collecte ou les établissements de transformation recevant du lait cru titulaires de l'agrément prévu à l'article L. 233-2 du code rural et de la pêche maritime.

La redevance est assise sur le volume de lait cru introduit dans le centre ou l'établissement.

Le fait générateur est constitué par l'introduction du lait cru dans le centre ou l'établissement.

- Les établissements de fabrication ou de traitement d'ovoproduits ayant reçu l'agrément prévu à l'article L. 233-2 du code rural et de la pêche maritime.

La redevance est assise sur le poids d'œufs de poule en coquille introduits dans ces établissements.

Le fait générateur est constitué par l'introduction des œufs en coquille dans ces établissements.

II. TARIF

2935-2

Les taux de la redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus applicables au lait sont fixés par produit dans la limite de 150 % du niveau forfaitaire défini en euro par décision du Conseil de l'Union européenne.

Un arrêté conjoint du ministre chargé du budget et du ministre chargé de l'agriculture fixe les taux de la redevance (CGI, annexe IV, art. 50 *quaterdecies*-0 A ter).

III. RECOUVREMENT, CONTRÔLE ET CONTENTIEUX

2935-3

La redevance est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA.

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

L'article 267 *quater* H de l'annexe II au CGI précise notamment les obligations déclaratives des redevables.

Chapitre 3 bis

Redevance pour l'agrément des établissements du secteur de l'alimentation animale

(CGI, art. 302 *bis* WD à 302 *bis* WG ; Décret n° 2010-665 du 16 juin 2010)

2936

La délivrance à un établissement qui prépare, manipule, entrepose ou cède des substances et des produits destinés à l'alimentation des animaux, de l'agrément prévu à l'article L. 235-1 du code rural et de la pêche maritime, le renouvellement de cet agrément et le contrôle du respect des conditions d'agrément donnent lieu à perception auprès de l'établissement concerné d'une redevance sanitaire. Cette redevance doit être acquittée l'année suivant celle de la délivrance, du renouvellement ou du contrôle de l'agrément de l'établissement, au plus tard le 31 mars.

La redevance est due par l'établissement visé au précédent alinéa.

Le tarif de cette redevance est fixé à un niveau forfaitaire de **125 €** par établissement agréé.

Cette redevance est constatée et recouvrée suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties, privilèges et sanctions qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Le décret n° 2010-665 du 16 juin 2010 fixe les conditions d'application de ces dispositions.

2937

2941

chapitre 4

taxe spéciale sur les huiles destinées à l'alimentation humaine

(CGI, art. 1609 *vicies* ; CGI, ann. III, art. 331 N à 331 V ; CGI, ann. IV, art. 159 *ter* A ; BOI-TCA-THA)

2942

Les huiles végétales, fluides ou concrètes, effectivement destinées, en l'état ou après incorporation dans d'autres produits, à l'alimentation humaine, font l'objet d'un prélèvement au profit de la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole mentionnée à l'article L. 731-1 modifié du code rural et de la pêche maritime, en France continentale et en Corse.

A. CHAMP D'APPLICATION

I. OPÉRATIONS IMPOSABLES

2943

La taxe est **due** par les producteurs, les personnes qui réalisent des acquisitions intracommunautaires¹ et les importateurs (exploitants de moulins à huile, raffineurs, coopératives de production...) :

1. En pratique dans les échanges intracommunautaires, la taxe n'est perçue que sur les seules opérations soumises à la TVA c'est-à-dire :

- sur les acquisitions intracommunautaires en application de l'article 256 *bis*-I-1° du CGI ;
- sur les livraisons situées en France en application des règles de territorialité (ventes à distance localisées en France en application des articles 258 et 258 B du CGI) ;
- sur les opérations assimilées à des acquisitions intracommunautaires (art. 256 *bis*-II-2° et 3° du CGI).

- pour les huiles fabriquées en France continentale et en Corse, sur toutes les ventes ou livraisons à soi-même effectuées par ceux qui obtiennent des produits imposables (utilisations d'huiles dans la fabrication de produits alimentaires) ;
- pour les huiles importées en France continentale et en Corse ;
- pour les huiles qui font l'objet d'une acquisition intracommunautaire¹.

II. PRODUITS IMPOSABLES

Sont imposables **toutes les huiles fluides végétales** (d'arachide, d'olive, de noix, de colza, d'illette, de lin, de carthame, de soja, de navette, de germe de maïs...) ainsi que les **huiles concrètes** de coprah, de palme et de palmiste.

Sont également imposables les **huiles d'animaux marins** (baleines, cachalots, harengs, flétans...) qui, expédiées ou transportées en France à l'état brut subissent des traitements les rendant consommables en l'état ou utilisables pour la fabrication de produits alimentaires.

III. OPÉRATIONS EXONÉRÉES

Les huiles **exportées** en l'état ainsi que les huiles incorporées dans des produits alimentaires exportés de France continentale et de Corse, qui font l'objet d'une livraison exonérée en vertu de l'article 262 *ter-I* du CGI ou d'une livraison dans un lieu situé dans un autre État membre de la Communauté européenne en application de l'article 258 A du CGI, ne sont pas soumises à la taxe spéciale. Elles ouvrent droit à remboursement de la taxe spéciale (CGI, ann. III, art. 331 R).

Les entreprises qui exportent, qui réalisent des expéditions vers un autre État membre de la Communauté européenne sont également autorisées à acquérir en franchise de la taxe spéciale les huiles destinées, en l'état ou après incorporation dans des produits destinés à l'alimentation humaine, à faire l'objet :

- d'une livraison exonérée en vertu de l'article 262 *ter-I* du CGI ;
- d'une livraison dans un lieu situé dans un autre État membre de la Communauté européenne ;
- d'une exportation.

Sont susceptibles de bénéficier du régime suspensif les huiles taxables achetées, importées ou qui ont fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire. La procédure applicable est celle prévue par l'article 275 du CGI.

Le contingent légal d'achat, d'acquisition intracommunautaire ou d'importation en franchise de taxe spéciale est constitué par :

- valeur des huiles livrées dans un autre État membre de la Communauté européenne ou exportées en l'état l'année précédente ;
- valeur des huiles contenues dans les produits alimentaires incorporant des huiles taxables livrés dans un autre État membre de la Communauté européenne ou exportés l'année précédente.

Par ailleurs, la taxe spéciale ayant grevé les huiles qui auront été utilisées à un usage autre qu'alimentaire ou qui auront été incorporées à des produits non destinés à l'alimentation humaine, peut, sous certaines conditions, faire l'objet d'un remboursement.

Par mesure de tolérance, la taxe n'est pas exigée sur les quantités que les récoltants destinent à la consommation familiale, soit qu'ils se réservent ces quantités, soit qu'elles leur soient rétrocédées par les coopératives agricoles.

B. ASSIETTE - FAIT GÉNÉRATEUR - TAUX

2944

Les tarifs de la taxe spéciale s'appliquent en principe aux quantités nettes. Pour les produits alimentaires importés ou qui font l'objet d'une acquisition intracommunautaire incorporant des huiles imposables, une taxation réelle est appliquée d'après la nature et la quantité nette des huiles entrant dans la composition des produits. Toutefois, pour les produits alimentaires, autres que la margarine, les importateurs et les personnes qui réalisent des acquisitions intracommunautaires conservent la faculté de demander l'application du tarif forfaitaire fixé par arrêté du ministre du budget.

¹ En pratique dans les échanges intracommunautaires, la taxe n'est perçue que sur les seules opérations soumises à la TVA c'est-à-dire :

- sur les acquisitions intracommunautaires en application de l'article 256 *bis-I-1°* du CGI ;
- sur les livraisons situées en France en application des règles de territorialité (ventes à distance localisées en France en application des articles 258 et 258 B du CGI) ;
- sur les opérations assimilées à des acquisitions intracommunautaires (art. 256 *bis-II-2°* et 3° du CGI).

Le fait générateur est constitué par les **ventes ou les livraisons à soi-même** des produits imposables.

À l'importation, le fait générateur est **l'importation** elle-même. Pour les acquisitions intracommunautaires, le fait générateur intervient lors de l'acquisition.

Les tarifs de la taxe sont différenciés comme suit par catégorie de produit (CGI, art. 1609 *vicies-II* ; ann. IV, art 159 *ter A*).

A compter du **1^{er} janvier 2013**, ils s'établissent comme suit (Arrêté du 4 décembre 2012 – JO du 29 décembre 2012) :

Produits	Tarif en euros pour 2013	
	Par centaine de kg	Par centaine de litres
Huile d'olive	18,295	16,472
Huile d'arachide et de maïs	16,472	14,998
Huile de colza et de pépins de raisin	8,439	7,683
Autres huiles végétales fluides et d'animaux marins (autres que ceux visés ci-dessous)	14,379	12,535
Huiles de coprah et de palmiste	10,969	-
Huile de palme	10,046	-
Huiles d'animaux marins dont le commerce et l'utilisation sont soumis aux règles internationales ou nationales relatives aux espèces protégées.....	18,304	-

Les taux de la taxe sont révisés chaque année au mois de décembre, par arrêté du ministre chargé du budget, publié au **Journal officiel**, en fonction de l'évolution prévisionnelle en moyenne annuelle pour l'année suivante des prix à la consommation de tous les ménages hors les prix du tabac.

C. LIQUIDATION DE LA TAXE

2945

La taxe sur les huiles alimentaires fait l'objet de mesures particulières afin qu'elle ne frappe que les huiles effectivement destinées à l'alimentation humaine, qu'elle ne soit perçue qu'une seule fois et ne soit pas supportée en cas d'exportation, de livraison exonérée en vertu de l'article 262 *ter-I* du CGI ou de livraison dans un lieu situé dans un autre État membre de la Communauté européenne en application de l'article 258 A du CGI.

Afin d'assurer l'application de ce principe, il est admis que les négociants - non assujettis à la taxe - mentionnent sur les factures délivrées à leurs clients assujettis à celle-ci, le montant de la taxe qu'ils ont eux-mêmes acquittée à l'achat, à l'acquisition intracommunautaire ou à l'importation. En outre, l'article 331 T de l'annexe III au CGI, précise que pour les huiles taxables lors de l'acquisition intracommunautaire, il doit être fait mention du paiement de la taxe sur les factures en cas de vente en France des produits.

D. OBLIGATIONS DES REDEVABLES ET PAIEMENT

I. OBLIGATIONS DES REDEVABLES

2946

Les redevables de la taxe sur les huiles destinées à l'alimentation humaine sont astreints à la tenue d'une **comptabilité-matières** permettant de suivre chronologiquement et par produit, en quantité et en valeur, les huiles taxables.

Ces mêmes personnes sont tenues de mentionner sur les factures, entre autres indications, la **nature et la destination** des huiles qui entrent normalement dans le champ d'application de la taxe, dès lors que celle-ci n'est pas perçue.

II. DÉCLARATION ET PAIEMENT DE LA TAXE

La taxe spéciale est établie et recouvrée selon les modalités ainsi que sous les sûretés, garanties et sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires. Les petites entreprises qui

bénéficiaire de la franchise en base (CGI, art. 293 B) sont également dispensés du paiement de la taxe spéciale.

La taxe est recouvrée :

- par la direction générale des douanes et droits indirects sur les huiles et produits alimentaires importés de pays ou territoires tiers à la Communauté européenne. Les formalités et les contrôles à l'importation sont maintenus dans leur forme actuelle ;

- par la direction générale des finances publiques, pour les huiles fabriquées en France et pour les huiles et produits alimentaires incorporant ces huiles qui font l'objet d'une acquisition intracommunautaire.

Le montant de la taxe due à raison de ces opérations et des ventes internes taxables est déclaré sur l'imprimé 3310 A (cadre B ligne 53). Cet imprimé doit être déposé à la même date que la déclaration de chiffre d'affaires n° 3310 CA3 (pour les redevables relevant du régime réel normal), ou 3517 S CA 12/ CA 12 E (pour les redevables relevant du régime simplifié d'imposition) à laquelle il est obligatoirement joint et doit normalement être accompagné du paiement de la taxe due. Les redevables doivent porter sur un feuillet annexe les éléments nécessaires au décompte de la taxe.

2947

chapitre 5

fonds national du livre

(CGI, art. 1609 *undecies* à 1609 *quindecies* ann. III, art. 331 L et 331 M ; ann. IV, art. 159 AA à AD ; BOI-TCA-EOL et BOI-TCA-IMP)

2948

Il a été institué deux taxes dont le produit est affecté au Centre national du livre (CGI, art. 1609 *undecies*, 4^e alinéa).

A. TAXE SUR L'ÉDITION DES OUVRAGES DE LIBRAIRIE

(CGI, art. 1609 *duodecies*, BOI-TCA-EOL)

I. CHAMP D'APPLICATION

2949

La taxe est due par les entreprises d'édition de librairie à raison des **ventes**, autres que les exportations et les livraisons, exonérées en vertu de l'article 262 *ter-I* ou les livraisons dans un lieu situé dans un autre État membre de la Communauté européenne en application de l'article 258 A du CGI, **des ouvrages de librairie** de toute nature qu'elles éditent. Pratiquement, sous réserve des exonérations, la taxe retient la même notion de livre que celle admise en matière de TVA pour l'imposition des ouvrages au taux réduit ou au taux normal. Il est précisé qu'il n'existe aucune corrélation entre le versement des droits d'auteur et l'exigibilité de la taxe (cf. n° 2343).

Est assimilée à un éditeur, pour la perception de la taxe, toute personne physique ou morale qui adresse de l'étranger, à des destinataires situés en France, des ouvrages de librairie par colis postaux à l'occasion d'un trafic commercial continu et régulier, et qui est tenue, à ce titre, de désigner auprès du service des douanes un représentant domicilié en France, chargé d'y procéder aux formalités de dédouanement en application de l'article 66 *bis* du code des douanes.

Ce dispositif est maintenu, à compter du 1^{er} janvier 1993, dans les relations avec les pays et territoires tiers à la Communauté européenne.

Par ailleurs « est également assimilée à un éditeur, toute personne physique ou morale d'un autre État membre de la Communauté européenne qui réalise des livraisons d'ouvrages de librairie dans les conditions fixées à l'article 258 B ».

Pour l'application de ces dispositions, sont donc assimilées à des éditeurs devant acquitter la taxe, les personnes qui réalisent des ventes à distance en France lorsqu'elles ont dépassé le seuil de **100 000 €** ou opté pour l'imposition de leurs ventes en France. Ces personnes, si elles ne sont pas établies en France, doivent désigner un représentant fiscal.

Sont **exonérés** de la taxe les éditeurs dont le chiffre d'affaires de l'année précédente pour la branche d'activité imposable n'a pas excédé, tous droits et taxes compris, **76 300 €**. Pour les personnes assimilées aux éditeurs, le chiffre d'affaires de la branche « édition » s'entend de la

valeur, tous droits et taxes compris, des ouvrages de librairie déclarés l'année précédente par l'intermédiaire de leur représentant agréé.

II. ASSIETTE - FAIT GÉNÉRATEUR - TAUX

La taxe est assise sur le prix de vente, taxe spéciale comprise, mais hors TVA (cf. n° 2252).

Le fait générateur de la taxe est déterminé dans les mêmes conditions qu'en matière de TVA. Le fait générateur et l'exigibilité sont donc constitués par la livraison des ouvrages de librairie.

Le taux de la taxe sur l'édition des ouvrages de librairie, est fixé à **0,20 %** et s'applique au prix servant de base à la TVA.

Chaque année, pour l'appréciation de la limite de **76 300 €**, les éditeurs doivent déclarer le chiffre d'affaires réalisé dans la branche d'activité « édition ».

III. PAIEMENT

Pour les redevables placés sous le régime du réel (normal ou simplifié), la taxe est liquidée et acquittée **semestriellement** en même temps que les taxes sur le chiffre d'affaires afférentes aux opérations de juin et décembre ou, s'il y a lieu, du deuxième et du quatrième trimestre.

À l'importation, la taxe est assise et recouvrée par le service des douanes.

B. TAXE SUR LES APPAREILS DE REPRODUCTION OU D'IMPRESSION

(CGI, art. 1609 undecies-b et 1609 *terdecies* ; BOI-TCA-IMP)

I. CHAMP D'APPLICATION

2950

A compter du **1^{er} janvier 2007**, le champ d'application de la taxe sur l'emploi de la reprographie est étendu à l'ensemble des appareils de reproduction ou d'impression.

La taxe est due par les entreprises qui fabriquent ou font fabriquer en France des appareils de reproduction ou d'impression dont la liste est fixée par l'article 159 AD de l'annexe IV au CGI.

Sont imposables les ventes, les livraisons à soi-même, les importations et les acquisitions intracommunautaires¹ de ces appareils.

Les importations ou les acquisitions intracommunautaires d'appareils de reproduction ou d'impression destinés à être réexportés ou livrés dans un autre État membre de la Communauté européenne peuvent être effectuées en franchise de la taxe dans les conditions prévues à l'article 275-I du CGI et notamment dans la limite d'un contingent annuel égal au montant des livraisons intracommunautaires ou des exportations d'appareils passibles de la taxe réalisées l'année précédente.

Les exportations ainsi que les livraisons exonérées en vertu de l'article 262 *ter-I* du CGI et les livraisons dans un lieu situé dans un autre État membre de la Communauté européenne en application de l'article 258 A du même code ne sont pas soumises à la taxe, sous réserve qu'il puisse être justifié de l'expédition des appareils.

II. ASSIETTE - FAIT GÉNÉRATEUR - TAUX

La taxe est perçue au taux de **3,25 %**. Ce taux s'applique au prix hors TVA (la TVA s'applique sur le prix incluant la taxe spéciale). Le montant de la taxe doit apparaître, pour chaque appareil, sur les factures délivrées par les entreprises qui y sont soumises. Les dispositions qui régissent le fait générateur de la TVA s'appliquent également à l'égard de la taxe.

III. PAIEMENT

La taxe est recouvrée :

- par la Direction générale des douanes et droits indirects pour les importations d'appareils en provenance de pays et territoires tiers à la Communauté européenne ;

1. En pratique, la taxe n'est perçue dans les échanges intracommunautaires, que sur les seules opérations soumises à la TVA c'est-à-dire :

- sur les acquisitions intracommunautaires (art. 256 *bis-I-1°* du CGI) ;

- sur les livraisons situées en France en application des règles de territorialité (ventes à distance localisées en France en application des articles 258 et 258 B du CGI) ;

- sur les opérations assimilées à des acquisitions intracommunautaires (art. 256 *bis-II-2°* et 3° du CGI).

- par la Direction générale des impôts dans tous les autres cas : acquisitions intracommunautaires, ventes et livraisons à soi-même.

Le montant de la taxe due à raison de ces opérations est déclaré par les redevables sur l'imprimé 3310 A (cadre B, ligne 52).

Cet imprimé déposé à la même date que la déclaration de chiffre d'affaires à laquelle il est obligatoirement joint doit normalement être accompagné du paiement de la taxe.

Les petites entreprises qui bénéficient de la franchise en base (CGI, art. 293 B) sont également dispensées de la taxe.

C. DISPOSITIONS COMMUNES

2951

Les taxes sur l'édition des ouvrages de librairie et sur les appareils de reproduction ou d'impression sont assises, liquidées et recouvrées comme en matière de TVA, avec les sûretés et sanctions applicables à cette taxe.

Les réclamations relatives à ces taxes sont instruites et jugées selon les règles applicables en matière de TVA.

2952

2954

chapitre 6

taxe sur certaines dépenses de publicité

(CGI, art. 302 *bis* MA ; BOI-TCA-CDP)

2955

Il a été institué une taxe sur certaines dépenses de publicité.

I. CHAMP D'APPLICATION

Cette taxe est due par toute personne assujettie à la TVA dont le chiffre d'affaires de l'année civile précédente est supérieur à **763 000 €** hors TVA et qui a engagé au cours de cette même année certaines dépenses de publicité.

Les entreprises ne sont pas soumises à la taxe l'année de leur création. La taxe est due l'année de cessation de l'activité.

II. ASSIETTE

Elle est assise sur les dépenses engagées au cours de l'année civile précédente et ayant pour objet :

- la réalisation ou la distribution d'imprimés publicitaires ;
- les annonces et insertions dans les journaux mis gratuitement à la disposition du public.

Sont toutefois exclues de l'assiette de la taxe :

- les dépenses engagées pour les besoins d'activités non soumises à la TVA en application des dispositions des articles 256 B, 261-4-9° ou 261-7-1° du CGI ;
- les dépenses afférentes à la réalisation ou à la distribution de catalogues adressés, destinés à des opérations de vente par correspondance ou à distance.

III. TAUX

Le taux de la taxe est fixé à **1 %** du montant hors TVA des dépenses de publicité imposables.

IV. RECOUVREMENT, CONTRÔLE ET CONTENTIEUX

La taxe est déclarée et liquidée sur l'annexe à la déclaration des opérations du mois de mars de l'année au titre de laquelle la taxe est due, déposée en application de l'article 287 du CGI.

Elle est acquittée au plus tard lors du dépôt de cette déclaration.

La taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA.

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Il est précisé que le Conseil d'Etat a jugé le 21 décembre 2006 que cette taxe était non-conforme au droit communautaire dès lors qu'elle faisait partie intégrante d'un système d'aide d'Etat à la presse qui aurait dû être notifié préalablement à la Commission européenne. Par suite, les redevables qui ont acquitté la taxe, **au cours de la période 1998-2005**, ont droit au remboursement de ces cotisations dès lors que leur demande a été introduite dans les délais de réclamations.

chapitre 7

taxe sur la publicité télévisée

(CGI, art. 302 *bis* KA ; BOI-TCA-PTV)

2956

La taxe sur la publicité télévisée est due par les personnes qui assurent la régie des messages de publicité reçus en France sur les écrans de télévision.

Cette taxe est assise sur le message publicitaire selon les tarifs suivants :

3,8 € par message dont le prix est supérieur à **500 €** et au plus égal à **1 520 €** ;

20,6 € par message dont le prix est supérieur à **1 520 €** et au plus égal à **9 150 €** ;

34,30 € par message dont le prix est supérieur à **9 150 €**.

Ces prix s'entendent hors TVA et hors taxe sur la publicité télévisée.

La taxe ne s'applique pas aux messages passés pour le compte d'œuvres reconnues d'utilité publique à l'occasion de grandes campagnes nationales.

Les redevables sont tenus de souscrire, dans le mois du commencement des opérations imposables, auprès du service des impôts dont ils dépendent, une déclaration d'existence et, avant le 25 de chaque mois, un relevé conforme au modèle établi par l'administration indiquant pour chaque tranche du barème le nombre de messages publicitaires diffusés le mois précédent.

La taxe est établie et recouvrée au vu de ce relevé selon les règles, conditions, garanties et sanctions prévues en matière de TVA.

chapitre 8

taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision

(CGI, art. 302 *bis* KD ; BOI-TCA-PRT)

2957

Il a été institué une taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision.

I. CHAMP D'APPLICATION

1. Opérations imposables

Sont imposables les opérations d'émission et de diffusion en France des messages publicitaires par voie de radiodiffusion et de télévision.

2. Territorialité

La taxe n'est due que pour les messages publicitaires émis et diffusés à partir du territoire français. Ainsi sont taxés les messages émis et diffusés à partir du territoire français et reçus en France. Les messages publicitaires émis et diffusés à partir du territoire français et destinés à être reçus hors de France sont également soumis à cette taxe.

3. Personnes imposables

Les redevables de la taxe sont les personnes qui assurent la régie des messages de publicité et qui peuvent être soit les organismes de programmes ou de diffusion, soit des régisseurs mandatés par eux.

II. BASE D'IMPOSITION

La taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision est assise sur le montant hors TVA et hors commissions d'agence, des sommes versées au redevable de la

taxe au cours de chaque trimestre civil, par les annonceurs, pour la réalisation des opérations imposables.

III. TARIFS

Les tarifs de la taxe figurent à l'article 302 *bis* KD du CGI.

IV. LIQUIDATION, RECouvreMENT ET CONTENTIEUX

(cf. REC, n° 9054)

V. OBLIGATIONS DECLARATIVES.

Les personnes soumises au **régime du réel normal** de la TVA (ou du **mini-réel**) doivent déclarer la taxe, accompagnée du paiement, sur l'imprimé 3310 A annexe à la déclaration de TVA.

Les personnes soumises **au régime simplifié d'imposition** de la TVA doivent liquider et acquitter la contribution dans les mêmes conditions et selon la même périodicité que la TVA sur la base des paiements effectués l'année ou l'exercice précédent. La régularisation des versements intervient lors du dépôt de la déclaration annuelle de TVA (soit chaque année, jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai) ou, sur option, pour les redevables placés au RSI dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, dans les trois mois de la clôture de l'exercice (CGI, art. 302 *bis* KD-2-b, 2^e alinéa).

chapitre 9

Taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision

(CGI, art. 302 *bis* KG ; BOI-TCA-PCT)

2958

I. CHAMP D'APPLICATION

La taxe est due par tout éditeur de services de télévision au sens de l'article 2 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication, qui est établi en France.

Est considéré comme service de télévision tout service de communication au public par voie électronique destiné à être reçu simultanément par l'ensemble du public ou par une catégorie de public et dont le programme principal est composé d'une suite ordonnée d'émissions comportant des images et des sons. N'entrent pas dans cette catégorie les services dits « à la demande ».

II. BASE D'IMPOSITION

2958-1

1. Sommes taxables

La taxe due par les éditeurs de service de télévision est assise, pour chaque service de télévision, sur le montant hors TVA des sommes versées par les annonceurs, pour la diffusion de leurs messages publicitaires, à ces éditeurs ou aux régisseurs de messages publicitaires.

La taxe est ainsi assise sur les sommes versées par les annonceurs directement au redevable ou à une régie de messages publicitaires, quel que soit, dans ce cas, le montant effectivement perçu par le redevable.

2. Sommes à déduire de l'assiette

Afin de réduire le cumul d'imposition sur les sommes versées par les annonceurs aux éditeurs de services de télévision, le montant de la taxe due par ces éditeurs au titre de l'article L.115-9 du code du cinéma et de l'image animée (CCIA) [taxe sur les services de télévision] doit être déduit de l'assiette de la nouvelle taxe, c'est-à-dire du montant des sommes versées par les annonceurs.

3. Abattement

Les sommes constituant l'assiette de la taxe font l'objet d'un abattement forfaitaire de 4 %.

III. EXIGIBILITE ET TAUX

2958-2 1. Exigibilité

L'exigibilité de la taxe est constituée par le versement des sommes par les annonceurs, pour la diffusion de leurs messages publicitaires.

2. Taux de la taxe

La taxe est calculée annuellement :

- sur les versements intervenus au cours de l'année civile au titre de laquelle la taxe est due, déduction faite des sommes versées en application de la taxe prévue à l'article L. 115-9 du CCIA et de l'abattement forfaitaire de 4 % ;

- en appliquant le taux de 3 % à la part des versements annuels, hors taxe sur la valeur ajoutée, afférents à chaque service de télévision, qui excède **11 000 000 €**.

Toutefois, à compter de **2010** et jusqu'à la mise en œuvre de la disposition mentionnée à la deuxième phrase du premier alinéa du VI de l'article 53 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication, ce taux est fixé à **0,5 %**.

Pour les services de télévision autres que ceux diffusés par voie hertzienne terrestre en mode analogique, le taux est fixé à **0,25 %** en 2010 et en 2011.

Il appartient aux personnes qui éditent plusieurs services de télévision de déterminer le montant des sommes taxables afférentes à chaque service de télévision. En effet, l'assiette de la taxe est déterminée par service de télévision.

IV. DECLARATION ET PAIEMENT DE LA TAXE

(voir REC, n° 9055)

2959

chapitre 10

Taxe sur les services fournis par les opérateurs
de communications électroniques

(CGI, art. 302 *bis* KH ; BOI-TCA-OCE)

2960

A compter du **7 mars 2009**, il est institué une taxe due par tout opérateur de communications électroniques, au sens de l'article L. 32 du code des postes et des communications électroniques, qui fournit un service en France et qui a fait l'objet d'une déclaration préalable auprès de l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes en vertu de l'article L. 33-1 du même code.

La taxe est assise sur le montant, hors TVA, des abonnements et autres sommes acquittés par les usagers aux opérateurs mentionnés au I en rémunération des services de communications électroniques qu'ils fournissent, déduction faite du montant des dotations aux amortissements comptabilisés au cours de l'exercice clos au titre de l'année au cours de laquelle la taxe est devenue exigible, lorsqu'ils sont afférents aux matériels et équipements acquis, à compter du 7 mars 2009, par les opérateurs pour les besoins des infrastructures et réseaux de communications électroniques établis sur le territoire national et dont la durée d'amortissement est au moins égale à dix ans.

Sont toutefois exclues de l'assiette de la taxe :

1° Les sommes acquittées par les opérateurs au titre des prestations d'interconnexion et d'accès faisant l'objet des conventions définies au I de l'article L. 34-8 du code des postes et des télécommunications électroniques ;

2° Les sommes acquittées au titre des prestations de diffusion ou de transport des services de communication audiovisuelle ;

3° Les sommes acquittées au titre de l'utilisation de services universels de renseignements téléphoniques mentionnés à l'article R. 10-7 du même code.

A compter du **1^{er} janvier 2011**, lorsque les services de communications électroniques fournis sont compris dans une offre composite comprenant des services de télévision, le 2° n'est pas applicable et les sommes versées au titre de la présente taxe font l'objet d'un abattement de **50 %**.

L'exigibilité de la taxe est constituée par l'encaissement du produit des abonnements et autres sommes mentionnées au 2^e alinéa du n° 2960.

La taxe est calculée en appliquant un taux de **0,9 %** à la fraction de l'assiette qui excède **5 millions d'euros**.

Les redevables procèdent à la liquidation de la taxe due au titre de l'année civile précédente lors du dépôt de la déclaration de TVA du mois de mars ou du premier trimestre de l'année civile.

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Les modalités de paiement de la taxe sont décrites REC, n° 9056.

chapitre 11

taxe sur le transport public aérien et maritime en provenance ou à destination de la Corse

(CGI, art. 1599 *vicies* ; BOI-TCA-TPC)

A. CHAMP D'APPLICATION

2961

La taxe est due par les entreprises (indépendamment de leur nationalité ou de leur forme juridique) de transport public aérien et maritime de voyageurs, à raison de chaque passager embarqué ou débarqué sur le territoire corse.

Sont exclus du champ d'application de la taxe :

- les vols ou traversées maritimes militaires ;
- les déplacements privés effectués à bord de son propre moyen de transport ;
- les vols n'impliquant pas de transports entre différents aéroports (baptêmes de l'air, cours de conduite aérienne par exemple) ;
- les transports intérieurs corses (liaisons aériennes ou maritimes pour lesquelles l'embarquement et le débarquement s'effectuent sur le territoire corse).

B. ASSIETTE DE LA TAXE - TARIF - EXIGIBILITÉ DE LA TAXE

I. ASSIETTE

2961-1

La taxe est assise sur le nombre de passagers titulaires d'un titre de transport ayant donné lieu à paiement *quel que soit leur lieu de résidence*.

Dès lors, sous certaines conditions, la taxe ne s'applique pas à certains passagers tels que, notamment, les personnes munies d'un titre de transport gratuit, les passagers d'un aéronef en transit direct effectuant un arrêt momentané sur l'aéroport et les passagers de navires de croisière, ou des navires de lignes régulières offrant des facilités de croisières, qui ne débarquent que temporairement au cours de l'escale¹.

La taxe est ajoutée au prix demandé au passager.

II. TARIF

Le tarif de la taxe est fixé à **4,57 €** par passager quel que soit le mode de transport utilisé.

Toutefois, l'assemblée de Corse a fixé à un montant inférieur le tarif de la taxe pour les transports dont les distances sont inférieures à vingt kilomètres. Ce tarif s'applique à certains transports entre la Corse et la Sardaigne.

III. EXIGIBILITÉ

L'exigibilité de la taxe intervient lors de l'embarquement ou du débarquement des passagers, c'est-à-dire au moment où ceux-ci prennent effectivement l'avion ou le bateau, ou le quittent (exemple : billet délivré en juillet 2007 pour une traversée de Toulon à Bastia avec arrivée à

1. Bien entendu, la taxe reste due sur les croisières maritimes dont le point de départ ou d'arrivée se situe dans un port corse.

Bastia le 16 août 2007. La taxe correspondante doit être comprise dans la déclaration des opérations réalisées en août).

C. OBLIGATIONS DES REDEVABLES

2961-2 Les redevables établis en France ou qui disposent en France d'un établissement stable doivent déclarer et acquitter la taxe dont ils sont redevables en même temps que la TVA au service des impôts dont ils dépendent pour ce dernier impôt. Le montant global de la taxe due doit être mentionné sur la déclaration annexe 3310 A ligne 66.

2961-3 En revanche, comme en matière de TVA, les redevables établis ou domiciliés hors de France sont tenus, en application de l'article 289 A-I du CGI, de faire accréditer auprès du service des impôts un représentant assujéti établi en France qui s'engage à remplir les formalités incombant à ces personnes et à acquitter la taxe à leur place.

D. RECOUVREMENT, CONTRÔLE ET CONTENTIEUX DE LA TAXE

2961-4 La taxe sur les transports corses est recouvrée comme en matière de TVA avec les sûretés, garanties, privilèges et sanctions applicables à cette taxe.

Le contrôle de la taxe et l'instruction de son contentieux obéissent aux mêmes règles que celles qui régissent la TVA.

En pratique, la vérification des déclarations est effectuée :

- pour les transports aériens, à partir des états (formulaire, statistiques) que les compagnies aériennes présentent aux gestionnaires d'aéroports lors du recouvrement de la redevance passagers ;
- pour les transports maritimes, à partir des doubles de déclarations que les entreprises de transport maritimes sont tenues de déposer auprès des services de la douane en vue du paiement des droits de port, et des doubles des billets de transport conservés à l'appui de cette déclaration.

chapitre 12

taxe sur les actes des huissiers de justice

(CGI, art. 302 *bis* Y ; BOI-TCA-AHJ)

2962 Les actes des huissiers de justice accomplis à compter du 1^{er} janvier 2002 sont soumis à une taxe forfaitaire de **9,15 €**.

I. CHAMP D'APPLICATION

2962-1 Les actes soumis à cette taxe s'entendent de tous les actes susceptibles d'être effectués par les huissiers de justice dans le cadre de leur ministère en France métropolitaine et dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique et de la Réunion.

II. EXONÉRATIONS

2962-2 Sont exonérés de la taxe :

- les actes accomplis à la requête d'une personne qui bénéficie de l'aide juridique totale ou partielle et en application des règles de procédure se rattachant directement à une instance ou à l'exécution d'une décision de justice ;
- les actes désignés aux 3^o à 7^o du 1 et aux 2^o à 7^{o bis} du 2 de l'article 635 du CGI ;
- les actes qui, en matière mobilière, sont exercés pour le compte d'un comptable de la DGFIP ou de la sécurité sociale et des groupements mutualistes régis par le code de la mutualité, ou qui portant sur une somme n'excédant pas **530 €**, ne sont pas accomplis en application des règles de procédure se rattachant directement à une instance ou à l'exécution d'une décision de justice et ne constituent pas une signification du certificat de non-paiement prévu aux articles 65-3 du décret-loi du 30 octobre 1935 unifiant le droit en matière de chèque et relatif aux cartes de paiement.

III. EXIGIBILITÉ - RECOUVREMENT ET CONTRÔLE

2962-3

La taxe est due par les huissiers de justice pour le compte du débiteur, c'est-à-dire la personne à qui l'huissier réclame le règlement de l'acte. Elle est intégralement exigible dès que les encaissements, même partiels, des sommes dues au titre d'un acte accompli ont atteint ou dépassé son montant.

La taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les règles, garanties et sanctions prévues en matière de TVA.

Elle est déclarée, accompagnée du paiement, sur l'imprimé 3310 A annexé à la déclaration de TVA déposée au titre de la période considérée (mois ou trimestre).

IV. OBLIGATIONS PARTICULIÈRES

2962-4

Aux mentions devant figurer au répertoire prévu par l'article 867 du CGI, doivent désormais s'ajouter celles (montant et date d'encaissement) liées aux sommes perçues au titre des actes répertoriés dès lors que ceux-ci sont soumis à la taxe forfaitaire prévue à l'article 302 *bis* Y du CGI.

Par mesure de simplification, il est admis qu'à l'ajout de ces mentions au répertoire des huissiers de justice soit substitué un registre annexe reprenant pour chaque acte ayant donné lieu à l'encaissement total de la taxe forfaitaire le numéro de l'acte correspondant à celui porté sur le répertoire prévu par l'article 867 du CGI, le montant et la date d'accomplissement de l'acte, sa nature, les noms des parties ainsi que la date et le montant du ou des encaissements y afférents. Ces mentions doivent être régulièrement portées sur le registre par ordre chronologique. Ce registre, qui ne doit comporter ni blanc ni rature, doit être tenu à jour au moins mensuellement et conservé pour être présenté à toute demande de l'administration.

Ce registre annexe peut être tenu sur support informatique sous réserve (impérative) d'une édition exhaustive le dernier jour de chaque mois avec mention du total des encaissements du mois.

Ces éditions doivent être réunies ensemble par ordre chronologique et conservées pour être présentées à toute demande de l'administration et servir à l'appui des règlements de la taxe forfaitaire.

2963

2964

chapitre 13

taxe due par les concessionnaires d'autoroutes

(CGI, art. 302 *bis* ZB ; BOI-TCA-CAR)

2965

La taxe est due par les concessionnaires d'autoroutes, sur le nombre de kilomètres parcourus par les usagers.

Le tarif de la taxe est fixé à **7,32 €** par 1 000 km parcourus.

Cette taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

chapitre 14

taxe d'abattage

(CGI, art. 1609 *septvicies* ; CGI, ann. II, art. 321 A ; Annexe IV, art. 159 A ; BOI-TCA-TAB)

2966

Il est institué une taxe due par toute personne ayant reçu l'agrément sanitaire prévu à l'article L. 233-2 du code rural et de la pêche maritime qui exploite un établissement d'abattage d'animaux des espèces bovine, ovine, caprine, porcine, ainsi que des espèces chevaline et asine et de leurs croisements, et de volailles, ratites, lapins et gibier d'élevage.

La taxe est assise sur le poids de viande avec os des animaux abattus.

Le fait générateur de la taxe est constitué par la réalisation de l'opération d'abattage.

Les taux d'imposition, applicables par tonne de viande avec os et par espèce animale, sont fixés par l'article 159 A de l'annexe IV au CGI modifié par l'arrêté du 24 décembre 2012. A compter du 18 juillet 2009, ce montant peut être modulé selon que l'abattoir est situé en métropole ou outre-mer.

La taxe est déclarée et liquidée, selon le cas, sur les déclarations mentionnées aux articles 287, 298 *bis* ou 1693 *bis* du CGI, ou sur une déclaration dont le modèle est fixé par l'administration et qui est déposée l'année suivant le fait générateur de la taxe et jusqu'à une date fixée par décret et **au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai**.

La taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée (cf. Rec, n° 9097). Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

L'article 321 A de l'annexe II au CGI, précise les conditions d'application de l'article 1609 *septuies* du CGI et notamment les obligations déclaratives des redevables.

chapitre 15

taxe sur les services de télévision

(CGI, art. 1609 *sexdecies*, art. 1609 *sexdecies* A, 1693 *quater*, 1736-II)

2967

Cette contribution est, depuis le 1^{er} janvier 2010, dénommée « taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision », et codifiée aux articles L. 115-6 à L. 115-13 du code du Cinéma et de l'image animée (ordonnance n° 2009-901 du 24 juillet 2009 relative à la partie législative du code du cinéma et de l'image animée). Elle est recouvrée par l'Agent comptable du Centre national du cinéma et de l'image animée (CNC) à compter de la même date. En conséquence, les redevables doivent désormais acquitter la taxe auprès de l'Agent comptable du CNC, par acomptes mensuels ou trimestriels, dans les mêmes délais que ceux applicables à la déclaration de TVA.

En ce qui concerne les dispositions relatives à cette taxe, applicables jusqu'au 31 décembre 2009, voir l'édition 2009 du précis de fiscalité, § 2967.

chapitre 16

contribution sur les retransmissions sportives

(CGI, art. 302 *bis* ZE ; BOI-TCA-RSP)

I. CHAMP D'APPLICATION

2968

Pour toutes les manifestations sportives retransmises à compter du **1^{er} juillet 2008**, sont soumises à la contribution :

- les cessions de droits de diffusion de manifestations ou de compétitions sportives à un éditeur mais également à un distributeur de services de télévision au sens des articles 2 et 2-1 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication ;
- la cession de droits de diffusion à une personne qui met à la disposition du public un service offrant l'accès à titre onéreux à des retransmissions de manifestations ou compétitions sportives sur demande individuelle formulée par un procédé de communication électronique (vidéo à la demande).

Par manifestation ou compétition sportive, on entend tout événement sportif organisé, agréé ou autorisé par une fédération sportive ayant reçu agrément du ministre chargé des sports.

Les manifestations ou compétitions sportives concernées sont notamment :

- les événements sportifs donnant lieu à un classement ou à la délivrance de titres internationaux, nationaux, régionaux ou départementaux ;
- les événements sportifs donnant lieu à la remise de prix ;
- les matchs dits amicaux ;
- les galas, les exhibitions, organisés à la suite ou dans le cadre de manifestations ou compétitions sportives.

Les manifestations ou compétitions sportives concernées peuvent se dérouler en France ou à l'étranger.

La contribution est due par toute personne mentionnée aux articles L. 121-1, L. 122-2, L. 122-12, L. 131-1 ou L. 331-5 du code du sport ainsi que par toute personne agissant directement ou indirectement pour son compte. Les redevables sont donc :

- les associations, sociétés et fédérations sportives françaises ;
- toute autre personne physique ou morale de droit privé qui organise une manifestation ou une compétition sportive ;
- toute personne agissant directement ou indirectement pour le compte de ces personnes.

La contribution est due en une seule fois par la personne qui cède les droits de diffusion à un éditeur ou un distributeur de services de télévision.

Les opérations imposables sont constituées de la cession par les personnes désignées ci-dessus de droits de diffusion de manifestations ou de compétitions sportives à un éditeur ou un distributeur de services de télévision.

II. ASSIETTE

- 2968-1** La contribution est assise sur les sommes hors TVA perçues par le redevable au titre de la cession des droits de diffusion.

III. EXIGIBILITÉ

- 2968-2** L'exigibilité de la contribution est constituée par l'encaissement des droits de diffusion.

IV. TAUX

- 2968-3** Le taux de la contribution est fixé à **5 %** du montant des droits de diffusion encaissés.

V. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES — CONTENTIEUX

La contribution est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA.

Les personnes soumises au régime du réel normal de la TVA doivent déclarer la contribution, accompagnée du paiement, sur l'imprimé 3310 A annexe à la déclaration de TVA. Les personnes soumises au régime simplifié d'imposition de la TVA doivent liquider et acquitter la contribution dans les mêmes conditions et selon la même périodicité que la TVA sur la base des paiements effectués l'année ou l'exercice précédent. La régularisation des versements intervient lors du dépôt de la déclaration annuelle de TVA. Les personnes qui bénéficient de l'exonération prévue par l'article 261-7-1° du CGI en faveur des organismes à but non lucratif sont redevables de la contribution dès lors qu'elles remplissent les conditions énoncées au n° 2968 ci-dessus, sur l'imprimé 3310 A visé ci-dessus déposé auprès du service des impôts où est établie la déclaration de résultats du redevable.

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à la TVA.

2969

chapitre 17

Taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles

(CGI, art. 302 *bis* MB ; BOI-TCA-CAEA)

- 2970** Une taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles est due par ces mêmes exploitants, à l'exception de ceux placés sous le régime du remboursement forfaitaire agricole, au titre de leurs activités agricoles.

Son produit est actuellement affecté à concurrence de 85 % au compte d'affectation spéciale intitulé « Développement agricole et rural ».

A. CHAMP D'APPLICATION

I. PERSONNES IMPOSABLES

Sont redevables de la taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles :

- les exploitants agricoles, quel que soit leur statut juridique, soumis au titre de leurs activités agricoles à la TVA selon le régime simplifié de l'agriculture visé à l'article 298 *bis* du CGI, y compris ceux qui, en vertu du 4^{ème} alinéa du I de l'article 1693 *bis* du même code, ont opté pour le dépôt de déclarations trimestrielles ou mensuelles ;
- les agriculteurs imposables à la TVA selon le régime général ou le régime simplifié de l'agriculture, qui exercent à la fois une activité agricole et une activité non agricole.

II. PERSONNES EXONÉRÉES

Sont exonérées de la taxe :

- les personnes qui réalisent des opérations de pêche en eau douce ou qui ont une activité de sylviculture ou de conchyliculture ;
- les exploitants agricoles placés sous le régime du remboursement forfaitaire agricole tel que défini aux articles 298 *quater* à 298 *quinquies* du CGI ;

Sont également exonérés dans la mesure où ils n'exercent pas une activité de nature agricole :

- les coopératives agricoles ;
- les personnes exerçant une activité de négociants en bestiaux, autres que les exploitants agricoles (SICA, GIE de commercialisation, ...) ;
- les bailleurs de biens ruraux ayant exercé l'option prévue à l'article 260-6^o du CGI ;
- les coopératives d'utilisation du matériel agricole (CUMA) ainsi que les coopératives d'insémination artificielle (CIA) ;
- les exploitants agricoles retraités ou ayant cessé leur activité même s'ils conservent une parcelle de subsistance ou continuent à écouler leurs produits en stocks.

En outre, les entreprises nouvelles sont exonérées l'année de leur création.

B. BASE D'IMPOSITION DE LA PARTIE VARIABLE DE LA TAXE

2970-1

La partie variable de la taxe (cf. ci-après) est assise sur le chiffre d'affaires relatif aux activités agricoles réalisé au cours du dernier exercice clos, et pour lequel l'exigibilité de la TVA est intervenue.

Le chiffre d'affaires est constitué par le seul montant hors TVA des opérations de nature agricole suivantes :

- les livraisons de biens et les prestations de services soumises à la TVA, effectuées au cours de la période de référence ;
- les livraisons non soumises à la TVA en application de l'article 258 A-I du CGI (ventes à distance) ;
- les livraisons exonérées en application des articles 262 et 262 ter-I du CGI ;
- les livraisons qui sont réalisées en franchise de taxe (CGI, article 275 I) ou en suspension de taxe (CGI, article 277 A) ;
- les prestations de services qui ne sont pas soumises à la TVA en France en application des règles de territorialité.

Doivent également être ajoutés à la base d'imposition, les paiements accordés aux exploitants agricoles au titre des soutiens directs attribués en application du règlement (CE) 73/2009 du Conseil, du 19 janvier 2009, établissant des règles communes pour les régimes de soutien direct dans le cadre de la politique agricole commune et établissant certains régimes de soutien en faveur des agriculteurs (CGI, art. 302 *bis* MB-II).

Pour les agriculteurs qui réalisent à la fois des activités agricoles et non agricoles imposables à la TVA selon le régime général ou selon le régime simplifié de l'agriculture, la taxe n'est applicable qu'à proportion du seul chiffre d'affaires se rapportant aux activités agricoles.

À compter du 1^{er} janvier 2005, la taxe est également assise sur le chiffre d'affaires mentionné sur la déclaration prévue à la dernière phrase du 1^o du I de l'article 298 *bis* du CGI (cf. n^o 2767).

C. EXIGIBILITÉ, TARIF, LIQUIDATION ET MODALITÉS DE DÉCLARATION DE LA TAXE

2970-2

I. EXIGIBILITÉ

La taxe sur le chiffre d'affaires (partie forfaitaire et partie variable) est exigible lors du dépôt de la déclaration indiquant les éléments de la TVA afférente à l'année ou l'exercice écoulé N - 1.

En ce qui concerne les cas où la taxe est déclarée sur des imprimés CA3, sa partie forfaitaire ainsi que sa partie variable sont exigibles lors du dépôt de la déclaration indiquant les éléments de liquidation de la TVA afférente au mois de mars ou au premier trimestre de l'année ou de l'exercice N.

Seules les recettes encaissées doivent être prises en compte pour déterminer le montant de taxe sur le chiffre d'affaires à acquitter.

II. TARIF

Le tarif de la taxe est composé :

- d'une partie forfaitaire fixée à **90 €** (CGI, ann. IV, art. 50 terdecies-0).
- d'une partie variable fixée par tranche de chiffre d'affaires hors TVA à 0,19 % jusqu'à **370 000 €** et à 0,05 % au delà de **370 000 €**. En ce qui concerne l'ajustement prorata temporis de ces montants en fonction des modalités de déclaration, cf. IV ci-après.

III. LIQUIDATION

La taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA.

Les obligations des redevables sont identiques à celles des redevables de la TVA, notamment en ce qui concerne la déclaration des opérations imposables, la justification des opérations réalisées et le paiement.

Aucune compensation entre le montant de la taxe due et le montant d'un crédit de TVA ne peut s'opérer.

IV. MODALITÉS DE DÉCLARATION

La taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles, **tant pour sa partie forfaitaire que pour sa partie variable**, doit être déclarée :

- pour les redevables soumis au **régime simplifié de l'agriculture** et qui souscrivent une déclaration de régularisation n° 3517 AGR CA12A, lors du dépôt de celle-ci (soit chaque année, jusqu'à une date fixée par décret et **au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai**. À compter du 1^{er} janvier 2005, lorsque la taxe est acquittée sur la déclaration mentionnée à la dernière phrase du 1° du I de l'article 298 *bis* du CGI, la partie forfaitaire et le seuil de 370 000 € ainsi que les montants au-delà desquels la taxe due est plafonnée (cf. dispositions transitoires) sont ajustés prorata temporis (CGI, art. 302 *bis* MB-IV-1°).
- pour les redevables soumis au régime simplifié d'imposition de l'agriculture qui ont opté pour le dépôt de déclarations trimestrielles (CGI, article 1693 bis-I, 4^e alinéa), sur la déclaration n° 3310 CA3 déposée selon le cas au titre du premier trimestre de l'année ou de l'exercice au titre de laquelle ou duquel la taxe est due. Lorsqu'elle est acquittée au titre de la période définie à la dernière phrase du 1° du I de l'article 298 *bis* du CGI, la partie forfaitaire et le seuil de 370 000 € ainsi que les montants au-delà desquels la taxe est plafonnée (cf. dispositions transitoires) sont ajustés prorata temporis (CGI, art. 302 *bis* MB-IV-2°).
- pour les redevables admis à soumettre l'ensemble de leurs activités au régime général de la TVA, sur l'annexe de la déclaration n° 3310 CA3 déposée selon le cas au titre du premier trimestre ou du mois de mars de l'année au titre de laquelle la taxe est due (CGI, art. 302 *bis* MB-IV-3°).

D. CONTENTIEUX

2970-3

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables en matière de TVA.

Chapitre 18

Taxe pour le développement de la formation professionnelle dans les métiers de la réparation de l'automobile, du cycle et du motocycle

(CGI, art. 1609 *sexvicies* ; BOI-TCA-AUTO)

I. CHAMP D'APPLICATION

2972

Il a été institué une taxe au profit de l'Association nationale pour la formation automobile. Elle concourt au financement de la formation professionnelle initiale, notamment de l'apprentissage, et de la formation professionnelle continue dans les métiers de la réparation de l'automobile, du cycle et du motocycle.

La taxe est due par les entreprises ayant une activité principale ou secondaire de réparation, d'entretien, de pose d'accessoires, de contrôle technique, d'échanges de pièces, et autres opérations assimilables, sur les véhicules automobiles, les cycles ou les motocycles, donnant lieu à facturation à des tiers.

Les entreprises qui bénéficient de la franchise en base de TVA prévue à l'article 293 B du CGI sont exonérées de la taxe.

Le produit de cette taxe contribue au développement de la formation professionnelle dans la branche considérée, particulièrement par le financement des investissements et du fonctionnement des centres de formation d'apprentis et des sections d'apprentissage, par la formation de personnels enseignants et de maîtres d'apprentissage ainsi que par l'acquisition de matériel technique et pédagogique.

II. BASE D'IMPOSITION

2972-1

La taxe est assise sur le montant non plafonné des rémunérations retenues pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, versée aux salariés concourant directement au fonctionnement des ateliers et services affectés aux activités visées ci-avant.

III. TAUX

2972-2

Le taux de la taxe est fixé à **0,75 %**.

IV. FAIT GENERATEUR ET EXIGIBILITE

2972-3

Le fait générateur est constitué par le paiement du salaire.

La taxe est exigible à l'issue de la période au titre de laquelle le redevable est tenu de déclarer le montant de la taxe due. Elle est acquittée au moment du dépôt de la déclaration de TVA relative à cette période.

V. OBLIGATIONS DECLARATIVES ET DE PAIEMENT

2972-4

La taxe est déclarée et acquittée auprès du service des impôts compétent pour recevoir les déclarations de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Pour les redevables soumis au régime réel normal de la TVA, la taxe est calculée sur les salaires versés au cours du dernier mois échu et acquittée sur l'annexe à la déclaration mensuelle de taxe sur la valeur ajoutée déposée au cours du mois suivant. Pour ceux des redevables soumis au régime réel normal qui sont autorisés à déposer une déclaration trimestrielle, la taxe est calculée sur les salaires versés au cours du dernier trimestre échu et acquittée sur l'annexe à la déclaration de taxe sur la valeur ajoutée déposée au cours du mois suivant la fin de chaque trimestre civil.

Pour les redevables soumis au régime simplifié d'imposition, le montant de la taxe due est porté sur la déclaration annuelle mentionnée à l'article 287-3 du CGI. Lorsque l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, le montant de la taxe est calculé sur les salaires versés au cours de l'année civile au titre de laquelle cette déclaration est déposée. Lorsque l'exercice est clos en cours d'année, la taxe est calculée sur les salaires versés au cours de l'année civile précédant celle de la clôture de l'exercice.

Des acomptes trimestriels sont versés en avril, juillet, octobre et décembre. Ceux versés en avril, juillet et octobre sont égaux au quart de la taxe due au titre de l'année civile précédente. Celui versé en décembre est égal au cinquième de cette taxe. Le complément de taxe éventuellement exigible est versé lors du dépôt de la déclaration annuelle de TVA mentionnée au premier alinéa du 3 de l'article 287 du CGI.

VI. RECOUVREMENT- CONTRÔLE-CONTENTIEUX

2972-5

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires.

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces mêmes taxes.

Chapitre 19

Taxe sur les ventes et les locations de vidéogrammes destinés à l'usage privé du public

(CGI, art. 1609 *sexdecies* B ; BOI-TCA-VLV)

2973

Il a été institué une taxe sur les ventes et locations en France, y compris dans les départements d'outre-mer, de vidéogrammes destinés à l'usage privé du public.

Pour l'application de ce dispositif, est assimilée à une activité de vente ou de location de vidéogrammes la mise à disposition du public d'un service offrant l'accès à titre onéreux à des œuvres cinématographiques ou audiovisuelles, sur demande individuelle formulée par un procédé de communication électronique.

Cette extension du champ d'application de la taxe vise les opérations dites de « vidéo à la demande » qui constituent un mode de communication publique en ligne au sens de l'article 1^{er} de la loi n° 2004-575 du 21 juin 2004 pour la confiance dans l'économie numérique.

La taxe est due par les redevables qui vendent ou louent des vidéogrammes à toute personne qui elle-même n'a pas pour activité la vente ou la location de vidéogrammes.

La taxe est assise sur le montant hors TVA du prix acquitté au titre de l'opération visée ci-dessus.

Le taux est fixé à **2 %**. Toutefois, à compter du 1^{er} janvier 2007 le taux de la taxe est porté à **10 %** lorsque les opérations en cause concernent des œuvres et documents cinématographiques ou audiovisuels à caractère pornographique ou d'incitation à la violence. Les conditions dans lesquelles les redevables procèdent à l'identification de ces œuvres et documents sont fixées par les articles 331 M *bis* et 331 M *ter* de l'annexe III au CGI.

La taxe est exigible dans les mêmes conditions que celles applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Elle est constatée, liquidée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Pour frais d'assiette et de recouvrement, l'État effectue un prélèvement de 2,5 % sur le montant de la taxe mentionnée ci-dessus (CGI, art. 1647-IX).

Chapitre 20

Contribution à l'audiovisuel public des professionnels

(CGI, art. 1605 à 1605 *quater*, 1840 W *ter* et 1840 W *quater* ; Annexe II,

art. 321 *ter* et 321 *quater* ; BOI-TFP-CAP ; Loi de finances pour 2013, art. 54)

2974

Une contribution à l'audiovisuel public (nouvelle dénomination de la redevance audiovisuelle) a été instituée au profit des organismes publics de télévision et de radiodiffusion et, jusqu'au 31 décembre 2009, du GIP « France Télé Numérique ».

Le mode de perception de la contribution à l'audiovisuel public est adossé à la taxe d'habitation pour les particuliers et à la taxe sur la valeur ajoutée pour les professionnels tout en

maintenant comme fait générateur la détention d'un appareil récepteur de télévision ou d'un dispositif assimilé permettant la réception de la télévision.

Les développements qui suivent présentent les modalités d'application de ces nouvelles dispositions pour ce qui concerne la contribution à l'audiovisuel public **due par les professionnels**. Les dispositions relatives à la contribution à l'audiovisuel public due par les personnes physiques figurent au livre VI IDL, n°s 6530 et suiv.

2975

A. CHAMP D'APPLICATION

I. PERSONNES CONCERNEES

1. Personnes imposables (CGI, art. 1605-II-2°)

La contribution à l'audiovisuel public est due :

- par toutes les personnes physiques autres que celles imposables à la taxe d'habitation au titre d'un local meublé affecté à l'habitation et détenant un appareil récepteur de télévision ou un dispositif assimilé permettant la réception de la télévision pour l'usage privatif du foyer,
- et par les personnes morales, qui détiennent, au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due, un appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé dans un local situé en France.

2. Organismes exonérés (CGI, art. 1605 ter-3°)

Sont exonérés de la contribution à l'audiovisuel public les organismes suivants :

- les personnes morales de droit public pour leurs activités non assujetties à la TVA en application des dispositions du premier alinéa de l'article 256 B du CGI. :

- Cette exonération vise notamment les établissements pénitentiaires ou la personne morale de droit public dont ils dépendent lorsqu'ils détiennent des téléviseurs et les mettent à la disposition des détenus. De plus, il est admis que les associations socioculturelles et sportives des établissements pénitentiaires mentionnées à l'article D. 442 du code de procédure pénale sont exonérées de la redevance audiovisuelle pour les téléviseurs qu'elles détiennent et mettent à la disposition des détenus.

- les associations caritatives hébergeant des personnes en situation d'exclusion ;

- les établissements et services sociaux et médico-sociaux visés par l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles gérés par une personne publique et habilités à recevoir des bénéficiaires de l'aide sociale en application des articles L. 313-6 et L. 313-8-1 du même code ;

- les établissements et services sociaux et médico-sociaux visés par l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles gérés par une personne privée lorsqu'ils ont été habilités à recevoir des bénéficiaires de l'aide sociale en application des articles L. 313-6 et L. 313-8-1 du même code ;

- les établissements de santé visés par les titres IV et VI du livre 1^{er} de la sixième partie du code de la santé publique.

Ces organismes bénéficient de l'exonération de contribution à l'audiovisuel public quelles que soient les modalités de détention des appareils récepteurs de télévision ou des dispositifs assimilés : achat, prêt, don ou location.

2976

II. NOTION DE MATERIEL OU DE DISPOSITIF ASSIMILE IMPOSABLE

1. Matériels entrant dans le champ d'application de la contribution à l'audiovisuel public (CGI, art. 1605-II-2°, 1605 ter 1°)

La contribution à l'audiovisuel public est due pour chaque appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé permettant la réception de la télévision détenue par un redevable professionnel.

Sont concernés :

- les appareils clairement identifiables comme des téléviseurs ;
- les matériels ou dispositifs associant plusieurs matériels connectés entre eux ou sans fil et permettant les réceptions de signaux, d'images ou de sons, par voie électromagnétique (dispositifs assimilés).

Sont notamment considérés comme des dispositifs assimilés, lorsqu'ils sont associés à un écran ou à tout autre support de vision (écran souple accroché au mur par exemple), les lecteurs ou lecteurs – enregistreur de DVD, vidéo-projecteurs équipés d'un tuner.

En revanche, les micro-ordinateurs munis d'une carte télévision permettant la réception de la télévision ne sont pas taxables.

2. Matériels n'entrant pas dans le champ d'application de la redevance (CGI, art. 1605 ter 2°)

N'entrent pas dans le champ d'application de la contribution à l'audiovisuel public :

- les matériels utilisés pour les besoins de services et organismes de télévision prévus aux titres I^{er}, II et III de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication et installés dans les locaux ou les véhicules des services ou organismes concernés ;
- les matériels détenus en vue de la recherche, de la production et de la commercialisation de ces appareils ;
- les matériels utilisés en application des dispositions de l'article 706-52 du code de procédure pénale ;
- les matériels détenus par les établissements d'enseignement publics ou privés sous contrat d'association avec l'Etat, ainsi que, à compter du **1^{er} janvier 2007**, par les centres de formation des apprentis, à condition qu'ils soient utilisés à des fins strictement scolaires dans les locaux où sont dispensés habituellement les enseignements (CGI, art. 1605 ter-2°-d) ;
- les matériels détenus dans les locaux officiels des missions diplomatiques et consulaires et des organisations internationales situées en France ;
- les matériels détenus à bord de navires et avions assurant les longs courriers (et de façon générale ceux installés dans tout moyen de transport de personnes, compte tenu des précisions relatives à la notion de local) ;
- les matériels fonctionnant en circuit fermé pour la réception de signaux autres que ceux émis par les sociétés visées par les titres II et III de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 précitée ;
- les matériels détenus dans les locaux administratifs de l'Assemblée nationale ou du Sénat.

2977

B. FAIT GENERATEUR ET PERIODE D'IMPOSITION

Le fait générateur de la contribution à l'audiovisuel public est constitué, pour les redevables professionnels, par la détention, au 1^{er} janvier de l'année de laquelle la redevance est due, d'un appareil récepteur de télévision ou d'un dispositif assimilé dans un local situé en France.

Pour les professionnels nouvellement imposés à la contribution à l'audiovisuel public, la redevance est due l'année N au titre de l'année civile N pour chaque appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé détenu au 1^{er} janvier de cette année. Dès lors, les appareils détenus par les professionnels postérieurement à la date du 1^{er} janvier de l'année N ne seront pris en compte pour le calcul de la contribution à l'audiovisuel public qu'au titre de l'année N+ 1, si bien entendu, les personnes concernées détiennent ces appareils au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Pour l'ensemble des redevables, il est indiqué que la détention peut être consécutive à l'achat, au don, au prêt ou à la mise à disposition gratuite du matériel concerné.

2978

C. NOTION DE LOCAL SITUE EN FRANCE

La contribution à l'audiovisuel public est due à raison de la détention d'un appareil récepteur de télévision ou d'un dispositif assimilé dans un local situé en France.

La notion de local recouvre les biens entrant dans le champ d'application de la taxe foncière sur les propriétés bâties en application des articles 1380 et 1381 du CGI.

2979

D. MONTANTS ET MODALITES DE CALCUL DE LA CONTRIBUTION À L'AUDIOVISUEL PUBLIC

I. LES DIFFERENTS MONTANTS

1. Le montant de droit commun (CGI, art. 1605-III modifié par l'article 54 de la loi de finances pour 2013)

Le montant de la contribution à l'audiovisuel public est indexé chaque année sur l'indice des prix à la consommation hors tabac, tel qu'il est prévu dans le rapport économique, social et financier annexé à la loi de finances pour l'année considérée. Il est arrondi à l'euro le plus proche ; la fraction d'euro égale à 0, 50 est comptée pour 1.

Par ailleurs, l'article 54 de la loi de finances pour 2013 augmente le montant de la contribution à l'audiovisuel public.

Ainsi, pour l'année 2013, le montant de la contribution à l'audiovisuel public s'établit à **131 €** pour la France métropolitaine, et **84 €** pour les départements d'outre-mer.

2. Le montant spécifique « débit de boissons » (CGI, art. 1605 *ter* 1° c)

Le montant de la contribution à l'audiovisuel public applicable aux appareils installés dans les débits de boissons à consommer sur place de 2^e, 3^e et 4^e catégories visés à l'article L. 3331 -1 du code de la santé publique est égal à quatre fois le montant de droit commun visé ci-dessus, soit, pour **2013, 524 €** pour la France métropolitaine et **336 €** pour les DOM.

En cas d'activité mixte (par exemple hôtel-bar-restaurant), seuls les téléviseurs installés dans les locaux où sont servis à titre habituel des boissons alcoolisées à consommer sur place (par exemple bar) sont imposables au montant spécifique.

II. LES ABATTEMENTS EN CAS DE POINTS DE VISION MULTIPLES

La contribution à l'audiovisuel public est due au titre de chaque point de vision.

Cela étant, en application du a du 1° de l'article 1605 *ter* du CGI, un abattement est appliqué au taux de **30 %** sur la contribution à l'audiovisuel public due pour chacun des points de vision à partir du troisième et jusqu'au trentième, puis de **35 %** sur la contribution à l'audiovisuel public due pour chacun des points de vision à partir du trente et unième.

L'application des abattements est opérée par établissement (voir aussi l'article 321 *quater* de l'annexe II au CGI).

III. LA MINORATION PREVUE EN FAVEUR DES HOTELS DE TOURISME

En application du b du 1° de l'article 1605 *ter* du CGI, les hôtels de tourisme dont la période d'activité annuelle n'excède pas neuf mois bénéficient d'une minoration de **25 %** sur la contribution à l'audiovisuel public déterminée conformément au II ci-dessus, c'est-à-dire que la minoration s'applique sur le montant total de la redevance due après prise en compte des abattements applicables en cas de points de vision multiples (CGI, ann. II, article 321 *quater*).

IV. CUMUL DES ABATTEMENTS, MINORATION OU MAJORATIONS

Les personnes qui détiennent dans un même établissement plusieurs points de vision imposables au montant de droit commun et au montant majoré applicable aux débits de boissons effectuent un décompte unique dont les modalités sont décrites au BOI-TFP-TCA-§ 240 et s.

V. ENTREPRISES DE LOCATION D'APPAREILS RECEPTEURS DE TELEVISION OU DE DISPOSITIFS ASSIMILES

Pour l'année 2013, les montants suivants sont applicables par semaine ou fraction de semaine de location.

Redevance due par téléviseur ou dispositif assimilé par semaine ou fraction de semaine de location	Métropole	D. O.M
Montant de droit commun	5, 00 €	3,00 €
Montant débits de boissons	20,00 €	12, 00 €

2980

E. OBLIGATIONS DECLARATIVES

I. PERSONNES REDEVABLES DE LA TVA

1. Modalités de déclaration

Les professionnels redevables de la TVA déclarent la contribution à l'audiovisuel public auprès du service des impôts chargé du recouvrement dont elles dépendent dans les conditions suivantes.

Les professionnels qui relèvent du régime réel d'imposition en matière de TVA ou les exploitants agricoles ayant opté pour le dépôt trimestriel de la déclaration CA3 déclarent la contribution à l'audiovisuel public sur l'annexe 3310-A à la déclaration TVA CA3 déposée au titre

du mois de mars ou du premier trimestre de l'année au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due.

Les professionnels qui relèvent du régime simplifié agricole déclarent la redevance sur la déclaration annuelle CA 12 A. Les professionnels qui relèvent du régime simplifié d'imposition en matière de TVA déclarent la contribution à l'audiovisuel public sur la déclaration CA 12 ou CA 12 E pour ceux qui ont opté pour le dépôt de leur déclaration récapitulative de TVA à l'exercice.

Le paiement de la contribution à l'audiovisuel public est effectué au plus tard à la date limite de dépôt de chacune des déclarations concernées.

Les redevables adhérents à téléTVA déclarent et acquittent la redevance dans ce cadre.

2. Modalités de déduction de la TVA incluse dans les montants de la contribution à l'audiovisuel public

En application des dispositions combinées des articles 257-18° et 281 *nonies* du CGI, la TVA est perçue au taux de 2,10 % en ce qui concerne la contribution à l'audiovisuel public.

Cela étant, les montants de la contribution à l'audiovisuel public sont fixés toutes taxes comprises (TTC) et incluent une TVA au taux de 2,10 %.

Deux situations doivent être distinguées.

a. Généralité des redevables de la TVA

Le montant de la TVA déductible est obtenu par application au montant total dû de la contribution à l'audiovisuel public d'un coefficient de **2,056 %**.

Les personnes qui doivent acquitter la contribution à l'audiovisuel public peuvent procéder à la déduction de la TVA qui s'y rapporte dans les conditions habituelles, et notamment dans la mesure où la dépense correspondante est engagée pour les besoins de leurs opérations soumises à la TVA.

b. Entreprises de location d'appareils récepteurs de télévision ou de dispositifs assimilés

II. PERSONNES NON REDEVABLES DE LA TVA

Les professionnels non redevables de la TVA déclarent et acquittent la contribution à l'audiovisuel public auprès du service chargé du recouvrement dont relève leur siège ou principal établissement en utilisant une annexe 3310A à déposer au plus tard le 25 avril de l'année au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due.

2981

F. RECOUVREMENT, CONTRÔLE, SANCTIONS ET CONTENTIEUX

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de taxe sur la valeur ajoutée (CGI, art. 1605 ter- 8°).

Chapitre 21

Taxe sur les boues d'épuration urbaines et industrielles

(CGI, art. 302 *bis* ZF ; BOI-TCA-BEU)

2982

Il est perçu au profit du fonds de garantie des risques liés à l'épandage agricole des boues d'épuration urbaines ou industrielles une taxe annuelle due par les producteurs de boues et dont l'assiette est la quantité de matière sèche de boue produite.

Sont assujetties à la taxe les personnes qui produisent des boues en France et qui y relèvent du régime normal de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Le montant de la taxe est fixé à 0,5 € par tonne de matière sèche de boue produite.

Les redevables procèdent à la liquidation de la taxe due au titre de l'année précédente lors du dépôt de leur déclaration de TVA du mois de mars ou du premier trimestre de l'année civile.

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Chapitre 22

Contribution pour une pêche durable

(CGI, art. 302 *bis* KF ; BOI-TCA-CPD)

2983

L'article 302 *bis* KF du CGI a institué, à compter du **1^{er} janvier 2008**, une taxe sur les ventes au détail en France métropolitaine de poissons, crustacés, mollusques et autres invertébrés marins ainsi que sur les produits alimentaires comportant plus de 30 % en poids de ces produits de la mer.

Cette taxe est supprimée à compter du 1^{er} janvier 2012 (loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 46).

Chapitre 23

contribution perçue au profit de l'institut national de prévention et d'éducation pour la santé

(CGI, art. 1609 octovicies ; BOI-TCA-INPES)

2984

I. CONTEXTE

L'article L. 2133-1 du code de la santé publique oblige les annonceurs et les promoteurs à ajouter une information à caractère sanitaire à leurs messages publicitaires et à leurs actions de promotion, destinées au public par voie d'imprimés et de publications périodiques édités par les producteurs ou distributeurs, en faveur de produits alimentaires manufacturés ou de boissons avec ajouts de sucres, de sel ou d'édulcorants de synthèse.

Les annonceurs et les promoteurs peuvent déroger à cette obligation en tout ou partie à la condition de verser une contribution correspondant à **1,5 %** des sommes engagées ou payées pour la diffusion des seuls messages publicitaires et des seules actions de promotion ne contenant pas l'information à caractère sanitaire. Le produit de cette contribution est affecté à l'Institut national de prévention et d'éducation pour la santé (INPES) en vue de financer des actions d'information et d'éducation nutritionnelles.

II. FAIT GENERATEUR ET EXIGIBILITE

Le fait générateur est constitué par la diffusion de messages publicitaires ou pour les actions de promotion par la mise à disposition du public d'imprimés et de publications périodiques édités par les producteurs ou distributeurs des produits ne comportant pas l'information à caractère sanitaire prévue par les dispositions du décret n° 2007-263 du 27 février 2007.

La contribution est exigible au moment du paiement des dépenses de publicité par l'annonceur aux régies publicitaires ou pour les actions de promotion au moment de la première mise à disposition des imprimés et publications périodiques édités par les producteurs et distributeurs des produits.

III. CHAMP D'APPLICATION

1. Définition des messages publicitaires et promotionnels visés

a) Par « messages publicitaires », il convient d'entendre les messages destinés au public et diffusés par les grands médias tels que la télévision, la radio, l'internet, l'affichage, la presse écrite, le téléphone mobile et le cinéma.

b) Les actions de promotion sont constituées par la diffusion de publicité destinée au public et réalisée hors média au moyen notamment d'imprimés édités par les distributeurs et producteurs eux-mêmes : par exemple les brochures de supermarchés, les prospectus dans les boîtes aux lettres, les dépliants disponibles dans tous les lieux ouverts au public comme les salles d'attente des médecins ou les galeries commerciales, les imprimés type « guide de recettes » dès lors qu'ils font référence à des produits inclus dans le champ de la mesure.

2. Opérations imposables

La contribution est due à raison de la diffusion de messages publicitaires et des actions de promotion destinées au public, réalisées par voie d'imprimés et de publications périodiques

édités par les producteurs ou distributeurs, en faveur de boissons avec ajouts de sucres, de sel ou d'édulcorants de synthèse ou de produits alimentaires manufacturés, dès lors que ces messages publicitaires ou promotions ne contiennent pas l'information à caractère sanitaire dont le contenu, la fréquence et la présentation sont précisés par l'arrêté du 27 février 2007 (JO du 28 février).

3. Cas des produits destinés aux nourrissons

En application de l'article L.121-51 du code de la consommation, la publicité en faveur des préparations pour nourrissons définie à l'article L.121-50 du même code, n'est autorisée que dans la presse écrite destinée aux professions de santé. Le dispositif prévu par l'article L.2133-1 du code de la santé publique n'est donc pas applicable aux préparations pour nourrissons telles que définies par la loi.

4. Définition des produits alimentaires manufacturés

Par produits alimentaires manufacturés, on entend les produits alimentaires préparés ou transformés.

IV. REDEVABLES DE LA CONTRIBUTION

La contribution est due par les annonceurs et les promoteurs (distributeurs et promoteurs) qui payent aux supports de diffusion les dépenses afférentes aux messages publicitaires et aux actions de promotion.

V. ASSIETTE ET TAUX

La contribution est assise :

- s'agissant des messages publicitaires : sur le montant annuel des sommes payées par les redevables pour l'émission et la diffusion des messages publicitaires ne comportant pas l'information à caractère sanitaire diminuées du montant des remises, rabais, ristournes et de la taxe sur la valeur ajoutée pour leur quote-part afférente auxdits messages ;
- s'agissant des autres types de promotion : sur la valeur, hors taxe sur la valeur ajoutée, des dépenses de réalisation et de distribution qui ont été engagées au titre de l'année civile précédente pour les actions de promotion ne contenant pas l'information à caractère sanitaire, diminuées des réductions de prix obtenues des fournisseurs sur ces dépenses.

Le taux de cette contribution est fixé à **1,5 %** du montant des dépenses mentionnées ci-avant.

VI. ENTREE EN VIGUEUR

La contribution est due pour les campagnes publicitaires lancées à compter du 28 février 2007.

VII. MODALITES DECLARATIVES

La contribution est déclarée, liquidée, recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Chapitre 24

Contribution destinée à financer le fonds de modernisation de la restauration

(art. 302 *bis* Z du CGI ; BOI-TCA-EHR)

I. CHAMP D'APPLICATION

Sont soumises à une contribution annuelle, les ventes de produits alimentaires à consommer sur place ou à emporter, réalisées par des personnes qui exploitent en France métropolitaine :

- des établissements d'hébergement ;

- des établissements qui réalisent des ventes à consommer sur place de produits alimentaires et dont l'activité principale résulte des ventes mentionnées ci-dessus, **à l'exception des cantines d'entreprises.**

1. Personnes imposables

a. Les établissements d'hébergement

Sont notamment visés les hôtels, les villages de vacances classés ou agréés, les maisons familiales de vacances, les terrains de camping, les foyers-hôtels, les pensions de familles, les résidences de tourisme classées, les villages résidentiels de tourisme.

b. Les établissements qui réalisent des ventes à consommer sur place de produits alimentaires et dont l'activité principale est constituée par la vente de produits alimentaires à consommer sur place et à emporter, à l'exception des cantines d'entreprises

Sont visés les établissements spécialisés dans la restauration et/ou la consommation de boissons (restaurants traditionnels, restauration rapide, cafétérias, traiteurs avec service à table, bars, cafés, etc.) ainsi que les exploitants de tous autres espaces dédiés à la consommation situés, par exemple, dans des établissements de spectacles (théâtres, cabarets, complexes ou salles de cinéma, etc.), des musées, des enceintes sportives, des centres commerciaux, des stations services, des discothèques dès lors que la vente de produits alimentaires, à consommer sur place ou à emporter, constitue l'activité principale de l'établissement.

L'activité de ventes de produits alimentaires, à consommer sur place et à emporter, est considérée comme exercée à titre principal lorsque le chiffre d'affaires réalisé au titre de cette activité représente au moins 50 % du chiffre d'affaires total de l'établissement. Ce seuil s'apprécie par établissement.

2. Personnes exclues du champ

Les cantines d'entreprises ne sont pas soumises à la contribution.

Il est admis que ne sont pas non plus soumises à la contribution les cantines administratives, les cantines inter-entreprises, les cantines inter-administratives, les cantines scolaires et universitaires.

3. Opérations imposables

La contribution s'applique aux ventes de produits alimentaires solides ou liquides à consommer sur place et aux ventes de produits alimentaires solides ou liquides à emporter réalisées au sein des établissements mentionnés au 1.

2986

II. BASE D'IMPOSITION, EXIGIBILITE ET TAUX

La base d'imposition de la contribution est constituée par le montant hors TVA des sommes encaissées en rémunération des ventes de produits alimentaires à consommer sur place et à emporter.

L'exigibilité de la contribution intervient au moment de l'encaissement des sommes perçues en rémunération des ventes de produits alimentaires à consommer sur place ou à emporter.

La contribution est calculée au taux de **0,12 %** sur la fraction qui excède **200 000 €** du montant hors TVA des sommes encaissées en rémunération des ventes taxables réalisées au cours de l'année précédente ou du dernier exercice clos.

III. DECLARATION, PAIEMENT, CONTENTIEUX

Les redevables déclarent et acquittent la contribution due lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 1 de l'article 287 du CGI au titre du mois de mars ou au titre du premier trimestre de l'année civile, ou, pour les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A du même code, lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 3 de l'article 287 du même code.

La contribution n'est pas recouvrée lorsque le montant de la contribution due est inférieur à 50 €.

La contribution est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

IV. ENTREE EN VIGUEUR

Cette contribution s'applique aux sommes encaissées **entre le 1^{er} juillet 2009 et le 30 juin 2012**.

Chapitre 25

Prélèvements sur les paris hippiques, sportifs et les jeux de cercle en ligne

(art. 302 *bis* ZG, 302 *bis* ZH, 302 *bis* ZI, 302 *bis* ZN, 1609 *novovicies*, 1609 *tricies*, 1609 *tertricies* du CGI ; code de la sécurité sociale, art. L 137-20 à L 137-22 ; annexe III, art. 344 GD ; Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 8 ; BOI-TCA-PJP)

2987

Les articles 47 et suivants de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne instaurent de nouveaux prélèvements sur les paris hippiques, sportifs et jeux de cercle pour les opérateurs agréés de jeux et paris en ligne.

Les prélèvements sur les jeux et paris en ligne sont dus par les opérateurs devant être soumis à l'agrément délivré par l'Autorité de régulation des jeux en ligne (ARJEL). Le décret n° 2010-482 du 12 mai 2010 fixe les conditions de délivrance des agréments d'opérateurs de jeux en ligne.

Les opérateurs doivent déposer une déclaration mensuelle n°3330-SD obligatoirement accompagnée du paiement, dans les mêmes délais que ceux fixés en matière de TVA.

I. PRELEVEMENTS AU PROFIT DE L'ETAT, DU CENTRE DES MONUMENTS NATIONAUX, ET DES COMMUNES SUR LE TERRITOIRE DESQUELS SONT SITUES UN OU PLUSIEURS HIPPODROMES OU CASINOS

(art. 302 *bis* ZG à 302 *bis* ZN)

2988

L'article 47 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 instaure les prélèvements suivants :

- un prélèvement de **4,6 %** sur les sommes engagées par les parieurs pour **le pari mutuel** organisé et exploité par les sociétés de courses dans les conditions fixées par l'article 5 de la loi du 2 juin 1891 ayant pour objet de réglementer l'autorisation et le fonctionnement des courses de chevaux **et pour les paris hippiques** en ligne mentionnés à l'article 11 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 précitée (CGI, art. 302 *bis* ZG et art. 302 *bis* ZK) ;

- un prélèvement de **5,7 %** sur les sommes engagées par les parieurs **pour les paris sportifs** organisés et exploités dans les conditions fixées par l'article 42 de la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 de finances pour 1985 et pour **les paris sportifs en ligne** organisés et exploités dans les conditions fixées à l'article 12 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 précitée (CGI, art. 302 *bis* ZH) ;

- un prélèvement de **1,8 %** sur les sommes engagées par les joueurs pour **les jeux de cercle en ligne** organisés et exploités dans les conditions fixées par l'article 14 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 précitée (CGI, art. 302 *bis* ZI).

Conformément à l'article 302 *bis* ZN du CGI, lorsqu'une personne non établie en France est redevable de l'un de ces prélèvements, elle est tenue de faire accréditer auprès de l'administration fiscale un représentant établi en France, qui s'engage à remplir les formalités lui incombant et à acquitter les prélèvements. Il tient à la disposition de l'administration fiscale ainsi que de l'Autorité de régulation des jeux en ligne la comptabilité de l'ensemble des sessions de jeu ou de pari en ligne.

II. PRELEVEMENTS AUX PROFIT DES REGIMES OBLIGATOIRES D'ASSURANCE MALADIE ET DE L'INSTITUT NATIONAL DE PREVENTION ET D'EDUCATION POUR LA SANTE

(Code de la sécurité sociale, art. L 137-20 à L 137-22)

2989

L'article 48 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 instaure les prélèvements suivants :

- un prélèvement de **1,8 %** sur les sommes engagées par les parieurs pour **le pari mutuel** organisé et exploité par les sociétés de courses dans les conditions fixées par l'article 5 de la loi

du 2 juin 1891 ayant pour objet de réglementer l'autorisation et le fonctionnement des courses de chevaux **et pour les paris hippiques** en ligne mentionnés à l'article 11 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 précitée (Code de la sécurité sociale, art. L 137-20).

- un prélèvement de **1,8 %** sur les sommes engagées par les parieurs **pour les paris sportifs** organisés et exploités dans les conditions fixées par l'article 42 de la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 de finances pour 1985 et pour **les paris sportifs en ligne** organisés et exploités dans les conditions fixées à l'article 12 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 précitée (Code de la sécurité sociale, art. L 137-21).

- un prélèvement de **0,2 %** sur les sommes engagées par les joueurs pour **les jeux de cercle en ligne** organisés et exploités dans les conditions fixées par l'article 14 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 précitée (Code de la sécurité sociale, art. L 137-22).

III. PRELEVEMENTS AUX PROFIT DU CENTRE NATIONAL POUR LE DEVELOPPEMENT DU SPORT

(art. 1609 *novovicies* et 1609 *tricies* du CGI)

2990 L'article 51 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 instaure les prélèvements suivants :

- un prélèvement de **1,8 %** effectué chaque année sur les sommes mises sur les jeux exploités en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer par la personne morale chargée de l'exploitation des jeux de loterie dans les conditions fixées par l'article 136 de la loi du 31 mai 1933 portant fixation du budget général de l'exercice 1933, à l'exception des paris sportifs (CGI, art. 1609 *novovicies*). Un prélèvement complémentaire de 0,3 % est effectué de 2011 à 2015 sur les sommes mentionnées ci-avant.

- un prélèvement de **1,3 %** effectué chaque année sur les sommes mises sur les paris sportifs organisés et exploités par la personne morale chargée de l'exploitation des paris sportifs dans les conditions fixées par l'article 42 de la loi de finances pour 1985 (n° 84-1208 du 29 décembre 1984) ainsi que sur les paris sportifs en ligne organisés et exploités dans les conditions fixées par l'article 12 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne. Le taux est porté à 1,5 % en 2011, puis à 1,8 % à compter de 2012.

IV. REDEVANCE SUR LES PARIS HIPPIQUES EN LIGNE PERÇUE AU PROFIT DES SOCIÉTÉS DE COURSE

(art. 1609 *tertricies*)

2991 L'article 52 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 instaure une redevance sur les paris hippiques en ligne.

Cette redevance est assise sur les sommes engagées par les parieurs sur les paris hippiques en ligne mentionnés à l'article 11 de la même loi. Les gains réinvestis par ces derniers sous forme de nouvelles mises sont également assujettis à cette redevance. Cette redevance est due par les sociétés devant être soumises, en tant qu'opérateur de paris hippiques en ligne, à l'agrément mentionné à l'article 21 de ladite loi.

Le taux de la redevance est fixé à **8 %** par le décret n° 2010-909 du 3 août 2010.

Chapitre 26

taxe additionnelle à la taxe sur les surfaces commerciales

(art. 302 *bis* ZA ; BOI-TFP-TASC)

I. PERSONNES CONCERNÉES

2992 Les personnes soumises à une taxe additionnelle à la taxe sur les surfaces commerciales, prévue par l'article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés sont les personnes assujetties à la TVA qui satisfont aux conditions suivantes :

1. Personnes réalisant des opérations d'achat-revente

Il s'agit de celles qui achètent et revendent en l'état ou après conditionnement à des personnes autres que des personnes assujetties à la TVA, agissant en tant que telles, des

pommes de terre, des bananes et des fruits ou des légumes mentionnés à la partie IX de l'annexe I au règlement (CE) n° 1234/2007 du Conseil du 22 octobre 2007 portant organisation commune des marchés dans le secteur agricole et dispositions spécifiques en ce qui concerne certains produits de ce secteur.

2. Personnes non-soumises a des accords de modération

Ces personnes ne doivent pas être parties à des accords de modération des marges de distribution des fruits et légumes frais mentionnés à l'article L. 611-4-1 du code rural et de la pêche maritime et de la pêche maritime.

II. PERSONNES EXONÉRÉES

2992-1

Sont exonérées de cette taxe les personnes qui satisfont aux conditions suivantes :

- elles exploitent des établissements dont le chiffre d'affaires annuel afférent aux ventes de fruits et légumes est inférieur à **100 millions d'euros** ;

- elles ne sont pas liées contractuellement à un groupement de distributeurs dont le chiffre d'affaires annuel afférent aux ventes de fruits et légumes est supérieur à 100 millions d'euros.

Pour l'application des dispositions relatives aux personnes exonérées, le chiffre d'affaires d'un groupement de distributeurs est réputé correspondre à la somme des chiffres d'affaires des membres de ce groupement.

Cette exonération est subordonnée au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis*.

III. MONTANT DE LA TAXE

2992-2

Le montant de la taxe est égal à trois fois le produit entre, d'une part, le montant dû au titre de la taxe sur les surfaces commerciales par les personnes concernées et, d'autre part, le rapport entre le montant total des ventes de fruits et légumes susmentionnés et le chiffre d'affaires total.

IV. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

2992-3

La taxe est déclarée et acquittée lors du dépôt de la déclaration relative à la taxe sur les surfaces commerciales, et due au titre de l'année.

Toutefois, **pour l'année 2010**, la taxe est déclarée sur une déclaration conforme à un modèle fixé par l'administration et déposée au plus tard le 31 décembre 2010..

V. LIQUIDATION, RECOUVREMENT, CONTRÔLE ET CONTENTIEUX

2992-4

La taxe est liquidée, recouvrée et contrôlée sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée.

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Chapitre 27

taxe de risque systémique sur les banques

(CGI, art. 235 *ter* ZE modifié par l'article 9 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 ; BOI-TFP-RSB)

2993

I. CHAMP D'APPLICATION

Les personnes mentionnées aux 1° à 4° du A du I de l'article L. 612-2 du code monétaire et financier, soumises au contrôle de l'Autorité de contrôle prudentiel pour le respect des ratios de couverture et de division des risques ou du niveau de fonds propres adéquat prévus par les articles L. 511-41, L. 522-14 et L. 533-2 du même code, sont assujetties à une taxe de risque systémique au titre de leur activité exercée au 1^{er} janvier de chaque année.

Toutefois, ne sont pas assujetties à cette taxe :

1° Les personnes ayant leur siège social dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen et exerçant leur activité en France exclusivement par l'établissement d'une succursale ou par voie de libre prestation de services ;

2° Les personnes auxquelles s'appliquent des exigences minimales en fonds propres permettant d'assurer le respect des ratios de couverture ou du niveau de fonds propres adéquat prévus par les articles L. 511-41, L. 522-14 et L. 533-2 du code monétaire et financier, définies au cours de l'exercice clos l'année civile précédente, inférieures à 500 millions d'euros ; le seuil de 500 millions d'euros est apprécié sur la base sociale ou consolidée d'un groupe au sens de l'article L. 511-20 du même code retenue pour le calcul de l'assiette.

3° L'Agence française de développement.

II. ASSIETTE ET TAUX DE LA TAXE

2993-1

L'assiette de la taxe de risque systémique est constituée par les exigences minimales en fonds propres permettant d'assurer le respect des ratios de couverture ou du niveau de fonds propres adéquat prévus par les articles L. 511-41, L. 522-14 et L. 533-2 du code monétaire et financier, définies au cours de l'exercice clos l'année civile précédente. Les exigences minimales en fonds propres sont appréciées sur base consolidée pour les personnes relevant des articles L. 511-41-2, L. 533-4-1, L. 517-5 et L. 517-9 du même code appartenant à un groupe au sens de l'article L. 511-20 dudit code.

Aucune contribution additionnelle sur base sociale n'est versée par les personnes mentionnées au I qui appartiennent à un groupe au sens de l'article L. 511-20 du même code, lorsqu'il s'agit de l'organe central ou des entreprises affiliées à un réseau ou d'entreprises sur lesquelles l'entreprise mère exerce, directement ou indirectement, un contrôle exclusif. Une contribution est calculée sur base sociale ou sous-consolidée pour les personnes n'appartenant pas à un groupe au sens de l'article L. 511-20 dudit code, ou quand l'entreprise mère n'exerce pas un contrôle exclusif sur l'entreprise surveillée sur base sociale ou sous-consolidée. Dans ce dernier cas, l'assiette sur base consolidée de l'entreprise mère est diminuée des montants pris en compte au titre de l'imposition d'une personne sur base sociale ou sous-consolidée.

Le taux de la taxe de risque systémique est fixé à 0,5 % à compter du 1^{er} janvier 2013 (loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 9).

III. LIQUIDATION, RECOUVREMENT, CONTRÔLE ET CONTENTIEUX

2993-2

La taxe de risque systémique est exigible le 30 avril.

La taxe de risque systémique est liquidée par la personne assujettie au vu des exigences minimales en fonds propres mentionnées dans l'appel à contribution mentionné au 1° du V de l'article L. 612-20 du code monétaire et financier. L'Autorité de contrôle prudentiel communique cet appel au comptable public compétent avant le 30 avril.

La taxe de risque systémique est acquittée auprès dudit comptable au plus tard le 30 juin. Le paiement est accompagné d'un état conforme au modèle fourni par l'administration (modèle n° 3372-SD) faisant apparaître les renseignements nécessaires à l'identification de la personne assujettie et à la détermination du montant dû.

2993-3

La personne assujettie, dont le siège ou l'entreprise mère du groupe, au sens de l'article L. 511-20 du code monétaire et financier, est situé dans un autre État ayant instauré une taxe poursuivant un objectif de réduction des risques bancaires équivalent à celui de la taxe de risque systémique peut bénéficier d'un crédit d'impôt.

Le montant de ce crédit d'impôt est égal, dans la limite du montant de la taxe de risque systémique dû par la personne assujettie, à la fraction de cette autre taxe que l'entreprise mère ou le siège acquitte au titre de la même année à raison de l'existence de cette personne assujettie.

Le crédit d'impôt peut être utilisé par la personne assujettie au paiement de la taxe de risque systémique de l'année ou lui être remboursé après qu'elle a acquitté la taxe de risque systémique.

Ces dispositions ne sont pas applicables lorsque la réglementation de cet autre État ne prévoit pas des avantages équivalents au bénéfice des personnes assujetties à la taxe dont le siège ou l'entreprise mère est situé en France. La liste des taxes étrangères dont le paiement peut donner droit à l'application des dispositions ci-dessus est fixée par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget.

2993-4 Les contestations du montant des exigences minimales en fonds propres sur lequel la taxe de risque systémique est assise suivent le régime applicable aux contestations prévues au 3° du V de l'article L. 612-20 du code monétaire et financier.

Lorsque, en application du VII du même article L. 612-20, l'Autorité de contrôle prudentiel révisé le montant des exigences en fonds propres de la personne assujettie à la taxe de risque systémique, elle communique au comptable public compétent l'appel à contribution rectificatif accompagné de l'avis de réception par la personne assujettie.

Lorsque le montant des exigences minimales en fonds propres est révisé à la hausse, le complément de taxe de risque systémique qui en résulte est exigible à la date de réception de l'appel à contribution rectificatif. Le complément de taxe est acquitté auprès du comptable public compétent, dans les deux mois de son exigibilité, sous réserve, le cas échéant, d'une révision à la hausse du montant du crédit d'impôt mentionné au VI de l'article 235 *ter* Z.

Lorsque le montant des exigences minimales en fonds propres est révisé à la baisse, la personne assujettie peut adresser au comptable public compétent, dans un délai d'un mois après réception de l'appel à contribution rectificatif, une demande écrite de restitution du montant correspondant. Il est procédé à cette restitution dans un délai d'un mois après réception de ce courrier, sous réserve, le cas échéant, d'une révision à la baisse du montant du crédit d'impôt mentionné au même VI.

2993-5 À défaut de paiement ou en cas de paiement partiel de la taxe de risque systémique dans le délai de trente jours suivant la date limite de paiement, le comptable public compétent émet un titre exécutoire. La taxe est recouvrée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces taxes. Toutefois, en cas de révision du montant des exigences minimales en fonds propres dans les conditions du VIII de l'article 235 *ter* Z le droit de reprise de l'administration s'exerce, pour l'ensemble de la taxe due au titre de l'année concernée, jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la personne assujettie a reçu l'avis à contribution rectificatif.

Chapitre 27 bis

Taxe additionnelle à la taxe de risque systémique sur les banques

(Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 9)

2993-6 Il est créé une taxe additionnelle à la taxe prévue à l'article 235 *ter* ZE du CGI due au titre de 2012. Elle est due par les personnes redevables, en 2012, de cette dernière taxe.

Cette taxe additionnelle est égale au montant de la taxe de risque systémique qui était exigible au 30 avril 2012.

Elle est exigible le 30 août 2012.

Elle est acquittée auprès du comptable public compétent au plus tard le 30 septembre 2012.

Chapitre 28

Contribution de solidarité territoriale

(CGI, art. 302 *bis* ZC)

2994 A compter du **1^{er} janvier 2011**, il est institué une taxe dénommée : « contribution de solidarité territoriale », exigible le 1^{er} janvier de chaque année.

La taxe est due par **les entreprises de transport ferroviaire** autorisées au 1^{er} janvier de l'année en cours à exploiter des services de transport mentionnées aux articles L. 2121-12 et L. 2141-1 du code des transports. Ne sont pas soumis à la taxe les services de transport ferroviaire conventionnés par des autorités organisatrices de transports en France au titre des articles L. 1241-1 ou L. 2121-3 du code des transports, ainsi que ceux conventionnés par l'État.

La taxe est assise sur le montant total, hors taxe sur la valeur ajoutée et déduction faite des contributions versées par l'État en compensation des tarifs sociaux et conventionnés, du chiffre d'affaires encaissé au cours du dernier exercice clos à la date d'exigibilité de la taxe afférent aux opérations situées dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée réalisé au titre

des prestations de transport ferroviaire de voyageurs, et des prestations commerciales qui leur sont directement liées, effectuées entre deux gares du réseau ferré national.

Le taux de la contribution de solidarité territoriale est fixé à 2,279 % (arrêté du 13 avril 2011). À compter du **1^{er} janvier 2012**, le taux de la taxe est compris entre **1,5 % et 5 %** et est fixé par l'arrêté du 17 septembre 2012 (JO du 6 octobre 2012).

Lorsqu'une entreprise non établie en France est redevable de la taxe, elle est tenue de désigner un représentant fiscal établi en France qui s'engage à remplir les formalités incombant à cette entreprise et à acquitter la taxe à sa place ainsi que, le cas échéant, les pénalités qui s'y rapportent.

La taxe est déclarée et liquidée dans les trois mois de son exigibilité sur une déclaration dont le modèle est fixé par l'administration. Elle est acquittée lors du dépôt de cette déclaration. La taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Chapitre 29

taxe sur le résultat des entreprises ferroviaires

(CGI, art. 235 *ter* ZF modifié par l'article 50 de la loi de finances pour 2013)

2995

À compter du **1^{er} janvier 2011**, il est institué une taxe dénommée : « taxe sur le résultat des entreprises ferroviaires », exigible le 1^{er} janvier de chaque année, due par **les entreprises de transport ferroviaire** :

1° Qui, à cette date, exploitent une entreprise en France au sens du I de l'article 209 et sont autorisées à exploiter des services de transport en application de l'article L. 2122-9 du code des transports ;

2° Et qui, au titre de la même année, sont redevables de la taxe mentionnée à l'article 302 *bis* ZC, pour autant que celle-ci soit assise sur un montant supérieur à **300 millions d'euros**.

La taxe est assise sur le résultat imposable à l'impôt sur les sociétés aux taux mentionnés au deuxième alinéa du I et du a du I et au IV de l'article 219 du CGI réalisé par la personne assujettie au titre de son dernier exercice clos avant l'exigibilité de la taxe ou, lorsque cette personne assujettie est membre d'un groupe formé en application des articles 223 A et suivants, sur le résultat qui aurait été imposable en son nom à l'impôt sur les sociétés à ces mêmes taux au titre de ce même exercice si elle avait été imposée séparément.

Pour l'application de ces dispositions, les résultats imposables correspondent aux résultats déterminés avant application des règles de déduction des déficits mentionnées au dernier alinéa du I de l'article 209 et à l'article 220 *quinquies* du CGI.

Le taux de la taxe sur le résultat des entreprises ferroviaires est fixé à 13 % (arrêté du 29 juillet 2011 ; ann. IV, art. 23 M bis). À compter du **1^{er} janvier 2012**, le taux de la taxe est compris entre 15 % et 35 % et le montant de la taxe est plafonné à **155 millions d'euros**. Ce plafond est porté à **200 millions d'euros** à compter du 1^{er} janvier 2013.

La taxe est déclarée et liquidée dans les six mois de son exigibilité sur une déclaration dont le modèle est fixé par l'administration. Elle est acquittée lors du dépôt de cette déclaration.

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Chapitre 30

taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation des entreprises d'assurance et contribution complémentaire à cette taxe

(BOI-TFP-ASSUR ; Loi de finances pour 2013, art. 25)

I. TAXE EXCEPTIONNELLE SUR LA RÉSERVE DE CAPITALISATION

(Loi de finances pour 2011, art. 23)

2996

Les personnes mentionnées aux 1^o à 6^o du B du I de l'article L. 612-2 du code monétaire et financier qui, au 30 décembre 2010, exploitent une entreprise en France au sens du I de l'article 209 du CGI, acquittent une taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation.

Cette taxe est affectée à la Caisse nationale des allocations familiales.

La taxe est assise sur le montant, à l'ouverture de leur exercice en cours au 30 décembre 2010, de la réserve de capitalisation que les personnes mentionnées au premier alinéa ont constituée en application des dispositions législatives et réglementaires du code des assurances, du code de la mutualité ou du code de la sécurité sociale qui les régissent. Pour les personnes régies par le code de la mutualité ou le code de la sécurité sociale, l'assiette de la taxe est minorée du montant de leur réserve de capitalisation à l'ouverture de leur premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2008.

Le taux de la taxe est de **10 %**. Le montant de la taxe est plafonné à **5 %** des fonds propres, y compris la réserve de capitalisation, des personnes mentionnées au premier alinéa à l'ouverture de leur exercice en cours au jour de la promulgation de la présente loi.

La taxe n'est pas admise en déduction du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés.

La taxe est constitutive d'une dette d'impôt inscrite au bilan de l'exercice clos le 31 décembre 2010 et est prélevée sur le compte de report à nouveau.

La taxe est exigible à la clôture de l'exercice en cours au 30 décembre 2010. Elle est déclarée et liquidée dans les quatre mois de son exigibilité sur une déclaration dont le modèle est fixé par l'administration. Elle est acquittée pour moitié lors du dépôt de cette déclaration et pour moitié dans les seize mois de son exigibilité.

II. CONTRIBUTION COMPLÉMENTAIRE A LA TAXE EXCEPTIONNELLE SUR LA RÉSERVE DE CAPITALISATION

(Loi de finances pour 2013, art. 25)

Les personnes mentionnées aux 1^o à 6^o du B du I de l'article L. 612-2 du code monétaire et financier qui, au 30 décembre 2012 exploitent une entreprise en France au sens du I de l'article 209 du CGI, redevables de la taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation définie à l'article 23 de la loi de finances pour 2011, sont assujetties à une contribution complémentaire à cette taxe.

L'assiette de la contribution complémentaire est le montant de la réserve de capitalisation déterminé selon les modalités prévues au deuxième alinéa du I du même article 23 ou, s'il est inférieur, le montant de cette réserve constaté à l'ouverture de l'exercice en cours au 30 décembre 2012.

Le taux de la contribution complémentaire est fixé à **7 %**. Le montant cumulé de la taxe exceptionnelle acquittée en application dudit article 23 et de la contribution complémentaire à cette taxe est plafonné à un montant égal à **5 %** des fonds propres, y compris la réserve de capitalisation, des redevables mentionnés ci-dessus à l'ouverture de l'exercice en cours au 30 décembre 2012.

Elle n'est pas admise en déduction du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés.

La contribution complémentaire est constitutive d'une dette d'impôt inscrite au bilan de clôture de l'exercice en cours au 30 décembre 2012. Elle est prélevée sur le compte de report à nouveau.

La contribution complémentaire est exigible à la clôture de l'exercice en cours au 30 décembre 2012.

Elle est déclarée et liquidée dans les quatre mois de son exigibilité sur une déclaration dont le modèle est fixé par l'administration ; elle est acquittée dans le même délai.

La contribution complémentaire est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Chapitre 31

Contribution sur les activités privées de sécurité

(CGI, art. 1609 quinquies ; BOI-TCA-SECUR)

2997 Il est institué, à compter du 1^{er} janvier 2012, une contribution sur les activités privées de sécurité mentionnées au titre II *bis* de la loi n° 83-629 du 12 juillet 1983 réglementant les activités privées de sécurité.

Sont redevables de cette contribution :

1° Les personnes morales et physiques qui effectuent en France à titre onéreux des activités privées de sécurité mentionnées aux titres I^{er} et II de la loi n° 83-629 du 12 juillet 1983 précitée ;
2° Les personnes morales mentionnées à l'article 11 de la même loi qui, agissant pour leur propre compte, font exécuter en France par certains de leurs salariés une ou plusieurs de ces activités.

Les activités mentionnées à l'article 20 de ladite loi sont réputées se situer en France lorsqu'elles sont effectuées pour les besoins d'une personne établie ou domiciliée en France.

2997-1 Pour les personnes morales et physiques mentionnées au 1° du n° 2997, la contribution est calculée au taux de 0,5 % sur le montant hors taxe des ventes de prestations de services d'activités privées de sécurité assurées en France par ces personnes. Le fait générateur et l'exigibilité de la contribution interviennent dans les mêmes conditions que celles applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

2997-2 Pour les personnes mentionnées au 2° du n° 2997, la contribution est assise sur les sommes payées à leurs salariés qui exécutent une ou plusieurs activités privées de sécurité à titre de rémunération. Le taux de la contribution est dans ce cas fixé à 0,7 % du montant de ces rémunérations, évalué selon les règles prévues aux chapitres I^{er} et II du titre IV du livre II du code de la sécurité sociale.

Le fait générateur et l'exigibilité de la contribution interviennent au moment des versements des sommes mentionnées au premier alinéa du n° 2997-2.

2997-3 Sous réserve de l'alinéa ci-dessous, la contribution est déclarée et liquidée comme en matière de TVA.

Les personnes mentionnées au n° 2997, assujetties et non redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sont tenues de déposer auprès du service chargé du recouvrement dont relève leur siège ou principal établissement l'annexe à la déclaration prévue au 1 de l'article 287 du CGI, au plus tard le 25 avril de l'année qui suit celle au cours de laquelle la contribution est due, sur laquelle elles déclarent la contribution. La déclaration est accompagnée du paiement de la contribution.

La contribution sur les activités privées de sécurité est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Lorsqu'une personne non établie dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen et ayant conclu une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale est redevable de la contribution sur les activités privées de sécurité, elle est tenue de faire accréditer auprès de l'administration fiscale un représentant établi en France, qui s'engage à remplir les formalités lui incombant et à acquitter la contribution à sa place. Ce représentant tient à la disposition de l'administration fiscale la comptabilité afférente aux prestations de services rendues et les données relatives aux rémunérations mentionnées au n° 2997-2. A défaut de désignation de représentant, la contribution et, le cas échéant, les pénalités qui s'y rapportent sont dues par le destinataire de la prestation imposable.

Le montant de la contribution s'ajoute au prix acquitté par le client. Il est signalé par une mention particulière figurant au bas de la facture relative à la prestation servie.

Chapitre 32

Taxe exceptionnelle due par les entreprises soumises aux quotas d'émission de gaz à effet de serre

(Loi de finances pour 2012, art. 18)

2999

Il est institué **au titre de 2012** une taxe due par les personnes qui exploitent une ou plusieurs installations dont l'activité relève de l'une des catégories prévues par l'annexe I à la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil, du 13 octobre 2003, établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil, et qui ont reçu au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2012, pour l'ensemble des installations exploitées, au moins 60 000 quotas d'émission de gaz à effet de serre au sens de l'article L. 229-7 du code de l'environnement dans le cadre du plan national d'affectation des quotas prévu à l'article L. 229-8 du même code.

Cette taxe est perçue à un taux fixé par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget dans des limites comprises entre 0,03 % et 0,07 % du montant total, hors taxe sur la valeur ajoutée, des livraisons de biens et services effectuées en 2011 par les personnes mentionnées ci-dessus.

La taxe est exigible le 1^{er} janvier 2012.

Le montant exigible ne peut excéder, pour chacune des personnes concernées, le résultat du produit du nombre total des quotas d'émission de gaz à effet de serre alloué au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2012, pour l'ensemble des installations exploitées, par 6,18 €.

Les redevables déclarent et liquident la taxe sur l'annexe à la déclaration de TVA mentionnée au 1^{er} de l'article 287 du CGI, déposée au titre du mois de mars ou du premier trimestre de l'année d'exigibilité. Elle est acquittée lors du dépôt de cette déclaration.

Les redevables qui, du fait d'affectations de quotas postérieures au **1^{er} janvier 2012**, excèdent le seuil mentionné au I du présent article, déclarent et liquident la taxe sur la déclaration mentionnée au premier alinéa du présent IV, déposée au titre du troisième mois qui suit la date d'affectation des quotas.

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée.

Chapitre 33

Taxes sur les produits de santé perçues au profit de la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés

(CGI, art. 1600-0 N à 1600-0 R du CGI ; BOI-TCA-MEDIC)

2999-1

L'article 26 de la loi n° 2001-1906 du 21 décembre 2011 de financement de la sécurité sociale pour 2012 institue à compter du 1^{er} janvier 2012 plusieurs taxes dues par les personnes assujetties à la TVA au sens de l'article 256 A du CGI qui effectuent la première vente en France :

- de médicaments et de produits de santé (CGI, art. 1600-0 N) ;
- de dispositifs médicaux définis à l'article L. 5211-1 et L. 522-1 du code de la santé publique (CGI, art. 1600-0 O) ;
- de produits cosmétiques définis à l'article L 5131-1 du code de la santé publique (CGI, 1600-0 P).

L'article 26 de la loi précitée institue également une taxe annuelle due par les laboratoires de biologie médicale définis à l'article L. 6212-1 du code de la santé publique dont tout ou partie des examens sont soumis, pour l'année en cause, au contrôle national de qualité mentionné à l'article L. 6221-10 du même code (CGI, art. 1600-0 R ; Décret n° 2012-381 du 19 mars 2012).

Les redevables déclarent et acquittent ces taxes lors du dépôt de la déclaration de TVA mentionnée à l'article 287 du CGI et déposée au titre des opérations du mois de mars ou du premier trimestre de l'année civile.

Ces taxes sont constatées, recouvrées et contrôlées selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées et le droit de reprise de l'administration s'exerce selon les règles applicables à cette même taxe.

TABLE
ALPHABÉTIQUE

TABLE ALPHABÉTIQUE

I. PRÉSENTATION DE LA TABLE

Afin de faciliter les recherches, la table alphabétique comporte, pour chaque mot clé ou expression citée, une double référence sous forme :

- de chiffres renvoyant aux numéros de marge ;
- d'abréviations désignant les matières concernées.

La répartition par tome des numéros de marge est indiquée en haut de chaque feuillet de la table.

II. ABRÉVIATIONS

BA	Bénéfices agricoles
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfices non commerciaux
Cad.	Cadastré
CCI	Chambres de commerce et d'industrie
CET	Contribution économique territoriale
Dist.	Régime de la distribution
Enr.	Enregistrement, timbre, impôt de solidarité sur la fortune
FE	Fiscalité directe des entreprises
FI	Fiscalité immobilière
FP	Fiscalité directe des personnes
IDL	Impôts directs locaux
IR	Impôt sur le revenu
IS	Impôt sur les sociétés
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune
PF	Publicité foncière
RC	Réglementations communes
RCM	Revenus de capitaux mobiliers
Rec.	Recouvrement
Rém. art. 62	Rémunérations allouées aux gérants et aux associés de certaines sociétés
RF	Revenus fonciers
TCA	Taxes sur le chiffre d'affaires
TEOM	Taxe d'enlèvement des ordures ménagères
TH	Taxe d'habitation
TF	Taxe foncière
TFPB	Taxe foncière sur les propriétés bâties
TFPNB	Taxe foncière sur les propriétés non bâties
TS	Traitements, salaires, pensions et rentes viagères
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

A

Abandon de créance, 1026 (BIC : produits), 1067 (BIC : charges) ; 1446 (IS) ; 2442 (TVA).

Abattage.

Opérations d'abattage, 2079 (TVA).
Redevance sanitaire d'abattage, 2910-1 et s. (TCA) ; 9268 (Rec.).

Voir aussi **Animal, Bétail et Bois**.

Abattement.

Abattement sur le revenu imposable, 82 et s. (IR : invalides et personnes âgées) ; 270 (Rem. art. 62) ; 480 et s. (TS) ; 629 et s. (RCM).

Abattement sur les bénéficiaires, 375 (BA : jeunes agriculteurs) ; 597 et s. (BNC : jeunes artistes) ; 1831 et s. (FE : jeunes entreprises), 1871 et s. (FE : DOM) ; 1910 et s. (FE : Corse), 1968 et s. (FE : pêche maritime et culture marine).

Abattement sur les plus-values, 3259 (FI : plus-values immobilières) ; 944-3 et s. (FP : plus-values mobilières).

Abattement sur les plus-values professionnelles, 1278-2 (BIC).

Abattement sur la taxe sur les salaires, 812-1 et s. (FP).

Abattement en matière de droits d'enregistrement, 4259-1, 4282 (Enr. : ventes d'immeubles), 4523 et s. (Enr. : successions), 4544 et s. (Enr. : donations).

Abattement en matière de taxe d'habitation, 6020-2 et s., 6022 et s. (TH).

Abattement temporaire dégressif, 6065-14 (CFE).

Voir aussi **Déduction**.

Abeille, voir **Animal, Apiculteur**.

Abonnement.

Abonnement aux services de télévision, 2357 (TVA : taux).

Contrat d'abonnement au gaz, à l'électricité et à l'énergie calorifique (chauffage urbain), 2314, 2362 (TVA).

Titre d'abonnement aux transports en commun, 421 (TS).

Abus de droit, 4068, 4846 (Enr.) ; 7176, 7210 et s., 7273, 7378 (RC).

Acceptation.

Acceptation de succession, legs ou communauté, 4004, 4102 (Enr.).

Accession.

Théorie de l'accession, 4507 (Enr.).

Accessoire.

Activités accessoires à une activité agricole, 304, 305-4 (BA) ; 2772 et s. (TVA).

Frais accessoires, 2253, 2294 (TVA).

Frais accessoires d'achat, 1032 (BIC : déduction).

Recettes accessoires, 200, 204 et 213-3 (RF).

Voir aussi **Revenu, Prestation, Fourniture, Matériel**.

Accident du travail, 421, 442 (TS : exonération).

Accises, 2182 (TVA).

Accord.

Accord de participation, 1743 et s. (FE).

Accord préalable en matière de prix de transfert, 7206-2 (RC).

Accroissement.

Clause d'accroissement, 4506-1 (Enr.).

Taxe d'accroissement, 4104 (Enr.) ; 9045 (Rec.).

Accumulateur, 1113 (BIC : amortissement).

Achat.

Achats déductibles, 518 (BNC), 1032 (BIC).

Achats effectués en vue de la revente, 1001 (BIC) ; 3023 (TVA immobilière) ; 4268-1, 4360 (Enr.).

Achats effectués par les exportateurs, 2199 (TVA).

Achats en franchise, 2199 et s., 2892 (TVA).

Achats sans factures, 7291 et s., 7322 (RC).

Bulletin d'achat, 2785 (TVA).

Voir aussi **Acquisition**.

Achèvement.

Déclaration d'achèvement, 3006-1 (TVA immobilière).

État futur d'achèvement, 3025-1 (TVA immobilière).

Notion d'achèvement, 6213-1 (TF).

Acompte.

Acompte d'impôt ou taxe, 2623 et s., 2627 et s. (TVA) ; 9251, 9256 (Rec. : paiement de la TVA), 9271 et s. (Rec. : paiement de l'IS), 9125 (Rec. : paiement de l'IR), 9288 et s. (Rec. : paiement de la CET).

Acompte versé à un associé, 625 (RCM) ; 1566 et s., 1607 (Dist.).

Encaissement d'acompte, 2309, 2314 (TVA).

Facturation d'acompte, 2316 et s. (TVA).

Insuffisance des acomptes de TVA, 7320, 7321 (RC).

Acquisition.

Voir **Achat, Mutation, Vente**.

Acquisition intracommunautaire.

Régime d'imposition, 2028 et s. (TVA).

Base d'imposition, 2282, 2286 (TVA).

Déclaration des exploitants agricoles, 2788 (TVA).

Date d'exigibilité, 2316 (TVA).

Droit à déduction, 2441 et s. (TVA).

Lieu, 2100, 2120 et s. (TVA).

Option pour le paiement de la TVA, 2242 (TVA).

Acte.

Acte comportant des inexactitudes ou des omissions, 7272 et s. (RC).

Acte de complément, 4022, 4106 (Enr.) ; 8434 (PF).

Acte de gestion normale ou anormale, 1029-1 (BIC).

Actes des huissiers de justice, 2962 et s. (TCA : taxe forfaitaire) ; 4003, 4207 (Enr.).

Acte innomé, 4108, 4211-2 (Enr.).

Acte notarié, 4003, 4039, 4047, 4212 (Enr.) ; 8353, 8354 (PF) ; 9209 (Rec.).

Acte nul, imparfait, 4020 (Enr.).

Droit d'acte, 4204 (Enr.).

Enregistrement des actes, 4038 (Enr.).

Frais d'acte, 216-1 (RF) ; 525, 527 (BNC).

Nature des actes, 4023 et s. (Enr.).

Publication des actes, 8308 (PF).

Refus de dépôt des actes, 4042, 4045 (Enr.).

Acteur, voir **Artiste**.

Actif.

Actif immobilisé, 1010-2, 1082 (BIC : amortissement), 1226, 1295 (BIC : plus-values).

Actif net, 1010-1 (BIC).

Actif professionnel, 512-3 et s. (BNC).

Actif successoral, 4505 et s. (Enr.).

Apports partiels d'actif, 1451 (IS) ; 1633 (Dist.) ; 4662 (Enr.).

Gestion d'actifs hors de France, 639-5 (RCM).

Plus-values et moins-values d'actif, 341-3, 355 et s. (BA) ; 530 et s. (BNC) ; 1225 et s. (BIC) ; 3270 (FI : plus-values immobilières).

Retrait d'actif, 534-1 (BNC) ; 1010 (BIC).

Transfert d'actif hors de France, 1452 (IS).

Action.

Action contre les dirigeants sociaux, 9386 et s. (Rec.).

Action de formation, 837-2 (Participation-formation) ; 2174 (TVA).

Action en recouvrement, 9325 et s. (Rec.).

Action de sociétés.

Actions considérées comme des biens professionnels, 4854 et s. (ISF).

Attribution et rachat d'actions, 1587, 1588, 1751, 1771 (FE).

Cession d'actions, 938-1 et s. (FP : plus-values mobilières) ; 1251 et s. (BIC : plus-values) ; 3220 et s., 3505 (FI) ; 4123, 4372 et s. (Enr.).

Conversion d'obligation en action, 1257 (BIC).

Distribution d'actions aux salariés, 127-4 (IR), 432 (TS).

Option de souscription ou d'achat d'actions, voir **Stock-option**.

Plan d'épargne en actions (PEA), 690 et s. (RCM : étude d'ensemble).

Produits des actions, 625 (RCM) ; 1560 et s., 1606 (Dist.).

Rachat d'actions, 1587 (Dist.).

Voir aussi **Part**, **Revenu**, Revenu distribué, **Titre**, **Valeur mobilière**.

Actionnaire, voir **Associé**.

Actionnariat, 1771 (FE).

Activité.

Activité ambulante ou non sédentaire, 2651-5 (TVA) ; 6060-1 (CET), 7068-1 (RC).

Activité artistique ou sportive, 2057, 2700 et s. (TVA).

Activité extractive et minière, 2068 (TVA).

Activité occulte ou illégale, 190, (IR : taxation forfaitaire), 7008, 7022-1, 7024, 7053-2, 7271 (RC).

Activité salariée, 400 et s. (TS) ; 2046 (TVA).

Lutte contre les activités lucratives non déclarées, 7074-8 (RC).

Voir aussi **Création d'entreprise**, **Cessation**.

Activité agricole, 300 et s. (BA) ; 2063, 2345, 2740 et s. (TVA).

Activité libérale, 500-1 (BNC) ; 2052 et s., 2170, 2225, 2693 (TVA).

Actualisation.

Actualisation des évaluations foncières, 6215, 6215-6 (TF) ; 8175, 8182 (Cad.).

Acupuncteur, 2170 (TVA).

Adjudication, 4003, 4252-5 (Enr.) ; 8308 (PF).

Administrateur.

Administrateur judiciaire, 2054 (TVA).

Administrateur de sociétés, 272 (Rém. art. 62) ; 1037 (BIC).

Voir aussi **Dirigeant de société**.

Adoption, 88 (IR : personne à charge) ; 4110 (Enr.).

Aérodrome, **Aéroport**, 2138, 2209 (TVA) ; 6215-5 (IDL).

Aéronef.

Avitaillement et opérations portant sur des aéronefs, 2138, 2194, 2209, 2886 et s. (TVA).

Biens livrés à bord d'un aéronef, 2119, 2189 (TVA).

Cession d'aéronef, 2085 (TVA) ; 4387 (Enr.).

Droit à déduction des aéronefs, 2405-1 (TVA).

Aérophotographie, 8103 et s. (Cad.).

Aérotriangulation, 8105-1 (Cad.).

Affectation, 2442 (TVA).

Affectation.

Affectation de biens assimilées à des acquisitions intracommunautaires, 2025, 2027-2, 2121 (TVA).

Changement d'affectation, 2086 (TVA) ; 6221 (IDL) ; 8177 (Cad.).

Affichage.

Affichage des jugements de condamnation pour fraude fiscale, 7387-1 (RC).

Déclaration des contrats d'affichage, 932 (FP).

Location d'un droit d'affichage, 200 (RF) ; 303-2 (BA).

Affirmation de sincérité, 4503 (Enr.) ; 7388-1 (RC).

Affranchissement, 1059 (BIC) ; 2179, 2816-2 (TVA).

Affrètement.

Affrètement de navires et aéronefs, 2208 (TVA).

Agence.

Agence de presse, 2859 (TVA) ; 6060-2 (CET).

Agence de publicité, 2861 (TVA).

Agence de voyages, 2124, 2211, 2873 et s. (TVA).

Agence nationale pour l'habitat, voir **ANAH**, **ANAHR**.

Agencement, 528 (BNC) ; 1097-1 (BIC).

Agent.

Agent d'assurances, 417 (TS) ; 507, 552 et s. (BNC) ; 2179 (TVA).

Agent commercial, 407 (TS) ; 507 (BNC).

Agents diplomatiques et consulaires, 33 (IR) ; 6013 (TH).

Agent immobilier, 2651-3 (TVA).

Voir aussi **Ambassadeur**, **Commissionnaire**, **Courtier**, **Intermédiaire**, **Représentant**.

Agio, voir **Intérêt**.

Agrandissement, voir **Construction**.

Agrément fiscal.

Étude d'ensemble, 7870 et s. (RC).

Agrément des CGA/AGA, 7846 et s. (RC).

Agrément pour investissements dans les DOM-TOM, 1869 et s. (IS).

Retrait d'agrément, 7115, 7878 (RC).

Agriculture.

Régime de la TVA agricole (étude d'ensemble), 2616, 2740 et s. (TVA).

Régime simplifié de l'agriculture, 2473, 2766 et s. (TVA) ; 7321 (RC : sanctions) ; 9261 à 9264 (Rec.).

Bénéfices agricoles, 300 et s. (BA : étude d'ensemble).

Agriculture biologique, 114-9 (IR) ; 383-3 (BA) ; 1990 (FE) ; 6302-1 (TF : exonération).

Exonération des plus-values, 1263 et s. (BIC).

Agriculteur adhérent d'un centre de gestion agréé (CGA), 381 (BA).

Agriculteur ayant une activité de négociant en bestiaux, 316-2, 321 (BA) ; 2743 et s. (TVA agricole).

Agriculteur effectuant des travaux forestiers, 305-4, 341-4 (BA) ; 2742 (TVA agricole).

Bâtiments servant aux exploitations agricoles, 224 et s. (RF) ; 349 (BA).

Délais de paiement accordés aux agriculteurs, 9017 (Rec.).

Jeunes agriculteurs, 356-1, 375 (BA) ; 4270, 4271 (Enr.) ; 6310 (TF).

Remboursement forfaitaire agricole, 2774 et s. (TVA).

Voir aussi **Fermier**, **Métayage**.

Aidants familiaux.

Salariés, 408 (TS).

Non-salariés, 507 (BNC).

Aide.

Aides agricoles, 317, 359-1, 375 et s. (BA).

Aides à caractère social, 430, 439 (TS).

Aide à l'acquisition de véhicules propres, 516-3 (BNC).

Aide à la construction, 213-2, 224-2 (RF) ; 1060-5 (BIC).

Aide à l'industrie cinématographique, 1026-5 (BIC).

Aide juridictionnelle, 2359, 2697 (TVA).

Aide à la télétransmission des feuilles de soins, 516-2, 525 (BNC).

Aide publique à une couverture de santé, 4717 (Enr.).

Aides publiques à la recherche, 1026-3 (BIC).

Aide à la personne, 2363-1 (TVA : taux).

Voir aussi **Allocation**, **Subvention**.

Alcool, 2182 (TVA : exonération), 2335 et s. (TVA : taux).

Aliénation, voir **Vente**.

Aliment.

Aliments utilisés pour l'alimentation humaine, 2335 et s. (TVA : taux).

Aliments utilisés pour la nourriture des animaux, 2339 (TVA : taux).

Taxe spéciale sur les huiles, 2942 et s. (TCA).

Allocation.

Allocation à caractère social ou familial, 430 (TS).

Allocation pour frais, 421, 426 et s., 497 (TS) ; 719 (IR) ; 1033 et s., 1040 (BIC).

Allocation aux pré-retraités, 420 (TS).

Allocation aux anciens combattants ou rapatriés, 433, 445 (TS).

Allocation de saison versées aux artistes, 428 (TS).

Allocation aux salariés privés d'emploi, 419 (TS) ; 805-1 (Taxe sur les salaires).

Allocation versée par la sécurité sociale (ex. FNS ou AVTS), 439, 496 (TS).

Allocation de vétérance aux anciens sapeurs-pompiers, 434 (TS).

Allocation de veuvage, 445 (TS).

Voir aussi **Aide, Indemnité, Prestation, Prime** et se reporter au mot générique concerné.

Alsace-Moselle, 827 (Taxe d'apprentissage) ; 4009, 4037 (Enr.) ; 6505 et s. (IDL : taxes annexes) ; 8001 (Cad.) ; 8300 (PF).

Amarrage.

Amarrage de bateaux, 2208 (TVA).

Ambassade, Ambassadeur, 33 (IR) ; 802 (Taxe sur les salaires) ; 6013, 6207 (IDL).

Ambulance, 1030 (BIC : amortissement) ; 2170 (TVA : exonération).

Ambulant, voir **Marchand**.

Amélioration.

Amélioration du fonds agricole, 349, 351, 364-1 (BA).

Travaux d'amélioration, 219, 227 et s. (RF) ; 1021 (BIC) ; 2361 et s. (TVA) ; 3010 (TVA immobilière).

Primes d'amélioration de l'habitat rural, 224-2 (RF).

Aménagement.

Aménagement rural, 349, 355-1 (BA) ; 4303 (Enr.) ; 8232 (Cad.) ; 8329, 8377 (PF).

Aménagement du territoire, 399 et s. (BA) ; 508-1 (BNC) ; 1841 et s., 1910 et s. (FE) ; 4359 (Enr.) ; 6065-3 et s. (CET) ; 7873 (RC : agréments).

Aménagement urbain, 4304 (Enr.) ; 8377 (PF).

Établissements publics d'aménagement, 4274 (Enr.).

Amende.

Amendes fiscales, 7251 et s. (RC : étude d'ensemble).

Amendes pénales, 7380 et s. (RC : étude d'ensemble).

Déduction des amendes fiscales et pénales, 1049, 1050 (BIC).

Prescription des amendes fiscales, 7040 à 7042 (RC).

Amendes civiles, 8318, 8328 (PF).

Voir aussi **Infraction, Sanction**.

Amendement.

Amendement calcaire, 2340 (TVA : taux).

Amendement agricole, 354 (BA).

Amiante.

Dépenses liées à l'amiante, 219-2 et 225 (RF).

Indemnité versée suite à une exposition à l'amiante, 434 (TS) ; 4522-2 (Enr. : successions).

Préretraite amiante, 420 (TS).

Amortissement.

Étude d'ensemble, 1081 et s. (BIC).

Amortissement accéléré, 1104 et s. (BIC).

Amortissement des biens professionnels, 364 et s., 384-2 (BA) ; 517, 521, 528, 543-1 (BNC).

Amortissement du capital, 1575 (Dist.).

Amortissement dégressif, 528 (BNC) ; 1098 et s. (BIC).

Amortissement différé, 1093 et s. (BIC) :

Amortissement des éléments comptabilisés à tort en frais généraux, 1091 (BIC).

Amortissement exceptionnel, 528 (BNC), 1083, 1104 et s. (BIC) :

Amortissement linéaire, 528 (BNC) ; 1097 et s. (BIC).

Amortissement des logements locatifs neufs [Périsol], 221 (RF).

Amortissement des logements locatifs neufs du secteur intermédiaire [Besson], 222 (RF).

Amortissement des logements locatifs neufs ou anciens réhabilités [Robien], 222-1 et s. (RF).

Amortissement minimal, 1092 (BIC).

Base de calcul de l'amortissement, 1085 (BIC).

Tableau ou registre des amortissements, 333 (BA) ; 543-1 (BNC) ; 1090 (BIC).

Taux d'amortissement, 1097-1 (BIC).

ANAH, ANAHR.

Contribution sur les revenus locatifs, 878-4 (CRL : exonération).

Imposition des subventions, 213-1 (RF : subventions ANAH), 224-2 (RF : subventions ANAHR).

Taxe foncière, 6211-4 (TF : exonération).

Analyse.

Analyse d'eau ou d'aliment, 2059 (TVA).

Analyse médicale.

Laboratoires d'analyse médicale, 507 (BNC) ; 2059, 2170, 2225 (TVA).

Animal.

Abattage d'animaux, 317 (BA).

Aliments destinés aux animaux, 2339 (TVA : taux).

Animaux reproducteurs ou de trait, 350 (BA).

Animaux vivants de boucherie et de charcuterie, 316-2, 321 (BA) ; 2366 (TVA : taux), 2743, 2753 et s., 2764 (TVA agricole), 2777 (TVA : remboursement forfaitaire) ; 7340 (RC).

Dépouilles et sous-produits d'animaux, 2338 (TVA : taux).

Dresseurs d'animaux, 2356 (TVA : taux).

Élevage d'animaux, 302 (BA).

Gardiennage d'animaux, 307-2 (BA) ; 2742 (TVA agricole).

Indemnités versées aux propriétaires d'animaux abattus, 317-1, 341-4 (BA).

Location d'animaux, 2742 (TVA agricole).

Prise en pension d'animaux, 307-2, 353 (BA).

Redevances sanitaires d'abattage et de découpage, 2910-1 et s. (TCA).

Régime du remboursement forfaitaire, 2774 et s. (TVA agricole).

Soins dispensés aux animaux, 2053 (TVA).

Stocks d'animaux, 354, 372 et s., 384-4 (BA).

Voir aussi **Agriculture, Bétail, Élevage**.

Annonce.

Recettes d'annonces dans la presse, 2855 (TVA).

Annuité.

Annuité de l'impôt, 1 (IR) ; 4821 (ISF) ; 6026 et s., 6073, 6094, 6402 (IDL).

Annulation.

Annulation de vente, 2442 et s. (TVA).

Anonyme.

Bons et titres anonymes, 619-1 (RCM) ; 922 (FP : plus-values mobilières).

Antiparasitaire, 2340 (TVA : taux).

Antiquité, voir **Objet**, **Objet d'antiquité**.

Antisémité.

Orphelins de parents victimes de persécutions antisémites, 442, 446 (TS).

Apiculteur, 302, 337-2 (BA).

Appareil.

Appareils automatiques, 2090, 2354 (TVA).

Appareillage.

Appareillage et équipement pour handicapés, 115-18 (IR : crédit d'impôt), 2342 et 2342-1 (TVA : taux).

Appartenance, voir Logement.**Apport.**

Apport en compte courant, 1010-1, 1064-2 et s. (BIC).
Apport en numéraire, 4633 (Enr.).

Apport partiel d'actif, 1451 et s. (IS) ; 1633 (Dist.) ; 4662 (Enr.).

Apport en société, 317-1, 354-2, 355-1 (BA) ; 1236 (BIC) ; 2006 (TVA) ; 3011-1, 3706 et 3725 (FI) ; 4156, 4601 et s. (Enr.) ; 8308 (PF).

Paiement fractionné des droits d'apport, 9202 (Rec.).
Plus-values d'apport, 355-1 (BA) ; 558-3, 586 et s. (BNC) ; 1283 et s. (BIC).

Remboursement d'apport, 1584, 1586, 1627 (Dist.).

Apprenti, Apprentissage.

Avantages en nature des apprentis, 461 (TS).

Contribution au développement de l'apprentissage, 829

Contribution supplémentaire à l'apprentissage, 829-3 (Taxe d'apprentissage) ; 9300 (Rec.).

Crédit d'impôt apprentissage, 114-6 (IR) ; 593 (BNC) ; 1852 (FE).

Salaires des apprentis, 408, 434 (TS) ; 805-1 (Taxe sur les salaires).

Taxe d'apprentissage, 815 et s. (FP) ; 1047 (BIC : charges).

Aquaculture, voir Pêche.**Arbitrage, voir Jugement.**

Arbitre, 506-1, 508-7 (BNC : sport).

Arbre.

Terrains nouvellement plantés en arbres, 6302 et s. (TF).

Voir aussi **Bois**.

Archéologie, 1068 (BIC : charges).

Architecte, 500-1 (BNC) ; 2015, 2351 (TVA).

Argent, 2862 et s. (TVA) ; 3401 et s. (FI).

Armateur.

Armateur à la pêche, 2086, 2177 (TVA).

Arme.

Carte européenne d'arme à feu, 4714 (Droit de timbre).

Arpentage, 8223 et s. (Cad.).

Arrérage.

Arrérages des créances, dépôts, cautionnements, comptes courants, 607 (RCM).

Arrérages d'obligations et produits assimilés, 605, 614 (RCM).

Arrérages de pensions ou rentes, 75, 707 (IR) ; 436 et s., 479, 480 et s. (TS) ; 910 (FP).

Arrêt.

Arrêts des cours administratives d'appel, 4206 (Enr.) ; 7595-1 (RC).

Arrêts des cours d'appel, 7596-6 (RC).

Arrêts du conseil d'État, 4206 (Enr.) ; 7599 (RC).

Voir aussi **Jugement**.

Art, voir **Objet** et **Œuvre**. Œuvre d'art.

Art et essai, voir **Cinéma**.

Artisan.

Artisans pêcheurs, 412, 461 (TS) ; 1001 (BIC) ; 1968 (FE) ; 6504 (IDL : taxe annexe).

Cotisation foncière des entreprises, 6069 (CET).

Imposition des artisans, 1001 (BIC).

Taxe pour frais de chambres de métiers, 6505 et s. (IDL).

Artiste.

Allocations, indemnités, rémunérations versées aux artisans, 405, 428 (TS), 507 (BNC).

Artistes interprètes des œuvres de l'esprit, 2057, 2351, 2700 et s. (TVA).

Artistes peintres, 500-1 (BNC).

Artistes du spectacle, 405, 457-1 (TS) ; 507 (BNC) ; 2057 (TVA).

Cotisation foncière des entreprises, 6062 (CET).

Retenue à la source, 715, 726, 728 (IR) ; 9141 (Rec.).

Ascendant.

Ascendant à charge, 70 et s. (IR) ; 6021-1 (TH).

Successions au profit des ascendants, 4523 et s. (Enr.).

Ascenseur.

Installation ou remplacement d'un ascenseur, 115-19 (IR : crédit d'impôt) ; 218, 219 (RF).

Ascenseur conçu pour les handicapés, 2342 (TVA : taux).

Assainissement.

Assainissement de l'air, 1105 (BIC).

Service d'assainissement de l'eau, 2221 (TVA).

ASSEDIC, voir Pôle emploi.

Assemblage cadastral particulier (ACP), 8068-1 (Cad).

Assemblée.

Assemblée d'associés ou d'actionnaires, 1059 (BIC), 1465 (IS).

Indemnités des membres des assemblées parlementaires, 409, 418 (TS).

Assiette, voir Base d'imposition.

Assignation, 7580 et s. (RC).

Assistance.

Assistance administrative et fiscale internationale, 7044-1 à 7044-3, 7093, 7189, 7211 (RC).

Assistance dans le cadre des contrôles à la circulation, 7098-2 (RC).

Assistance d'experts techniques, 7051-6 (RC).

Assistance d'un conseil, 7186-3 et s., 7192-1 (RC).

Assistance internationale au recouvrement, 7093 et s. (RC).

Assistante maternelle.

Frais de garde des enfants, 116 et s. (IR : crédit d'impôt).

Imposition des revenus, 408, 458-2 (TS).

Taxe sur les salaires, 802, 805-1 (Taxe sur les salaires : exonération).

Association.

Associations et organismes à but non lucratif, 801, 812-1 et s. (Taxe sur les salaires) ; 1409-6, 1412-3, 1510 et s. (IS) ; 2171 et suiv., 2199, 2651-6 (TVA) ; 6055 (CET).

Association issue d'une transformation de société ou d'organisme, 590-11 (BNC).

Apports immobiliers aux associations, 4613 (Enr.).

Association d'aide alimentaire, 100-6, 100-10 (IR : réduction d'impôt).

Association de carrière de cheval de course, 307-6 (BA) ; 507, 512-2 (BNC).

Association effectuant le contrôle technique des véhicules, 2172 (TVA).

Association exploitant des centres de soins vétérinaires, 2172 (TVA).

Association foncière pastorale, 6309 (TF).

Association interentreprise de médecine du travail, 1402 (IS) ; 2062 (TVA).

Association intermédiaire, 812-1 (Taxe sur les salaires) ; 2172 (TVA).

Association de mutilés de guerre, 6301-1 (TF).

Association de permanence de soins et urgences médicales, 2172 (TVA).

Dons à des associations, 100 et s. (IR) ; 1060 et s. (BIC).

Terrains ou locaux des associations, 6008, 6301-1 (IDL).

Association agréée (AA).

Etude d'ensemble, 7840 et s. (RC).

Interdiction de créer ou de diriger une AA, 7386-2 (RC).

Régime fiscal, 2056 (TVA), 7863 (RC).

Association de gestion et de comptabilité (AGC), 7864 (RC).

Associé.

Associé d'exploitation agricole, 310 et s., 341-4 (BA) ; 417 (TS).

Associé d'une société civile de moyens, 587 (BNC).

Associé d'une société civile professionnelle, 585 et s. (BNC).

Associé d'une société de pêche artisanale, 412 (TS) ; 1001 (BIC) ; 1968-1 (FE).

Associé de sociétés soumises à l'impôt sur le revenu, 35 et s. (IR) ; 510, 512-6, 542-3 (BNC) ; 624 (RCM).

Avances, prêts, acomptes aux associés, 1566 et s., 1578 (Dist.).

Comptes courants d'associés, 607, 616 et s. (RCM) ; 1064-2 et s. (BIC) ; 4508-2, 4859-1 (Enr.).

Déclaration des rémunérations d'associés, 918 (FP).

Distribution aux associés, 1551 et s. (Dist.).

Rémunération des associés, 260 et s. (Rém. Art. 62) ; 1036 et s. (BIC).

Assujetti.

Assujetti à la TVA, 2044 et s., 2601, 2740 et s. (TVA).

Assujetti occasionnel, 2483 (TVA).

Assujetti partiel à la TVA, 2401 (TVA).

Assujetti revendeurs, 2817 et s. (TVA).

Assurance.

Agents d'assurance, 417 (TS) ; 507, 552 et s. (BNC) ; 2179 (TVA).

Cotisations d'assurance, 269 (Rém. art. 62 : déduction) ; 368 et s. (BA : charges) ; 523 (BNC : charges) ; 1042, 1057 (BIC : charges).

Assurance contrat « homme-clé », 1026 (BIC : produits), 1057 (BIC : charges) ; 361 (BA).

Assurance loyers impayés, 114-20 (IR : crédit d'impôt) ; 217, 225 (RF).

Assurance vie ou décès, 102 (IR : réduction d'impôt rente-survie, épargne handicap) ; 1026, 1057 (BIC) ; 4506, 4760 et s. (Enr.).

Compagnies et sociétés d'assurance, 552 (BNC) ; 801 (Taxe sur les salaires) ; 1025, 1274 (BIC) ; 4764, 4775 (Enr. : obligations déclaratives).

Fonds d'assurance formation, 837-2 (Participation-formation).

Indemnités d'assurance, 213 et s. (RF) ; 317, 361, 386-2 (BA) ; 421, 445 (TS) ; 1026 (BIC : produits), 1236-1, 1240 (BIC : plus-values) ; 2258 (TVA).

Obligations des entreprises d'assurance, 4764, 4775 (Enr.).

Opérations d'assurance, 2125, 2179 (TVA).

Frais et prime d'assurance, 102 (IR) ; 217 et s. (RF) ; 521, 523 (BNC) ; 1032, 1057 (BIC).

Provisions des entreprises d'assurance et de réassurances, 1166 et s. (BIC).

Sociétés d'assurance mutuelles, 1409-3, 1437 (IS).

Taxe sur les conventions d'assurance, 4112, 4768 (Enr.) ; 9238 (Rec.).

Taxe sur les excédents des provisions des entreprises d'assurance, 1825 (FE).

Taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation des entreprises d'assurance, 2996 (TCA).

Voir aussi **Cotisation.**

Attestation.

Attestation d'achats en franchise, 2201 (TVA).

Attestation pour les biens placés sous régime suspensif, 2206 (TVA).

Attestation d'exportation, 2197, 2203 (TVA).

Attestation notariée, 4007, 4119 (Enr.) ; 8311, 8319 (PF).

Audiovisuel.

Contribution à l'audiovisuel public, 2974 et s. (TVA) ; 6530 et s. (IDL).

Crédit d'impôt audiovisuel, 1849 (FE).

Matériel audiovisuel, 2332 (TVA : taux).

Voir aussi **Cinéma, SOFICA.**

Augmentation de capital, 1555 (Dist.) ; 4633 et s. (Enr.).

Auteur.

Auteurs des œuvres de l'esprit, 549-5 (BNC) ; 2057, 2351, 2700. et s. (TVA).

Droits d'auteurs, 553 et s. (BNC : régime spécial d'imposition) ; 707 (IR) ; 917 (FP) ; 2057, 2109, 2125, 2351, 2700 et s. (TVA).

Retenue de TVA, 2900 et s. (TVA).

Retenue à la source, 726 (IR) ; 9141 (Rec.).

Auto-école.

Véhicule d'auto-école, 1030 (BIC).

Exploitant d'auto-école, 507 (BNC) ; 2069, 2170, 2405-1 (TVA).

Auto-entrepreneur, 551 et s. (BNC) ; 1352 et s. (BIC)

Autocar, Autobus, 2405-1 (TVA : déduction).

Autoconsommation, voir **Prélèvement,** Prélèvement par l'exploitant.

Automobile, voir **Véhicule.**

Autorisation.

Autorisation d'occupation temporaire du domaine public, 4165 (Enr. : tarif).

Autoroute.

Ouvrages autoroutiers, 3024 (FI).

Société concessionnaire d'autoroute, 2277 (TVA).

Taxe due par les concessionnaires d'autoroute, 2965 (TCA) ; 9096 (Rec.).

Auxiliaire.

Auxiliaires médicaux, 6065-1 (CET)..

Agents auxiliaires, 409 (TS).

Avance.

Avance à un associé, 625 (RCM) ; 1566, 1607 (Dist.).

Avance aux cultures, 354, 354-3, 384-4 (BA) ; 2758 (TVA).

Avance sur fermages, 224-2 (RF).

Avance sur honoraires, 514 (BNC).

Avance d'une banque au titulaire d'un marché public, 2311 (TVA).

Déclaration des avances (prêt sans intérêt), 933 et s. (FP).

Avantage en nature, 422, 459 et s., 495 (TS), 719 (IR) ; 1033, 1034, 1070 (BIC) ; 1436 (IS) ; 1561, 1590 (Dist.)

Aveugle, voir **Handicapé.**

Aviculteur, 302, 318, 337-2 (BA).

Avion, voir **Aéronef.**

Avis.

Avis relatifs aux réclamations contentieuses, 7471 et s., 7487 (RC).

Avis relatifs aux demandes gracieuses, 7763 et s., 7774 (RC).

Avis de contrôle d'un entrepôt, 7103-2 (RC).

Avis d'enquête, 7099-1 (RC).

Avis du Conseil d'État sur des questions de droit, 7593-1 (RC).

Avis de la Cour de cassation sur des questions de droit, 7593-3 (RC).

Avis des commissions départementales, 7163 et s. (RC).

Avis d'imposition, 9010 (Rec.).

Avis de mise en recouvrement, 7253 (RC) ; 9326 et s. (Rec.).

Avis de passage, 7078 (RC).

Avis à tiers détenteur, 9342 et s. (Rec.).

Avis de vérification, 7186-2 et s. (RC).

Avitaillement.

Avitaillement des navires et aéronefs, 2138, 2194, 2208 et s., 2164 (TVA).

Avitaillement des moyens de transports privés, 2212 (TVA).

Avocat, 500-1, 501, 590-5 (BNC : revenus imposables), 514 (BNC : recettes) ; 2055 (TVA : imposition), 2258 (TVA : base d'imposition), 2359 (TVA : taux), 2695 et s., 2705 (TVA : franchise) ; 6008 (TH : local affecté à l'Ordre) ; 7456 (RC : représentation du contribuable).

Avoué, 501 (BNC : revenus imposables), 514 (BNC : recettes) ; 2055 (TVA : imposition), 2359 (TVA : taux), 2695 et s., 2705 (TVA : franchise).

B

Bagage.

Marchandises emportées dans les bagages, 2212 et s. (TVA).

Bail.

Bail à construction, 200, 239 et s. (RF : loyers imposables) ; 1120 (BIC : amortissement), 1276 (BIC : plus-values) ; 2243 (TVA sur option), 2323 (TVA : exigibilité) ; 3032 (TVA immobilière : exonération), 3003, 3005-1, 3006-2 (TVA immobilière), 3271 (FI : plus-value immobilière) ; 4252-5, 4405 (Enr. : tarif) ; 6401 (TF) ; 8330 (PF).

Bail à réhabilitation, 200, 240 et s. (RF : loyers imposables) ; 4120, 4405 (Enr. : tarif) ; 6213-1 (TF : exonération).

Bail de biens ruraux, 224 (RF), 309-2 et s. (BA), 2244, 2744 (TVA), 4405 (Enr. : tarif), 4515-1 (Enr. : successions), 4860 et s. (ISF).

Bail emphytéotique, 4120, 4252-5, 4405 (Enr. : tarif) ; 8308 (PF).

Bail d'immeubles ou de meubles, 4400 et s. (Enr.).

Bail de plus de 12 ans, 4009, 4120, 4405 (Enr.) ; 8309, 8332, 8427 (PF).

Droit au bail, 4133, 4367 (Enr.).

Enregistrement des baux, 4004, 4007 (Enr.).

Cession de bail, 4123 (Enr.).

Balayage.

Taxe de balayage, 6507 (IDL : taxes annexes).

Banque.

Imposition des banques, 801 (Taxe sur les salaires) ; 2125 (TVA : territorialité), 2861 et s. (TVA : étude d'ensemble).

Crédit d'impôt, 1981, 1986 et s. (FE : prêt sans intérêt).

Provisions particulières, 1164 (BIC).

Barème.

Barème de l'IFA, 1793 (FE).

Barème de l'IR, 95 (IR).

Barème kilométrique, 498 et s. (TS).

Barème de taxation d'après les éléments du train de vie, 184, 189 (IR).

Voir aussi **Tarif**.

Base d'imposition, 2250 et s. (TVA) ; 6020 et s. (TH), 6069 (CET), ; 6215, 6303 (TF).

Bateau.

Bateaux de plaisance, 189 (IR : élément de train de vie) ; 1030, 1070 (BIC) ; 2124, 2194 (TVA) ; 4709 (Enr.).

Bateaux utilisés en un point fixe, 6202 (TF).

Bateaux de pêche, 1127 (BIC : Amortissement) ; 1970 et s. (FE : Plus-value).

Biens livrés à bord d'un bateau, 2119, 2189 (TVA).

Exclusion du droit à déduction des bateaux, 2405-1 (TVA).

Opérations portant sur des bateaux, 1280-4 (BIC : plus-values) ; 2086 (TVA : imposition), 2191, 2208 (TVA : exonération), 2886 et s. (TVA : opérations intra-communautaires) ; 4389 (Enr.).

Voir aussi **Navire**.

Bâtiment.

Amortissements des bâtiments, voir **Construction**.

Bâtiments industriels, 1099-1 (BIC) ; 6202 (TF).

Bâtiments ruraux, 349, 355 (BA) ; 6012, 6204 (TF).

Entreprises du bâtiment, 1016 (BIC).

Bénéfice.

Bénéfices agricoles, 300 et s. (BA : étude d'ensemble) ; 1022 (BIC : BA accessoire) ; 1512 (IS : BA des organismes non lucratifs).

Bénéfice de change, 1026 (BIC).

Bénéfices distribués, voir **Distribution** et **Revenu**.

Bénéfices industriels et commerciaux, 1000-1 et s. (BIC : étude d'ensemble).

Bénéfice mondial ou consolidé, 1444 (IS).

Bénéfices non commerciaux, 500 et s. (BNC : étude d'ensemble) ; 706 (IR : non-résidents) ; 1022 (BIC : BNC accessoire).

Bénéfices provenant d'une entreprise soumise à un régime fiscal privilégié, 1637 et s. (Dist. : taxation particulière).

Incorporation de bénéfices au capital, 1555 (Dist.) ; 4636 (Enr.).

Reconstitution du bénéfice, 1379 (BIC).

Transfert de bénéfices à l'étranger, 1007 (BIC).

« **Besson** », 219-1 (RF : dépenses d'amélioration), 222 (RF : amortissement logements neufs).

Bétail.

Élevage de bétail, 318 (BA).

Perte de bétail, 342-2 (BA) ; 6308 (TF).

Voir aussi **Animal**.

Beurre, 2337 (TVA : taux).

Bicyclette, voir **Cycle**.

Bien.

Biens d'équipement, 1085, 1098 et s. (BIC : amortissement).

Biens donnés en location ou mis à disposition, 1119 (BIC : amortissement).

Biens affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle, 1010-2 (BIC) ; 4513 et s. (Enr.) ; 4848-1 (ISF).

Biens grevés d'un usufruit, 4507, 4846 (Enr.).

Biens inscrits à l'actif, 1226 (BIC) ; 3370 (FI).

Biens mobiliers d'investissement, 2073 et s. (TVA : LASM), 2089 (TVA : imposition des cessions), 2162 et s. (TVA : exonération), 2759 (TVA agricole) ; 4384 (Enr.).

Biens d'occasion, 2162 (TVA : exonération), 2815 et s. (TVA : règles particulières).

Biens professionnels, 4851 et s. (ISF).

Livraisons et locations de biens, 2003 et s., 2064 et s. (TVA).

Registre des biens, 2653 et s. (TVA), 7067-4 (RC).

Voir aussi **Meuble**, **Immeuble**.

Bienfaisance.

Manifestation de bienfaisance, 805-1 (Taxe sur les salaires) ; 2171 (TVA).

Bijouterie, Bijou.

Évaluation des bijoux, 4508-9, 4542, 4872 (Enr.).

Ouvrages composés de métaux précieux ou de pierres précieuses, 2332 (TVA : taux) ; 3400 et s. (FI : plus-values).

Taxe forfaitaire sur les ventes, 3400 et s. (FI).

Bilan.

Clôture du bilan et période d'imposition, 1009 (BIC).
Correction symétrique des bilans, 1377 et s. (BIC).
Dispense de production du bilan, 1386 (BIC).
Inscriptions au bilan, 348 et s. (BA) ; 1010-2 (BIC).
Principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture, 1377 et s. (BIC).

Voir aussi **Actif** et **Réévaluation**.

Billet.

Billets d'entrée dans les salles de spectacles, 2651-8 (TVA), 7340 (RC).

Billet de trésorerie, 607-3 (RCM) ; 1024-4 (BIC).

Bois.

Bois abattus, 2338 (TVA : taux).
Bois de chauffage, 2338-1 (TVA : taux).
Bois et forêts destinées à être reboisées, 4273-3, 4273-4 (Enr.).

Exonération, 4514 (Enr.), 4864 (ISF) ; 6302 (TF).

Voir aussi **Forêt**, **Forestier**.

Boisson.

Cotisations sur les boissons alcooliques, 2252 (TVA).
Livraison à soi-même de boissons par un débitant récoltant, 2078 (TVA).

Manquants, 2084 (TVA).

Taux d'imposition : 2335 et s. (TVA).

Bon.

Bons de caisse, 606 (RCM : définition), 610, 611 (RCM : retenue à la source), 615, 619 (RCM : Prélèvement).

Bons à moyen terme négociables, 607-3 (RCM : définition) ; 1024-4 (BIC).

Bons de réduction ou de remboursement, 2259 (TVA : base).

Bons de souscription ou d'achat d'actions, 421 (TS) ; 938-1 (FP : plus-values mobilières) ; 1259 (BIC).

Bons de souscription de parts de créateur d'entreprise, 1770 (IS : intéressement).

Bons du Trésor et assimilés, 604, 617, 619 (RCM) ; 1024-4 (BIC).

Opérations sur bons d'option, 57-9 et s. (IR) ; 503-1 (BNC) ; 684 et s. (RCM) ; 1002 (BIC).

Prélèvement sur les bons anonymes, 4730 et s. (Enr.) ; 9020, 9235 (Rec.).

Produits des bons ou contrats de capitalisation, 608 et s., 615, 619 (RCM).

Boni.

Boni de fusion, 1631 (Dist.).

Boni de liquidation, 669 (RCM) ; 1584 et s., 1625 (Dist.).

Bordereau.

Bordereau de dépôt (d'actes), 4039, 4039-1, 4044 (Enr.).

Bordereau d'inscription ou de renouvellement, 8355 (PF).

Bordereau de journée, 4040 (Enr.).

Bordereau de recettes, 2324 (TVA : spectacles).

Bordereau de situation, 9015 (Rec.).

« Borlooo-ancien ».

Déduction spécifique, 223-9 (RF).

« Borlooo-neuf ».

Amortissement des logements neufs, 222-1 (RF).

Déduction spécifique, 223-7 (RF).

Dépenses d'amélioration, 219-1 (RF).

Dépenses de (re)construction ou d'agrandissement, 219-4 (RF).

« Borlooo-SCPI ».

Déduction spécifique, 223-8 (RF).

Boucherie et Charcuterie.

Voir **Abattage**, **Animal**, **Bétail** et **Éleveur**.

« **Bouclier fiscal** », 7700 et s (RC).

Bourse.

Opérations de bourse, 503 (BNC) ; 938 et s. (FP : plus-values mobilières) ; 2861 et s. (TVA).

Bovin.

Élevage de bovins, 318, 337-2 (BA).

Vente de bovins, 2743 (TVA agricole).

Voir aussi **Animal**, **Bétail**.

Box, voir **Garage**.

Boxeur professionnel, 507 (BNC).

Branche.

Branche complète d'activité, 1283, 1289 et s. (BIC : plus-values) ; 1451-1 et s. (IS : fusions), 1987-1 (IS : exonération).

Brevet.

Amortissement de brevets, 1097-1, 1121 (BIC).

Cession et concession de brevets, 558 et s. (BNC) ; 1232 et s., 1243 (BIC) ; 2064, 2125 (TVA) ; 4358 (Enr.).

Bruit.

Matériel destiné à réduire le bruit, 1114 (BIC : amortissement).

Bulletin.

Bulletin d'achat, 2785 (TVA agricole).

Bureau.

Matériel et machines de bureau, 1055, 1099 (BIC).

Bureaux d'études, 2053 (TVA).

Fournitures et frais de bureau, 476-7 (TS) ; 521, 525 (BNC), 1059 (BIC).

Taxe sur les bureaux en Ile de France, 223 (RF : déduction) ; 1047 (BIC : charges) ; 3800 et s. (FI : étude d'ensemble) ; 9309 (Rec.).

C

Cacao, 2337 (TVA : taux).

Cadastre, 8000 et s. (Cad.).

Cadeau, 2075 (TVA : imposition), 2405-1 (TVA : déduction) ; 1070 (BIC) ; 514 (BNC).

Voir aussi **Don**.

Cafétéria, 2272 (TVA).

Caisse.

Bons de caisse, 606 (RCM : définition), 610 (RCM : retenue à la source), 615 et s. (RCM : prélèvement libérateur).

Caisse de crédit agricole, 604, 617 (RCM : prélèvement) ; 803 (Taxe sur les salaires) ; 1407, 1513 (IS).

Caisse de crédit municipal, 1409-1 (IS).

Caisse de crédit mutuel, 617 (RCM) ; 1408, 1418 (IS).

Caisse des écoles, 802 (Taxe sur les salaires).

Caisse d'épargne, 607-1 (RCM) ; 1409-1, 1513 (IS : RCM imposables).

Caisse de retraite et de prévoyance, 801 (FP : taxe sur les salaires) ; 1516 et s. (IS).

Calamité agricole.

Réduction du bénéfice agricole, 342 et s (BA).

Fonds national de garantie des calamités agricoles (FNGCA), 4117 (Enr.).

Indemnités perçues, 2747 (TVA).

Dégrèvement de taxe foncière, 6307 (TF).

Calcul.

Calcul de l'impôt, 95 et s (IR) ; 1490 et s (IS) ; 4879 et s (ISF).

Calcul de la prime pour l'emploi, 123 et s. (IR).

Camion, camionnette.

Amortissement des camions, 1099 (BIC).

Taxe sur les cartes grises, 4714 (Enr.).

Voir aussi **Automobile** et **Véhicule**.

Camping-caravaning.

Location d'emplacements, 2347 (TVA : taux).
Redevance, 6506-1 (IDL : TEOM).

Canalisation.

Remise en état des canalisations, 218 (RF).

Cantine. 2180 (TVA : exonération), 2348 (TVA : taux).**Capital.**

Amortissement du capital, 1575 (Dist.) ; 4643 (Enr.).
Augmentation ou réduction de capital, 1555 (Dist.) ; 4633 et s. (Enr.).

Capital-décès, 4762 (Enr.).

Intérêts du capital, 1063 (BIC).

Rachat du capital par les salariés, 467 et s. (TS).

Sociétés de capital risque (SCR), 1423 et s. (IS) ; 1653 et s. (Dist.).

Capitalisation.

Droits dus, 4633 et s. (Enr.).

Bons et contrats de capitalisation, 608 et s. (RCM).

Caravane.

Location d'emplacements, 2347 (TVA).

Situation au regard de la taxe d'habitation, 6004 (TH).

Résidence mobile terrestre, 4817 (Enr. : taxe annuelle d'habitation).

Carburant.

Frais de carburant, 1389 (BIC : frais exposés par l'exploitant) ; 498 (TS : frais exposés par les salariés) ; 2405-1 (TVA : déduction).

Régime spécial d'imposition, 2840 et s. (TVA).

Carrière.

Concession du droit d'exploitation des carrières, 200 (RF : revenu imposable) ; 303-2 (BA) ; 2064, 2068 (TVA).

Travaux de remise en état, 1159 (BIC : provisions).

Carry-back, voir **Report**, Report en arrière des déficits.

Carte.

Carte d'invalidité, 88, 90, 93-1 et s. (IR).

Carte européenne d'arme à feu, 4714 (Droit de timbre).

Carte nationale d'identité, 4708-4 (Enr. : droit de timbre).

Voir aussi **Titre**.

Carte grise.

Cartes grises des véhicules automobiles, 4711-1 et s. (Enr. : taxes) ; 9077 (Rec. : taxe régionale).

Cascade.

Déduction en cascade, 7213 et s. (RC : étude d'ensemble), 7140 (RC).

Casino.

Casinos et maisons de jeux, 2179, 2987 et s. (TVA).

Cassation.

Pourvoi en cassation :

. devant le Conseil d'État, 7597 et s. (RC).

. devant la Cour de Cassation, 7600 (RC).

Cassette.

Cassettes vidéo, 1128 (BIC : amortissement).

Cassettes vidéo pornographiques ou d'incitation à la violence, 2333 (TVA).

Castor.

Groupements dits de castors, 1418 (IS) ; 3103 (FI).

Caution.

Dépôt de garantie, 208 (RF).

Engagement de caution, 476-7 (TS) ; 1162 (BIC : provisions).

Cautionnement.

Généralités, 514 (BNC) ; 607 et s. (RCM) ; 1024 (BIC) ; 2202, 2231, 2485, 2555, 2655 (TVA).

Contrat de cautionnement, 9421 et s. (Rec.).

Voir aussi **Caution**.

Caviar, 2335 (TVA : taux).

CE (Communauté européenne).

Assistance mutuelle entre les États membres de la CE, 7093 et s. (RC).

CESU, 432-8 (TS : exonération), 1043-1 (BIC).

Cédérom, 2850 (TVA).

Célibataire.

Enfant à charge célibataire, 18 (IR).

Quotient familial, 94 (IR).

Centre.

Centre de gestion agréé (CGA), 7840 et s. (RC : étude d'ensemble).

Centre de formalités des entreprises (CFE), 2601 et s. (TVA : déclarations).

Centre d'actions sociales, 802 (FP : taxe sur les salaires).

Centre des œuvres universitaires et scolaires, 4274 (Enr.).

Centre de coordination de recherche, 1007 (BIC), 1429-3 (IS).

Centre de logistique, 1429 (IS : modalités d'imposition), 801 (Taxe sur les salaires), 816 (Taxe d'apprentissage) ; 1441 (IS : régime des groupes) ; 1605 (Dist.).

Centre de soins vétérinaires, 2172 (TVA).

Centre technique industriel, 801 (Taxe sur les salaires), 818-2 (Taxe d'apprentissage) ; 1428 (IS : régime fiscal).

Cercle et maison de jeux.

Exonération de TVA, 2179 (TVA).

Céréale.

Entreposage de céréales, 362-2 (BA : régime d'imposition).

Certificat.

Certificat de dépôt, 607-3 (RCM : modalités d'imposition) ; 1024-4 (BIC : produits financiers).

Certificat d'immatriculation des véhicules, voir **Carte grise**.

Certificat de navigation, 4709 (Droit de timbre).

Certificat de propriété, 4004, 4122 (Enr.).

Certificats coopératifs d'investissement, 1416 (IS : exonération).

Voir aussi **Avis**.

Cessation.

Cessation d'activité d'un associé de société de personnes, 48-2 (IR) ; 1294 (BIC).

Cessation d'activité ou d'exploitation, 151 et s. (IR) ; 333-3 (BA) ; 580 et s. (BNC) ; 1247-5, 1326, 1367 (BIC) ; 1464 (IS) ; 2073, 2480, 2601 (TVA).

Cession.

Voir le mot correspondant au bien cédé ou à la nature de l'opération.

Cession-bail (lease-back).

Convention de cession-bail, 3735-2 (FI) ; 4269 (Enr.).

Chaleur, 2314 (TVA : livraison).

Chambre.

Acquisitions immobilières des chambres consulaires, 4274 (Enr.).

Allocations versées aux membres des chambres consulaires, 409 (TS).

Taxe pour frais de chambre :

. d'agriculture, 242-2 (RF) ; 6503 (IDL).

. de commerce et d'industrie, 6504 (IDL).

. de métiers, 6505 et s. (IDL).

Champignonnière, 302, 337-2 (BA).

Change.

Agent de change, 2866 (TVA).

Cours de change, 637 (RCM) ; 1011-1 et s. (BIC).

Gain ou perte de change, 1026, 1067 (BIC) ; 2179 (TVA).

Changement.

Changement d'activité, 1438-2, 1485 et s. (IS) ; 2601 (TVA).

Changement d'affectation, 6221 (IDL).

Changement d'affectation des navires et du matériel de pêche, 2086 (TVA).

Changement de caractéristiques, 6220, 6407 (IDL) ; 8177, 8178 (Cad.).

Changement de doctrine administrative, 7193 et s., 7639 (RC).

Changement de domicile, 119 et s (IR : crédit d'impôt mobilité professionnelle) ; 476-7 (IR : frais de déménagement) ; 9013 (Rec. : exigibilité de l'impôt).

Changement d'exploitant, 309-5 (BA) ; 6072 (CET).

Changement de forme juridique, 1470 (IS), 4644 (Enr.).

Changement de limites de propriété, 8201, 8222 (Cad.).

Changement de régime d'imposition, 384 et s. (BA) ; 1325 (BIC).

Charge.

Charges afférentes aux immeubles historiques et assimilés, 77 (IR) ; 235 et s. (RF).

Charges augmentatives de prix, 3034, 3037, 3253 (FI) ; 4257 (Enr.).

Charges et offices, 501, 512-4, 530 et s., 541, 580-1 (BNC).

Charges locatives, 218-2 (RF) ; 521 (BNC) ; 1051 (BIC) ; 3253 (FI : plus-values immobilières).

Charges payées d'avance, 1029-4 (BIC).

Charges à payer, 1150 (BIC).

Charges de personnel, 519 (BNC) ; 1033 et s. (BIC).

Charge de la preuve, voir **Preuve**.

Charges sociales, 523 (BNC) ; 1041 (BIC.).

Charges supportées par les associés de sociétés de personnes, 46 (IR).

Remboursement de charges, 212 (RF).

Chargement et déchargement.

Opération de chargement et déchargement, 2203, 2208 et s. (TVA).

Charges de famille, 88 et s. (IR) ; 4529 (Enr.) ; 4881 (ISF) ; 6021 et s. (TH).

Voir aussi **Cotisation, Dépense et Frais**.

Charte.

Charte du contribuable, 7000 (RC).

Charte du contribuable vérifié, 7187 (RC).

Chasse.

Dépenses somptuaires, 1030 (BIC).

Droits de chasse, 189 (IR) ; 201, 233-1 et s. (RF) ; 303-2 (BA).

Terrains utilisés pour la chasse, 6303-1 (IDL).

Château.

Châteaux classés monuments historiques, 235 et s. (RF) ; 2180, 2651-8 (TVA) ; 8329 (PF).

Chaudière.

Installation, remplacement ou remise en état d'une chaudière, 115-2 (IR) ; 218 (RF).

Chauffage.

Bois de chauffage, 2338 (TVA : taux).

Installation du chauffage central, 219-1 (RF).

Voir aussi **Énergie**.

Chef d'orchestre, 405, 428 (TS).

Cheptel.

Apport de cheptel, 4377 (Enr.).

Cession de cheptel, 4391 (Enr.).

Remise de cheptel à un aide familial agricole, 2754, 2778 (TVA).

Voir aussi **Animal** et **Élevage**.

Chèque.

Paielements par chèque, 7091 (RC : droit de communication), 7073-1, 7350-2 (RC : obligation), 7851, 7853 (RC : centres de gestion) ; 9113 et s. (Rec. : paiement des impôts).

Chèque emploi service universel, voir **CESU**.

Chèques restaurant, 431, 431-1 (TS : exonération) ; 2865 (TVA) ; 4719 (Enr.).

Chèques vacances, 431-2 (TS) ; 901 (FP).

Cheval.

Immobilisations amortissables, 350, 364-2 (BA).

Signes extérieurs de richesse, 185, 189 (IR).

Copropriété de chevaux de course ou d'étalon, 42-3 (IR), 1002, 1089 (BIC) ; 1024-2 (IS) ; 2742 et s., 2766, 2773-1 (TVA).

Éleveurs, entraîneurs et propriétaires de chevaux, 307 et s. (BA) ; 507, 512 (BNC) ; 2356 (TVA), 2690 (TVA : petites entreprises).

Vente de cheval, 2764, 2781 (TVA agricole) ; 3352 (FI : plus-values).

Chiffre d'affaires.

Taxes sur le chiffre d'affaires, 2000 et s. (TCA : étude d'ensemble).

Chiffre d'affaires limite pour l'application des régimes d'imposition, 316 et s. (BA) ; 540 et s. (BNC) ; 1322 et s. (BIC).

Déclaration du chiffre d'affaires, 2627 et s. (TVA).

Voir aussi **Limite**.

Chiropracteur, 2170 (TVA).

Chirurgien, 500-1 (BNC), 561 et s. (BNC : médecins conventionnés) ; 2170 (TVA).

Chocolat, 2337 (TVA : taux).

Chômage.

Aide aux demandeurs d'emploi, 113 (IR : créateurs d'entreprise) ; 119 (IR : aide à la mobilité).

Allocations de chômage, 124 (IR) ; 419 (TS).

Cotisations d'assurance chômage, 463 (TS) ; 1057 (BIC).

Délais de paiement accordés aux chômeurs, 9017 (Rec.).

Chute d'eau.

Lieu d'imposition, 6400 (TF).

Cimetière, 2175 (TVA) ; 4126 (Enr. : concessions) ; 6301 (TF).

Cinéma.

Aide au cinéma, 1026-5 (BIC) ; 2295 (TVA).

Crédit d'impôt cinéma, 1849 et s. (FE).

Droits d'auteur, 504 (BNC) ; 2350 (TVA).

Droits d'entrée, 2350 (TVA : taux).

Matériel de cinéma, 2332 (TVA : taux).

Salles de cinéma classées art et essai, 2295 (TVA : base d'imposition).

Voir aussi **SOFICA**.

Circulation.

Document de circulation délivré aux étrangers mineurs, 4707 (Enr. : droit de timbre).

Cirque, 2350, 2366 (TVA).

Voir aussi **Spectacle**.

Classement.

Classement des exploitations agricoles, 340 (BA).

Classement des privilèges, 9393 (Rec.).

Classement d'une propriété, 8150 et s., 8160 et s. (Cad. : évaluation).

Client, clientèle.

Acquisition d'une clientèle, 517, 543-1 (BNC) ; 1010-2 (BIC).

Cession ou transfert de clientèle, 512, 531 (BNC) ; 4352 et s. (Enr.).

Créances sur clients, 1019 (BIC).

Identification des clients, 2671 (TVA : facturation).

Clinique

Acquisition de parts de clinique, 526 (BNC : intérêts d'emprunt).

Exonération de TVA, 2170 (TVA).

Club.

Club d'investissement, 648 et s (RCM).

Club de bridge (droits de table ou de carte), 2172 (TVA).

Codevi. Voir **Livret** de développement durable.

Coefficient.

Coefficient d'actualisation des valeurs locatives, 6215-7 (IDL) ; 8182 et s., 8184, 8189 (Cad.).

Coefficient d'admission, 2405 et s. (TVA).

Coefficient d'amortissement linéaire, 1097-1 (BIC).

Coefficient d'amortissement dégressif, 1101 et s. (BIC).

Coefficient d'assujettissement, 2403 (TVA).

Coefficient de conversion TTC/HT, 2330, 2660, 2801, 2804 (TVA).

Coefficient de déduction, 2401 et s., 2406 (TVA).

Coefficient de taxation, 2404 (TVA).

Coffre-fort. 2125, 2863 (TVA : location).

Cohabitation. 6013-3, 6015-3 (TH).

Collaborateur.

Collaborateurs occasionnels de journaux, 406 (TS) ; 507 (BNC).

Collaboration.

Contrat de collaboration, 588 (BNC), 2066 (TVA)

Collection.

Objets de collection, 2191, 2815 et s. (TVA) ; 3400 et s. (FI : taxe forfaitaire) ; 4508-8, 4542 (Enr. : Évaluation), 4519 (Enr. : Succession et donations), 4865 (ISF).

Timbres de collection, 2179, 2191, 2819 (TVA).

Collectivité locale et publique.

Cotisation foncière des entreprises, 6055 (CET).

Droits d'enregistrement, 4274, 4308 (échange d'immeubles), 4361 (cession d'immeuble).

Taxe d'habitation, 6009 (TH).

Taxe foncière, 6203-1, 6216 (TFPB), 6304 (TFPNB), 6400 (TF : lieu d'imposition).

Taxe sur les salaires, 802 (FP).

Taxe d'apprentissage, 816 (FP).

Impôt sur les sociétés, 1401 et s. (IS), 1413 et s. (IS : exonérations).

TVA, 2048 et s. (collectivités non assujetties), 2061 (travaux d'études et recherche), 2221 et s. (opérations taxables sur option), 2428, 2447 et s. (droit à déduction).

TVA immobilière, 3014 (transfert des droits à déduction).

Taxes additionnelles, 4163, 4251 (Enr.).

Voir aussi **Département, Régie**, Régies communales et départementales, **Syndicat**, syndicat de communes.

Collège, 100-25 (IR : réduction d'impôt) ; 2069 (TVA : activité d'enseignement).

Colon.

Colon ou colonat partiaire, 309-3 (BA : personnes impossibles), 319-2 (BA : sociétés et groupements).

Combattant.

Anciens combattants, 78 (TS), 439 (TS), 445 (TS : allocations et retraites).

Quotient familial, 93-1 et s. (IR).

Combustible, 2840 et s. (TVA : produits pétroliers).

Comité.

Comité de l'abus de droit, 7180, 7818 et s. (RC).

Comité d'entreprise, 476-7 (TS : cotisations versées) ; 840 (FP) ; 1043 (BIC).

Comité départemental de l'emploi, 821 (FP) ; 7467 (RC).

Comité départemental de l'information géographique (CDIG), 8132 (Cad.).

Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes (CCFDC), 7778 (RC).

Comité de gestion des œuvres sociales des établissements publics d'hospitalisation, 438, 463 (TS).

Commandement.

Commandement valant saisie, 8329, 8367 (PF).

Commandite.

Société en commandite simple, 35 et s. (IR).

Rémunérations des commandités, 261, 272 (Rém. art. 62).

Déclaration des rémunérations versées, 918 et s. (FP).

Commencement.

Commencement d'activité, voir **Création** d'entreprise.

Commerçant.

Obligation de paiement par chèque, 7073-1, 7350-2 (RC).

Fonds de commerce, voir **Fonds**.

Commissaire.

Commissaire agricoles, 2742 (TVA).

Commissaire aux comptes, 500-1 (BNC) ; 2054 (TVA), 7084 (RC : droit de communication).

Commissaire enquêteurs, 2060 (TVA).

Commissaire du Gouvernement, 7569 (RC).

Commissaire de police, 410 (TS).

Commissaire priseurs, 501 (BNC).

Commission.

Commissions imposables, 418 (TS) ; 514 (BNC) ; 1001 (BIC), 2020, 2266 et s. (TVA), 2235, 2861 (TVA : activités financières).

Commissions versées par les compagnies d'assurances, 552 (BNC).

Commissions versées à des résidents étrangers, 1071 (BIC).

Déclaration des commissions, 912 et s., 916 (FP) ; 7290 (RC).

Commissions déductibles, 1056 (BIC : charges).

Commission administrative.

Commission administrative centrale des impôts directs, 338-3 (BA) ; 7815 et s. (RC).

Commission communale des impôts directs, 7472, 7801 (RC) ; 8152, 8164, 8181 (Cad.).

Commission intercommunale des impôts directs, 7802 (RC) ; 8152 (Cad.).

Commission communale de délimitation, 8099 (Cad.).

Commission départementale de conciliation, 4066 (Enr.) ; 7151 et s., 7814 (RC).

Commission départementale des impôts directs et des TCA, 338-2, 340 (BA) ; 7151 et s., 7185-8, 7803 et s. (RC) ; 8152, 8164 (Cad.).

Commission nationale des impôts directs et des TCA, 7151 et s., 7819 (RC).

Commission des infractions fiscales (CIF), 7381 (RC).

Commission de surendettement des particuliers, 7767, 7768 (RC).

Commission nationale des comptes de campagne, 7094 (RC).

Commissionnaire.

Commissionnaire agricole, 2744 (TVA : régime d'imposition).

Définition du commissionnaire, 2040 (TVA).

Commissionnaire à l'exportation, 2193, 2197, 2201-1 (TVA : exportations exonérées).

Voir aussi **Intermédiaire**.

Communauté conjugale.

Acceptation ou répudiation, 4004 (Enr.).

Dissolution d'une communauté conjugale, 1285 (BIC : plus-values professionnelles).

Partage, 4456 (Enr. : taxation).

Communauté européenne, voir **CE (Communauté européenne)**.

Commune, voir **Collectivité locale**.

Communication.

Droit de communication, 7075 et s. (RC : étude d'ensemble).

Droit de communication des documents comptables, 1374 (BIC).

Sanction en cas de refus de communication, 7287 (RC).

Voir aussi **Comptabilité**.

Compensation.

Compensation entre bénéfices et déficits, 1514 (IS : régime spécifique des collectivités).

Compensation entre plus-values et moins-values, 1235, 1238 (BIC).

Compensation légale, 9120-1 (REC).

Compensation fiscale, 9121 (REC)

Compensation pour les collectivités territoriales, 6002 (IDL).

Compétence.

Règles de compétence 7126 et s. (RC : contrôle et rectification), 7488 et s. (RC : contentieux), 7778 (RC : gracieux).

Complément.

Complément alimentaire, 2337 (TVA).

Complice, 7378-6 (RC : dissimulation de prix), 7384 (RC : fraude fiscale).

Composant.

Méthode par composant, 529 (amortissement), 1069 (BIC : détermination du résultat), 1231 (BIC : plus-values).

Compositeur, 416 et s. (TS) ; 504, 554 (BNC) ; 2057, 2700 et s. (TVA) ; 6062 (CET), .

Comptabilité.

Comptabilité des adhérents des centres de gestion agréés, 7849-1 (RC) ; 7861 (RC : réduction d'impôt pour frais).

Comptabilité informatisée, 1374 (BIC : régime réel) ; 7051-5 (RC : contrôle).

Comptabilité matières, 332-1 (BA) ; 2764 (TVA : négociants en bestiaux).

Comptabilité non présentée ou irrégulière, 7105-1 (RC).

Comptabilité occulte, 7211 (RC).

Comptabilité supersimplifiée, 1389 (BIC).

Documents comptables, 329, 332-2, 334-1 (BA) ; 543-1, 550-1 (BNC) ; 1371 et s., 1388 et s. (BIC) ; 2657 et s. (TVA) ; 7084 (RC).

Frais de comptabilité, 216 et s. (RF).

Vérifications de comptabilité, 7051-3, 7186-1 et s. (RC).

Voir aussi **Obligation**.

Comptable.

Experts comptables et comptables agréés, professionnels de l'expertise comptable, 500-1 (BNC) ; 2058 (TVA) ; 7840 et s. (RC).

Compte.

Comptes bloqué, 616-2 (RCM).

Compte pour le développement industriel (CODEVI), voir **Livret** de développement durable.

Compte épargne codéveloppement, 113-9 (IR : réduction d'impôt).

Compte d'épargne-logement (CEL), 607-1 (RCM) ; 922 (FP).

Compte d'épargne à long terme, 640 (RCM).

Compte épargne-temps (CET), 173 et s. (IR : étalement) ; 421 (TS).

Compte à l'étranger, 51 (IR) ; 929 (FP) ; 1366 (BIC) ; 1465, 1515 (IS) ; 7074-9 (RC).

Déclaration des ouvertures et clôtures de compte, 928 (FP).

Défaut de déclaration des trusts, 7290-3 (RC).

Examen des comptes mixtes, 7053 (RC).

Compte courant.

Apports en comptes courants, 1010-1.

Comptes courants d'associés, 607, 616 et s. (RCM) ; 4508-2 (Enr. : successions), 4859-1 (ISF).

Intérêts des comptes courants d'associés, 1064-2 et s., 1065 (BIC).

Produits des comptes courants, 514 (BNC) ; 607, 628 (RCM) ; 1024 (BIC).

Compteur, 2349 (TVA : location).

Comptoir de vente, 2189 (TVA : livraisons).

Concert, 2350, 2366 (TVA : taux réduit).

Concessionnaire.

Sociétés concessionnaires 1123 (BIC) ; 2048 et s., 2349, 2447 et s. (TVA).

Conchyliculture, 302 (BA) ; 2177, 2191 (TVA).

Concierge.

Rémunérations, 216-1 (RF).

Taxe sur les salaires, 802 (FP).

Taxe d'habitation, 6010-1 (IDL).

Conciliateur fiscal, 7242-1 et s. (RC).

Conciliation, 9381. (Rec.).

Concubin, 6013-1 (TH : exonération) ; 4836 et s. (ISF).

Condition.

Condition suspensive ou résolutoire, 3006, 3112 (FI) ; 4029 (Enr.).

Confiscation, 1049 (BIC).

Conformité absolue, 8407 (PF).

Congé.

Congé formation, 837-1, 840 (Participation-formation).

Congé de maternité ou de paternité, 421 (TS).

Congé payés, 423 (TS : indemnités imposables) ; 1160 et s. (BIC : provision)

Obligations fiscales pendant la période des congés payés, 2620 (TVA) ; 9250 (Rec.).

Congrégation.

Franchise d'impôts commerciaux, 2171 (TVA) ; 1409-6, 1412-3, 1510-4 et s. (IS).

Taxe sur les salaires, 812-1 (abattement spécial).

Conjoint.

Charges sociales du conjoint collaborateur, 523 (BNC) ; 1042 (BIC).

Conjoint survivant, 27, 155 et s. (IR : déclaration l'année du décès), 92-3, 93-1 et s. (IR : nombre de parts) ; 4508-3 (Enr. : succession - résidence principale), 4523 et s. (Enr. : succession - abattement) ; 4871-1 (ISF) ; 6013-1 (TH : exonération).

Paiement de l'impôt, 9405 et s. (Rec. : responsabilité solidaire).

Parts détenues par le conjoint associé, 263-1 (Rém. art. 62).

Salaire du conjoint de l'exploitant, 367 (BA) ; 415 (TS) ; 519 (BNC) ; 804 (FP) ; 1035 (BIC) ; 7860 (RC : membre de CGA).

Poursuite de l'activité professionnelle par le conjoint survivant, 321-6 (BA : régime d'imposition).

Conseil,

Activité de conseil, 500-1 (BNC) ; 2056, 2170 (TVA).

Assistance d'un conseil, 7186-3 et s. (RC : avis de vérification), 7192-1 (RC : proposition de rectification).

Conseil d'État.

Voies de recours devant le conseil d'État, 7593-1, 7597 et s. (RC).

Conservation.

Conservation du cadastre, 8190 (Cad.).

Conservation des Hypothèques, voir Service chargé de la publicité foncière.

Conservation des factures, pièces et documents comptables, 1375 (BIC) ; 2657 (TVA) ; 7080 et s. (RC).

Conservation des réquisitions, 8418 (PF).

Consignation.

Consignation pour carte de commerce, 9067 (Rec.).

Consignation d'emballages, 1016 (BIC) ; 2263 (TVA).

Ventes dites en consignation, 2014-1 (TVA intracommunautaire).

Consummation.

Droit de consommation, 302 (BA) ; 2040 (TVA).

Consummation familiale, 2749, 2751 (TVA).

Voir aussi **Prélèvement.**

Construction.

Opérations de construction, 1097-1 (BIC : amortissement) ; 6212-1 et s. (TF : exonération).

Bail à construction, 3005-1, 3006-2, 3008-9 (TVA immobilière) ;

Voir aussi **Bail.**

Constructions imposables, 6201 (TF).

Construction édifiées sur sol d'autrui, 204-3 (RF) ; 1120 (BIC).

Construction et installations foncières, 6215-4 (TF : valeur locative).

Construction navales et aéronautiques, 2208 et s. (TVA).

Constructions nouvelles, 1115 (BIC : amortissement) ; 6406 (IDL : déclaration) ; 4516 à 4516-2 (Enr. : transmission à titre gratuit), 4281 (Enr. : transmission à titre onéreux).

Dépenses ou travaux de construction, 219-1, 228 et s. (RF).

Profits de construction, 3500 et s. (FI : plus-values immobilières).

Sociétés de construction vente, 1364 (BIC) ; 1411 (IS).

Voir aussi **Immeuble, Profit, Société, Participation.**

Consul, Consulat, Agent consulaire.

Exonération d'impôt, 33 (IR) ; 802 (Taxe sur les salaires).

Voir aussi **Ambassade, Ambassadeur.**

Contenant, voir Emballage.**Contentieux.**

Étude d'ensemble, 7400 et s. (RC).

Frais de contentieux, 1059 (BIC).

Règles générales, 4065 et s. (Enr.) ; 6033, 6217 et s., 6305 et s. (IDL) ; 8431, 8443 (PF).

Provision pour créances litigieuses, 1156 (BIC).

Contingent.

Contingent d'achats en franchise des exportateurs, 2200 (TVA).

Contrat.

Contrat d'agriculture durable, 375-2 (BA).

Contrat d'assurances, 368 et s. (BA) ; 4841 (Enr.).

Contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France, 7074-9 (RC).

Contrat de collaboration, 588 (BNC) ; 2170 (TVA).

Contrat de commission, 305-2 (BA).

Contrat à exécution successive, 2302, 2314 (TVA).

Contrat d'échange de taux d'intérêt ou de devises, 1025-5 (BIC).

Contrat d'entreprise, 2020 (TVA : champ d'application).

Contrat d'épargne à long terme, 640 (RCM).

Contrat d'intégration, 318-1 (BA).

Contrat de mariage, 4127 (Enr.).

Contrat à terme d'instruments financiers, 1024-1, 1067 (BIC).

Contrat « Madelin », 80-2 (IR) ; 523 (BNC : contrat d'assurance groupe).

Contrat « Sarkozy » ou « DSK », 608-4 et s. (RCM : assurance-vie).

Contrat territorial d'exploitation, 375-2 (BA).

Contrat de travail à salaire différé, 434 (TS) ; 4518 (Enr.).

Déclaration des contrats de prêt, 924 et s. (FP).

Dissimulation du véritable caractère d'un contrat, 4068 (Enr.) ; 7273 (RC).

Produits des bons ou contrat de capitalisation, 608 et s., 615, 619 (RCM).

Vente contrat en mains, 4258 (Enr.).

Contribution.

Contribution additionnelle à l'IFER, 6524-10 (IDL) ; 9035 (REC).

Contribution additionnelle à l'IS, 1848-7 (FE).

Contribution additionnelle au prélèvement social, 58-1 (IR : CSG déductible), 127 et s. (IR : revenus du patrimoine) ; 625-2 (RCM : généralités), 639-12 (RCM : valeurs mobilières étrangères), 640 (RCM : engagement d'épargne à long terme), 661 (RCM : fonds communs de placement à risque).

Contribution à l'audiovisuel public, 2974 (TVA) ; 6530 et s. (IDL) ; 7018, 7074-4, 7094-2, 7107-5, 7360 et s. (RC).

Contribution économique territoriale, 6050 et s. (CET) ; 9288 et s. (Rec.).

Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés, 1996 (FE).

Contribution exceptionnelle sur la fortune, 5000 et s. (ENR).

Contribution à la formation professionnelle des artisans au régime micro-social, 849 (FP).

Contribution sur les activités privées de sécurité, 2997 (TCA) ; 9060 (Rec.).

Contribution sur les revenus locatifs (CRL), 865 et s. (FP : étude d'ensemble) ; 223 (RF).

Contribution salariale sur les attributions d'actions gratuites, 127-4 (IR).

Contribution sociale libératoire sur les distributions et gains nets des dirigeants de sociétés, 127-5 (IR).

Contribution de solidarité territoriale, 2994 (TCA) ; 9059 (REC).

Contribution sur les ventes de produits alimentaires, 2985 (TVA).

Contribution pour l'aide juridique, 4715-1 (Enr.) ; 9110-3 (Rec.).

Contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), 125 et s. (IR : étude d'ensemble) ; 619, 625-2 et s. (RCM) ; 9158, 9165 (Rec.).

Contribution sociale généralisée (CSG) :

.. étude d'ensemble, 124 et s. (IR).

.. déductibilité, 58-1 (IR) ; 269-1 (Rém. art. 62) ; 465-1 (TS) ; 523-1 (BNC) ; 1072 (BIC).

.. produits financiers, 619, 625-2 (RCM).

.. paiement, 9158, 9171 (Rec.).

Contribution sociale de solidarité, 1047, 1157 (BIC).

Contribution de sécurité immobilière, 8432 (PF).

Contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés :

.. étude d'ensemble, 1848 (FE).

.. non déductible du résultat, 1048 (BIC).

.. recouvrement, 9280 (Rec.).

Voir aussi **Impôt et Taxe.**

Contrôle.

Contrôle des déclarations, 147 (IR), 4065 et s. (Enr.).

Contrôle des dépenses, 839 (Participation-formation).

Contrôle des entrepôts fiscaux, 7102 et s. (RC).
 Contrôle fiscal sur demande, 7055 et s. (RC : PME).
 Contrôle formel, 7050-1 (RC).
 Contrôle inopiné des entreprises, 7186-4 (RC).
 Contrôle sur pièces, 7050-2 (RC).
 Contrôle simultané par les administrations de plusieurs États-membres, 7107-6 (RC).
 Droit de contrôle de l'administration, 7001 et s. (RC).
 Opposition au contrôle fiscal, 1368 (BIC) ; 7185-3, 7286, 7389 (RC).

Voir aussi **Vérification**.

Convention.

Convention de cour commune, 8310 (PF).
 Convention d'exercice conjoint, 588-1 (BNC).
 Convention d'indivision, 8320 (PF).
 Convention simulée, 4023 (Enr.).
 Convention de successeur, 4353, 4357 (Enr.).

Voir aussi **Contrat**.

Convention fiscale internationale, 13, 704 (IR) ; 620, 638 et s. (RCM) ; 1624 (FE : distribution) ; 3225-1 (FI : plus-values) ; 4830 et s. (ISF).

Conversion.

Conversion de titres, 1257 (BIC : plus-values).
 Conversion en euro, 4637 et s. (Enr. : augmentation de capital).

Convoyage, 2203 (TVA).

Coopérant.

Rémunérations imposables, 434 (TS).

Coopérative.

Coopératives agricoles, 341-4, 353 (BA) ; 803 (Taxe sur les salaires) ; 1414 (IS) ; 2750 (TVA) ; 6058-1 (CET), 6204 (TF).

Coopérative à capital variable, 4635 (Enr.).
 Coopérative d'artisans, 1414 (IS).
 Coopérative de construction, 1418 (IS).
 Coopérative d'entreprises de transports, 1414 (IS).
 Coopérative d'insémination artificielle, 803 (FP) ; 2080, 2773 (TVA).

Coopérative maritimes, 1414 (IS).
 Coopérative ouvrières de production, 434 (TS) ; 1437 (IS).

Coopérative de transport fluvial, 1414 (IS).
 Coopérative d'utilisation de matériel agricole (CUMA), 803 (FP) ; 2080, 2773 (TVA).

Droits d'enregistrement applicables aux sociétés coopératives 4160 (Enr.).

Opérations effectuées par les coopératives 2080 (TVA).

Voir aussi **Société**.

Copropriété.

Copropriété de chevaux de course ou d'étalons, 42-3 (IR) ; 1002, 1089 (BIC) ; 1404 (IS) ; 2742 et s., 2766, 2773-1 (TVA).

Copropriété de navires, 1002, 1089 (BIC).
 Lots de copropriété acquis par les organismes d'HLM, 4275-3 (Enr.).

Société immobilière de copropriété, 1411 (IS) ; 3700 et s. (FI) ; 4157 (Enr.) ; 6401 (TF)

Corps diplomatique, 6207 (TF).

Voir aussi **Ambassade, Ambassadeur, Consul, Consulat, Agent consulaire**.

Correction symétrique des bilans, 1377 et s. (BIC).

Correspondance, 216-1 (RF) ; 514 (BNC) ; 1059 (BIC : frais).

Corrida, 2171, 2335 (TVA).

Corruption.

Sommes versées pour corruption, 1056-1 (BIC).

Corse.

Activité nouvelle, 1910 et s. (FE : exonération de bénéficiaires).

Crédit d'impôt pour investissements, 99 (IR) ; 383-1 (BA) ; 591 (BNC) ; 1924 et s. (FE).

Zone franche de Corse, 1920 et s. (FE : exonération de bénéficiaires) ; 6065-11, 6070-5 (CET).

Régime spécial de la TVA, 2800 et s. (TVA).

Régime de la TVA immobilière, 3011 (FI).

Taxe foncière, 6301-3 (IDL).

Taxe sur le transport public aérien et maritime, 2961 et s. (TCA) ; 9078 (Rec.).

Cotisation.

Cotisation foncière des entreprises, 6050-1 et s. (CET) ; 9288 et s. (Rec. : CET).

Cotisation minimum, 6075 (CET).

Cotisation de sécurité sociale et régimes complémentaires, 80 (IR) ; 269 (Rém. art. 62) ; 341-4, 368 et s. (BA) ; 462-1 et s. (TS) ; 519, 523, 555 (BNC) ; 806 (FP) ; 1041 et s. (BIC).

Cotisations syndicales et professionnelles déductibles, 101 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 114-16 (IR : crédit d'impôt) ; 476-7 (TS : frais) ; 525 (BNC : charge déductible).

Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, 6090 et s. (CET) ; 9298 (REC : CET).

Plafonnement des cotisations, 6098 (CET).

Voir également le mot correspondant à la nature de la cotisation (par exemple : Chômage, Comité d'entreprise.).

Cour.

Cour administrative d'appel, 7594 et s. (RC).

Cour d'appel, 7596 et s. (RC).

Cour de cassation, 7600, 7600-1 (RC).

Courier cycliste professionnel, 507 (BNC).

Courrier, 2137 et s. (TVA).

Cours.

Cours des monnaies étrangères, 1011-1 (BIC).

Cours et leçons, 2069, 2170-3 (TVA).

Évaluation des stocks au cours du jour, 354-1, 372 et s. (BA) ; 1017 (BIC).

Voir aussi **Évaluation**.

Course, voir **Cheval, Gain, Jeu**.

Courtage, Courtier.

Courtage d'assurances maritimes, 1226 (BIC).

Courtage de contrats d'assurances, 552 et s. (BNC) ; 2179, 2225 (TVA).

Courtage de marchandises, 2051, 2330 (TVA).

Courtage de produits agricoles, 2742 et s., 2773 (TVA).

Déclaration des courtages, 912 et s. (FP).

Déduction des courtages, 1056 (BIC).

Opération de courtages, 1001 (BIC).

Couture.

Haute couture 2213 (TVA).

Créance.

Abandon de créances, 1026, 1067 (BIC) ; 1446 (IS).

Cession de créances, 4128 (Enr.).

Créances acquises, 513, 543-2, 582 et s. (BNC) ; 1011 (BIC).

Créances sur clients, 1019, 1019-1 (BIC).

Créances détenues par un associé, 1064-2 et s. (BIC).

Créances douteuses ou litigieuses, 1156 (BIC).

Créances en faveur des sociétés en déficit, 1439-3 (IS).

Créances en monnaies étrangères, 1011-1 (BIC).

Créances irrécouvrables, 1067 (BIC) ; 2442, 2779 (TVA).

Créances sur le Trésor, 2463 (TVA).

Déclaration des créances, 9385 (Rec.).

Évaluation des créances, 4508-2 (Enr. : successions), 4840, 4872 (ISF).

Fonds communs de créances, 619, 664 et s. (RCM) ; 1024-5 (BIC) ; 1427, 1513 (IS) ; 2862 (TVA).

Produits de créances, 514 (BNC) ; 607, 615, 619 (RCM) ; 1024 (BIC).

Rachat de créances, 506-1 (BNC).

Recouvrement de créances, 2863 (TVA).

Titres de créances négociables, 607-3, 618 et s. (RCM) ; 1173 (BIC).

Création d'entreprise.

Généralités, 319-4 (BA : régime d'imposition), 326-1 (BA : régime sur option), 542-2 (BNC : régime d'imposition), 548-4 (BNC), 809 (FP), 1326 (BIC-TVA : régime d'imposition), 1333 (BIC-TVA : régime sur option), 1791 (IFA), 1742 (participation des salariés).

Abattement ou exonération des entreprises nouvelles :

- . généralités : 399 (IR : Corse) ; 1831 et s. (BIC-BNC), 1915 (BIC-BNC : Corse) ; 6065 (CET), 6065-11 (CET : Corse) ; 6211 (TF), 6505-6 (Taxes annexes).

- . artisan pêcheur, 1968-2 (BIC).

- . jeunes entreprises innovantes, 508-4 (IR) ; 1834-1 (BIC) ; 6211-3 (TF).

- . jeunes agriculteurs, 375 (IR).

- . jeunes artistes, 597 (BNC).

- . pôles de compétitivité, 508-5 (IR) ; 1977 (BIC) ; 6211-5 (TF).

- . ZFU, 508-2 (IR) ; 1841 (BIC-BNC) ; 6065-9 (CET), 6211-2 (TF).

- . ZRU : 1831 (BIC-BNC).

- . ZUS : 6065-6 (CET).

Agrément fiscal, 7875 (RC : reprise d'activités en difficulté).

Nouvelle personne morale, 1471 et s. (IS) ; 4644 (Enr. : changement de forme juridique).

Obligations déclaratives, 1462-1 (IS), 2601 (TVA), 2763 (TVA agricole).

Souscriptions au capital de sociétés nouvelles, 466-1 (TS : déduction des intérêts d'emprunt), 586-1 (BNC : report d'imposition des plus-values).

Soutien aux chômeurs créateurs d'entreprise, 113 (IR : réduction d'impôt).

Voir aussi **Transformation**, Transformation de société.

Crèche.

Dépenses de garde d'enfant, 116 (IR : crédit d'impôt).

Prestations d'accueil des enfants, 2173-1 (TVA : exonération)

Crédientier, 485 et s. (TS).

Crédit.

Crédit sans intérêt (prêt à taux zéro), 1981, 1982, 1986 (FE : crédit d'impôt).

Opérations de crédit, 1170 (BIC : provision).

Ouverture de crédit, 4108 (Enr.).

Remboursement de crédit de TVA, 2463 et s. (TVA : modalités), 2483 (TVA : assujettis occasionnels), 2762 (TVA agricole), 2813 (TVA : outre-mer).

Crédit-bail (leasing).

Amortissement des véhicules, 1030 (BIC).

Apport d'un contrat de crédit-bail, 355-1 (BA : plus-value), 512-4, 532 (BNC) ; 1315 et s. (BIC).

Biens pris en crédit-bail, 2011 (TVA), 2162 (TVA), 2253 (TVA), 2863 (TVA : opérations imposables) ; 3734 (TVA immobilière) ; 4269 (Enr.).

Crédit-bail sur fonds de commerce ou établissement artisanal, 1309 et s. (BIC).

Crédit-bail immobilier, 521, 536 et s. (BNC) ; 1297 et s. (BIC) ; 4370 (Enr.).

Crédit-bail mobilier, 1297 et s. (BIC).

Cession d'un bien acquis en crédit-bail, 1304 et s. (BIC).

Contrat de bien en crédit-bail, 2258 (TVA).

Crédit d'impôt.

Généralités, 114 et s. (IR : imputation) ; 7294 (RC : crédit non justifié).

Crédit d'impôt attaché à des revenus de valeurs mobilières étrangères, 638 (RCM) ; 1496 (IS).

Crédit d'impôt au profit des débitants de tabac, 1931 et s. (FE) ; 114-12 (IR).

Crédit d'impôt en faveur des maîtres restaurateurs, 121 (IR), 1928 (FE).

Crédit d'impôt cinéma et audiovisuel, 1849 et s. (FE).

Crédit d'impôt en faveur des contribuables pour dépenses de garde d'enfants, 116 et s. (IR).

Crédit d'impôt en faveur des entreprises créées dans des zones d'investissement privilégié, 1946 (FE).

Crédit d'impôt en faveur des entreprises effectuant des dépenses de recherche, 383 (BA) ; 1875 et s. (FE) ; 7012-1 (RC : délai de reprise), 7057 (RC : contrôle à la demande), 7204 et s. (RC : suppression du droit de reprise).

Crédit d'impôt en faveur des entreprises qui concluent un accord d'intéressement, 114-13 (IR) ; 1936 (FE).

Crédit d'impôt en faveur de l'amélioration de la performance énergétique des logements anciens, 114-14 (IR) ; 1981 (FE).

Crédit d'impôt en faveur de la première accession à la propriété, 114-8 (IR) ; 1986 et s. (FE).

Crédit d'impôt en faveur des sociétés constituées pour le rachat du capital d'une société par ses salariés, 1847 (FE).

Crédit d'impôt famille, 114-5 (IR) ; 1850 (FE).

Crédit d'impôt pour adhésion à un groupement de prévention agréé, 114-3 (IR) ; 1844 et s. (FE).

Crédit d'impôt pour dépenses d'acquisition d'équipements d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable, 115 et s. (IR).

Crédit d'impôt pour dépenses d'acquisition de matériaux d'isolation thermique et appareils de régulation de chauffage, 115 et s. (IR).

Crédit d'impôt pour dépenses d'acquisition d'équipements pour personnes âgées ou handicapées, 115-18 et s. (IR).

Crédit d'impôt pour dépenses de création de jeux vidéo, 1854 (FE).

Crédit d'impôt pour dépenses engagées pour la prévention des risques technologiques et naturels, 115-18 et s. (IR).

Crédit d'impôt pour dépenses de formation, 1853 (FE).

Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale, 114-7 (IR) ; 594 (BNC) ; 1851 et s. (FE).

Crédit d'impôt en faveur des métiers d'art, 114-11 (IR) ; 1991 et s. (FE).

Crédit d'impôt pour emploi d'apprentis, 114-6 (IR) ; 593 (BNC) ; 1924 (FE).

Crédit d'impôt pour formation du chef d'entreprise, 114-12 (IR) ; 595 (BNC) ; 1853 et s. (FE).

Crédit d'impôt pour investissements exploités par les PME en Corse, 114-4 (IR) ; 383-1 (BA) ; 591 (BNC) ; 1443-7 (IS) ; 1924 et s. (FE).

Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi, 114-17 (IR) ; 1998 (FE).

Crédit d'impôt pour les étudiants, 120 (IR).

Crédit d'impôt pour les personnes qui louent des logements (bailleurs), 114-20 (IR).

Crédit d'impôt sur produits financiers, 114-18 (IR) ; 1024 (FE).

Crédit d'impôt relatif aux intérêts d'emprunts pour acquisition de l'habitation principale, 120-6 (IR).

Crédit d'impôt pour remplacement de l'exploitant agricole, 118 (IR).

Imputation des crédits d'impôts, 114-1 et s. (IR) ; 609, 628, 631 (RCM) ; 1493 et s. (IS) ; 1624, 1634, 1651 (Dist.).

Crématorium.

Exploitation par une régie municipale, 2048-3 (TVA).

Creutzfeld-Jakob.

Maladie de Creutzfeld-Jakob, 4522-2 (Enr. : succession).

CRIDON, 2006 (TVA).

Croix Rouge Française.

Acquisitions d'immeuble, 4275-1 (PF).

Rémunération du personnel, 34 (IR).

CSG (Contribution sociale généralisée).

Étude d'ensemble, 124 et s. (IR).

Déductibilité, 58-1 (IR) ; 269-1 (Rém. art. 62) ; 465 (TS) ; 523-2 (BNC) ; 1072 (BIC).

Produits financiers, 619, 625-2 (RCM).

Paieement, 9158, 9165 (Rec.).

Cueillette.

Location du droit de cueillette, 303-2 (BA).

Culte.

Immeubles affectés à l'exercice public d'un culte, 6208 (TF : exonération).

Culture.

Avances aux cultures, 354, 384-4 (BA).

Cultures marines, 302 (BA) ; 1968 et s. (IS).

Cultures spécialisées, 321-5, 337-2, 338-1 (BA).

Domages aux cultures ou mortalité du bétail, 377 et s. (BA : déduction pour aléas).

Subventions aux maisons de la culture, 2297 (TVA).

CUMA.

Coopérative d'utilisation de matériel agricole, 803 (FP) ; 2080, 2773 (TVA).

Cycle.

Cycle et motocycles, 2332, 2405-1 (TVA).

D

DADS, 900 et s. (FP).

DAU, 2197 (TVA).

Date limite de paiement.

. des droits d'enregistrement, 9198 (Rec.).

. des impôts directs, 9016 (Rec.).

. de la retenue à la source, 9146 et s. (Rec.).

. de la TVA, 9249 et s. (Rec.).

Dation en paiement, 3507 (FI : profits de construction), 4252-5 (Enr.) ; 8308 (PF).

DEB, 2644 et s. (TVA : obligations) ; 7080-5 (RC : conservation des documents), 7325 (RC : infractions).

Débet.

Actes à enregistrer en débet, 4064 (Enr.).

Débit.

Paiement de la TVA d'après les débits, 2309 et s., 2322 et s. (TVA).

Débit de boissons.

Base imposable, 2272 (TVA).

Cession de licence, 4353 (Enr.).

Reconversion, 1287 (BIC).

Débit de tabac.

Crédit d'impôt, 1931 et s. (FE).

Part de redevance des débits de tabac, 445 (TS).

Débiteur.

Débiteur des droits d'enregistrement, 9208 et s. (Rec.).

Débiteur des droits de succession, 9214 (Rec.).

Débiteur des droits de timbre, 9231 et s. (Rec.).

Débiteur des taxes foncières, 6401 (TF).

Voir aussi **Redevable**.

Débours, 515, 542 (BNC) ; 2258 (TVA).

Décentralisation.

Aménagement du territoire, 399 et s. (BA) ; 508-1 (BNC) ; 1841 et s., 1910 et s. (FE) ; 4359 (Enr.) ; 7873 (RC : agréments).

Décès.

Décès d'un contribuable ou de son conjoint, 27 et s. (IR : généralités), 92-3 (IR : situation et charges de famille), 145 (IR : déclaration des revenus du défunt), 155 et s. (IR : revenu imposable) ; 4500 et s. (Enr. : succession), 4892 (ISF).

Décès d'un exploitant, 151 et s. (IR : déclaration des bénéficiaires du défunt) ; 333-3, 321-7 (BA) ; 1367, 1282 (BIC) ; 580 et s. (BNC).

Décès d'un employeur, 822 (Taxe sur les salaires), 842, 845-3 (Participation-formation), 861 (Participation-construction).

Voir aussi **Cessation**.

Déchet.

Collecte, tri et traitement des déchets, 2363 (TVA : taux).

Déchets neufs d'industrie et matières de récupération, 2647 (TVA : redevable de la taxe).

Décision.

Décision administrative contentieuse, 7488 et s. (RC).

Décision administrative gracieuse, 7778 et s. (RC).

Décision de la commission départementale des impôts directs et des TCA, 338-2 et s. (BA : régime forfaitaire) ; 7803 (RC : étude générale).

Décision de gestion, 1377 (BIC).

Décision judiciaire, 4003, 4009, 4039-1, 4200 et s. (Enr.) ; 8192 et s. (Cad.).

Décision d'office, 7647 (RC : procédure).

Publication des décisions judiciaires portant sur des immeubles, 8307 et s. (PF).

Voir aussi **Jugement**.

Déclaration.

Contrôle des déclarations (étude d'ensemble), 7050-1 et s., 7095 (RC).

Édition des déclarations par procédés informatiques, 7060 et s. (RC : étude d'ensemble).

Transmission par voie électronique des déclarations (internet, TDFC, téléTVA) ; 7061 et s. (RC).

Déclaration d'ensemble des revenus (2042), 133 et s. (IR).

Déclaration des revenus fonciers (2044), 253 et s. (RF).

Déclaration des plus-values de cession, 956 et s. (FP : plus-values mobilières) ; 3285 et s. (FI : plus-values immobilières).

Déclaration de succession, 4502 et suiv. (Enr.), 7271 (RC).

Déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune, 4890 et s. (ISF).

Déclaration des résultats, 333 et s., 335 (BA) ; 543-1, 550-1 (BNC) ; 1364 et s., 1386 (BIC) ; 1463 et s., 1515 (IS).

Déclaration de TVA, 2620 et s., 2627 et s. (TVA), 2767 et s. (TVA agricole), 3019 (TVA immobilière).

Déclaration de taxe d'apprentissage, 822 et s. (Taxe d'apprentissage).

Déclaration de taxe sur les salaires, 814 (FP).

Déclaration de l'investissement obligatoire dans la construction, 860, 861 (FP).

Déclaration de la participation des employeurs à la formation professionnelle continue, 842 et s., 845-3 (FP).

Déclaration des rémunérations d'associés et gérants de certaines sociétés, 271 (Rém. art. 62).

Déclaration des non-résidents, 748 et s. (IR) ; 3611 (FI).

Déclaration d'achèvement des travaux, 3006-1 (TVA immobilière).

Déclaration des commissions, courtages, ristournes et honoraires, 912 (FP).

Déclaration des comptes financiers en France ou à l'étranger, 928 et s. (FP) ; 1366 (BIC) ; 1465, 1515 (IS) ; 7290-3 (RC : sanctions).

Déclaration des constructions nouvelles et changements de consistance, 6406 et s. (TF).

Déclaration des créances en cas de redressement ou liquidation judiciaire, 9385 (Rec.).

Déclaration des échanges de biens entre États membres de la CE, voir **DEB**.

Déclaration d'existence, 1462 (IS) ; 2601, 2763 (TVA) ; 3712, 3716 (FI).

Déclaration d'exportation, 2197 et s. (TVA).

Déclaration des frais généraux, 1070 (BIC).

Déclaration des revenus de valeurs mobilières par les établissements payeurs, 920 et s. (FP).

Déclaration des sociétés immobilières, 3705, 3712, 3713, 3716 et s. (FI).

Déclaration des transferts de capitaux à l'étranger, 7074 (RC).

Défaut de déclaration, 7183 et s. (RC : imposition d'office), 7270 et s., 7376 (RC : sanctions).

Lieu de dépôt des déclarations, 139, 749 (IR) ; 1364 (BIC) ; 1460 (IS) ; 2620 et s., 2763 (TVA) ; 3017 et s. (TVA immobilière) ; 4046 et s., 4504 (Enr.).

Voir aussi **Délai, Insuffisance et Vérification**.

Décote.

Décote forfaitaire des stocks, 372-9 (BA).

Décote d'impôt sur le revenu, 97 (IR).

Décote d'impôt sur les sociétés des collectivités sans but lucratif, 1518 (IS).

Décote de taxe sur les salaires, 812 (FP).

Découpage.

Redevance sanitaire de découpage, 2913 (TCA) ; 9268 (Rec.).

Déduction.

Déduction des charges sur le revenu, 59 et s. (IR : étude d'ensemble).

Déduction pour aléa, 377 et s. (BA).

Déduction en cascade, 7213 et s. (RC).

Déduction extra-comptable, 1014 (BIC).

Déduction des frais et charges professionnels, 269-3 (Rém. Art. 62) ; 363 et s., 373 (BA) ; 469 et s., 474 et s. (TS) ; 1029 et s. (BIC) ; 517 et s. (BNC).

Déduction des frais et charges des revenus fonciers, 214 et s. (RF : charges de propriété), 221 (dispositif « Périssol »), 222 et s. (dispositif « Besson »), 222-1 et s. (dispositif « Robien »).

Déduction spécifique, 223-2 (RF : mobilité professionnelle), 223-5 (RF : Besson-ancien et Liene-mann), 223-6 (RF : Robien-ZRR), 223-7 (RF : Robien-centré et Borloo-neuf), 223-8 (RF : Robien-SCPI et Borloo-SCPI), 223-9 (RF : Borloo-ancien), 223-10 (RF : logements vacants).

Déduction de la TVA, 2400 et s. (TVA), 2756 et s. (TVA agricole) ; 3012 et s. (TVA immobilière).

Déficit.

Amortissement en période de déficit, 1093 et s. (BIC).

Imputation ou report des déficits, 55 et s. (IR : étude d'ensemble), 741 (IR : non résidents) ; 245 et s. (RF) ; 512-2 (BNC) ; 1015-1 (BIC) ; 1438 et s. (IS).

Transfert de déficit en cas de fusion, 1450 (IS).

Défrichement, 230 (RF) ; 349 (BA) ; 2345, 2742 (TVA).

Dégrèvement.

Dégrèvement d'office, 7630 et s. (RC : étude d'ensemble), 6214-1 (TF).

Dégrèvement d'impôts antérieurement déduits, 1026 (BIC).

Dégrèvement pour perte de récolte et de bétail, 342 et s. (BA) ; 6307, 6308 (TF).

Dégrèvements spéciaux de taxe foncière, 6306 et s. (TF).

Dégrèvement de taxe d'habitation, 6014 et s. (TH) ; 7465 (RC).

Délai.

Délai de souscription des déclarations, 141 et s. (IR : généralités), 749 (IR : non-résidents) ; 329-1, 333-2 et s. (BA) ; 543-2 (BNC) ; 1364 (BIC : bénéficiaire réel), 1386 (BIC : RSI) ; 1463 (IS) ; 2651-6 (TVA : associations), 2763 (TVA agricole).

Délai d'appel devant la cour d'appel, 7596-1 (RC).

Délai d'appel devant la cour administrative d'appel, 7594-1 (RC).

Délai de conservation des documents, pièces ou factures, 1375 (BIC) ; 7080 et s. (RC).

Délai d'enregistrement ou de formalité fusionnée, 4053 et s., 4060 et s. (Enr.).

Délai d'exercice du droit à déduction, 2445 et s. (TVA).

Délai de réclamation, 7425 et suiv. (RC).

Délai de réponse aux propositions de rectification, 7141 et s. (RC).

Délai de réponse de l'administration en cas de vérification de comptabilité, 7144-1 (RC).

Délai de reprise, voir **Prescription**.

Délai d'introduction des instances, 7528 (RC : devant le tribunal administratif), 7580 (RC : devant le tribunal de grande instance).

Délai pour statuer sur une réclamation, 7495, 7496 (RC).

Délai de pourvoi en cassation, 7598, 7600 (RC).

Délais supplémentaires de paiement des impôts, 9017, 9336 et s. (Rec.).

Délégation de signature, 7490 (RC : contentieux), 7785 (RC : gracieux).

Délit.

Délit général de fraude fiscale, 7380 et s. (RC).

Délits spéciaux de fraude fiscale, 7388 et s. (RC).

Délivrance.

Délivrance de documents cadastraux, 8054 et s., 8075 et s. (Cad.).

Délivrance de factures, 2665 et s. (TVA) ; 7291, 7322 (RC).

Demande.

Demande d'éclaircissements ou de justifications, 147 (IR) ; 258 (RF) ; 4911-1 (ISF) ; 7185-4 (RC : défaut de réponse).

Contrôle fiscal sur demande du contribuable, 7055 (RC).

Demande de naturalisation et de réintégration et déclarations d'acquisition de la nationalité à raison du mariage, 4716 (Enr.).

Demande de règlement d'ensemble par le contribuable vérifié, 7191 (RC).

Demande en remise ou modération d'impôt, 7751 et s. (RC). **Démembrement**.

Voir **Usufruit, Nue-propriété**.

Déménagement. 476-7 (TS : frais réels) ; 2140 (TVA) ; 9013 (Rec. : exigibilité de l'impôt).

Démolition.

Démolition d'immeubles, 220, (RF) ; 2298 (TVA) ;

Démonstration.

Articles de démonstration, 2405-1 (TVA : droit à déduction).

Dénonciation du forfait agricole. 316-2, 321-1 et s. (BA).

Dentiste. 500-1 (BNC) ; 2170 (TVA).

Département.

Acquisitions réalisées par les départements, 4278, 4361 (Enr.).

Départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin, de la Moselle, 827 (Taxe d'apprentissage) ; 4009, 4037 (Enr.).

Département d'outre-mer, voir **Outre-mer.**

Droits perçus au profit des départements, 4002, 4018, 4250 et s. (Enr.).

Échanges réalisés par les départements, 4308 (Enr.).

Exonération d'impôt sur les sociétés, 1420 (IS).

Exonération des propriétés des départements, 6203-1, 6301 (TF).

Exonération de taxe sur les salaires, 802 (Taxe sur les salaires).

Voir aussi **Collectivité locale.**

Dépendance.

Dépendance d'immeuble, 3225-2 (Plus-values immobilière) ; 6004-1, 6010-1 (TH).

Dépenses liées à la dépendance, 100-14 et s. (IR : réduction d'impôt).

Voir aussi **Parking, Garage.**

Dépense.

Dépenses afférentes à une activité syndicale, 476-7 (TS : frais réels).

Dépenses afférentes à l'habitation principale, 115 et s. (IR : crédit d'impôt).

Dépenses d'acquisition d'œuvres d'artistes vivants, 1060-4 (BIC : déduction).

Dépenses d'agrandissement, de construction ou reconstruction, 219-3 et s., 229 (RF) ; 3253 (Plus-values immobilière).

Dépenses d'amélioration, 219 et s., 227 et s. (RF) ; 3253 (Plus-values immobilière).

Dépenses de caractère somptuaire, 1030 (BIC) ; 1577, 1606 (Dist.).

Dépenses de démolition, 220 (RF).

Dépenses faites dans l'intérêt du personnel, 1043 (BIC).

Dépenses d'entretien, d'amélioration ou de réparation, 218, 219, 227, 228, 230 (RF) ; 1052, 1054 (BIC).

Dépenses de parrainage, 1059-1 (BIC).

Dépenses payées par le locataire pour le propriétaire, 212 (RF).

Dépenses payées par le propriétaire pour le locataire, 218-2 (RF).

Voir aussi **Frais et Charge.**

Déplacement.

Frais de déplacement, 427-3, 427-8, 428 (TS : allocations pour frais d'emploi), 431-3 (TS : exonération) ; 476 et s. (TS : déduction des frais réels), 497 (TS : exonérations et barèmes) ; 522 (BNC) ; 1035, 1058 (BIC : frais déductibles), 1070 (BIC : relevé détaillé de frais généraux).

Dépôt.

Dépôt de garantie, 208 (RF) ; 521 (BNC) ; 2253 (TVA) ; 4840 (ISF).

Produits des dépôts, 514 (BNC) ; 607, 628 (RCM) ; 1024 (BIC).

Produits en dépôt, 305-2 (BA).

Refus de dépôt d'un acte, 8359 (PF).

Dépréciation.

Dépréciation des éléments de l'actif immobilisé, 1081 et s. (BIC).

Dépréciation d'éléments d'actif non amortissables, 1174 (BIC).

Dépréciation du portefeuille-titres, 1248 (BIC).

Dépréciation des stocks, 1017 (BIC).

DES (Déclaration européenne des services), 2645-5 (TVA).

Descendant, voir **Enfant.**

Destruction, voir **Disparition d'un bien.**

Détournement.

Détournement de marchandises, 1067 (BIC).

Plainte pour détournement d'objets saisis, 9370 (Rec.).

Dettes.

Déduction des dettes, 4520 et s., 4542 (Enr. : successions et donations) ; 4874 et s. (ISF).

Évaluation des dettes en devises, 1011-1 (BIC).

Remise de dette, 1026 (BIC : produits).

Devises étrangères.

Contrat d'échange de devises, 1025-5 (BIC).

Facturation et règlement en devises, 2179, 2290 (TVA).

Titres libellés en devises, 1011-5 (BIC).

Diabétique.

Appareillage pour diabétiques, 2342 et s. (TVA : taux).

Diététicien, 2170 (TVA).

Différé.

Revenus différés, 171 et s. (IR).

Difficultés.

Contribuables rencontrant des difficultés pour payer leur impôt, 7751 et s. (RC : demande de remise ou modération) ; 9017, 9336 et s. (Rec. : délais supplémentaires de paiement).

Reprise d'entreprise en difficulté, 1987 et s. (FE : exonération d'IS).

Diplomate, voir **Ambassadeur, Consul.**

Diplôme.

Frais d'acquisition d'un diplôme, 476-7 (TS) ; 525 (BNC).

Direction des grandes entreprises (DGE).

Entreprises relevant de la DGE, 1463-1 (IS) ; 2619-1 (TVA) ; 7062 et s., 7489 (RC).

Directoire, voir **Dirigeant de société.**

Dirigeant d'organisme sans but lucratif, 414-1, 427-9 (TS), 1510-5 (IS).

Dirigeant de société.

Allocations ou remboursement de frais, 427-8 et s. (TS) ; 1040 (BIC).

Rémunérations des dirigeants, 262, 272 (Rém. art. 62) ; 411 (TS) ; 1036 et s. (BIC).

Responsabilité des dirigeants, 9386 (Rec.).

Disparition d'un bien, 6306 (TFPNB : dégrèvement spécial).

Dispense.

Dispense des prélèvements sur certains revenus distribués, 937 (FP).

Dispense de taxation en cas de transmission d'une universalité de biens, 2164 et s. (TVA).

Dispense de versement d'acompte, 2631 (TVA), 2767 (TVA agricole) ; 9128 (Rec. : IR), 9275 (Rec. : IS).

Dissimulation.

Dissimulation d'activité (activité occulte), 7008 (RC : délai de reprise), 7053-2, 7190-5 (RC : activité découverte lors d'un ESFP), 7271 (RC : sanctions).

Dissimulation de prix, 4067 (Enr.) ; 7273, 7378, 7378-6 (RC : sanctions).

Dissolution de société. 1464 (IS), 1584, 1625 (Dist.) ; 3235 (FI : plus-values immobilières), 3706 (FI : sociétés transparentes) ; 4156 (Enr. : tarif), 4663 et s. (Enr.).

Distribution.

Distribution d'action, 432 (TS).
Distribution de bénéfices, 625, 627-1 (RCM) ; 1553 et s. (Dist.).
Distributions des FCPR et SCR, 421 (TS).
Distributions indirectes ou déguisées, 1561 (Dist.).
Distributions non prélevées sur les bénéfices, 1556, 1580 (Dist.).
Distributions occultes, 1570 et s. (Dist.) ; 7303 (RC : pénalités).
Distribution de réserves, 1584 et s., 1628-1 (Dist.).
Voir aussi **Revenu**, Revenu distribué.

Dividende.

Imposition des dividendes, 625 et s. (RCM) ; 1024 (BIC) ; 1560, 1621 et s., 1634 (Dist.).

Divorce.

Imposition des époux en instance de divorce, 24 (IR : année du divorce), 26 et s., 92-1 et s. (IR).
Nombre de parts de quotient familial, 93 et s. (IR).
Pension alimentaire, prestation compensatoire, 72 et s., 73 (IR : déduction des pensions alimentaires), 108 et s. (IR : réduction d'impôt pour prestation compensatoire) ; 443 (TS : imposition des pensions alimentaires) ; 4213, 4540 (Enr. : versement en capital de la prestation compensatoire).

Document.

Défaut de production ou production tardive, 7270 (RC : sanctions).
Omissions ou inexactitudes, 7274 (RC : sanctions).
Refus de communication, 7287 (RC : sanctions).
Document d'accompagnement de transport de bovins, 2764 (TVA agricole).

Document administratif unique, voir **DAU**

Documentation.

Documentation cadastrale, 8054 et s. (Cad. : consultation et délivrance d'extraits).
Déduction des frais de documentation, 476-7 (TS : régime des frais réels) ; 525 (BNC) ; 1059 (BIC).

Documents comptables, voir **Comptabilité**.

DOM-TOM, voir **Outre-mer**.

Domicile.

Acquisition d'un domicile en France, 164 et s. (IR).
Définition du domicile fiscal, 3 et s. (IR) ; 4505 et s. (Enr. : successions).

Domicile fiscal hors de France, 700 et s. (IR : non-résidents) ; 618 et s., 634 et s. (RCM) ; 2143 et s. (TVA : entreprises étrangères) ; 3225-1 (FI : exonération des plus-values immobilières), 3310 et s. (FI : prélèvement sur les plus-values immobilières), 3607 et s. (FI : profits des marchands de biens), 3722-1 (FI : désignation d'un représentant en France) ; 7051-2 (RC : ESFP).

Emploi de salariés à domicile, 100-17 (IR : réduction d'impôt) ; 802, 805-1 (Taxe sur les salaires : exonération).

Transfert de domicile hors de France, 166 et s. (IR).
Trajet du domicile au lieu de travail, 476-2 et s. (TS : déduction des frais réels).

Travailleurs à domicile, 413 (TS : imposition des rémunérations) ; 2046 (TVA : exonération).

Domiciliation.

Domiciliation des entreprises, 1364 (BIC) ; 1460 (IS).
Domages-intérêts, 514 (BNC : exonération) ; 2257 et s. (TVA : exonération).

Don.

Don aux œuvres ou organismes d'intérêt général, 100 et s., 100-9 (IR : cas général - réduction d'impôt), 100-6, 100-11 (IR : versement aux associations d'aide aux

personnes en difficulté) ; 1060-1 et s. (BIC) ; 4883 et s. (ISF : imputation)

Don aux partis politiques, 100-7, 100-9 (IR : réduction d'impôt).

Don manuel, 4004, 4013, 4055-1, 4058 (Enr. : généralités), 4539 (Enr. : droit de donation).

Don en faveur de l'achat d'un trésor national, 1060-6 (BIC).

Don d'ordinateur, 1060-8 (BIC).

Don reçu suite à une catastrophe naturelle, 1028-1 (BIC).

Don représentant la rémunération d'actes professionnels, 514 (BNC).

Don de sommes d'argent, 4541-1, 4541-2 (Enr. : exonération).

Voir aussi **Donation**, **Subvention**, **Cadeau**.

Donation.

Étude générale, 4537 et s. (Enr.).

Contrôle sur demande, 7058 (RC).

Donation indirecte, 4538 (Enr.).

Donation-partage, 4458, 4550 (Enr.).

Publication des donations, 8308 (PF).

Réintégration fiscale des donations antérieures, 4533 (Enr. : successions), 4543 (Enr. : donations).

Voir aussi **Succession**.

Dotation.

Dotation d'installation aux jeunes agriculteurs, 356-1 (BA) ; 2744 (TVA agricole) ; 4270 (Enr.) ; 6310 (dégrèvement TFPNB).

Dotations pour les collectivités territoriales, 6002 (IDL).

Douane.

Droits de douane, 1032, 1047 (BIC : charge déductible).

Franchise douanière, 2191 (TVA).

Dresseur d'animaux, 2057 (TVA : imposition), 2356 (TVA : taux réduit).

Droit.

Droit d'acte, 4204 (Enr. : décisions des juges).

Droit d'apport, 4601 et s. (Enr.).

Droit d'auteur, 417 (TS) ; 504, 520, 553 et s. (BNC) ; 707 (IR : non-résidents), 726 (IR : retenue à la source) ; 917 (FP : déclaration des droits) ; 2900 et s. (TVA : retenue) ; 7290-2 (RC : sanction pour non-déclaration).

Droit au bail, voir **Bail**.

Droit de chasse ou de pêche, 233 et s. (RF : location).

Droit à déduction, 2400 et s. (TVA).

Droit d'entrée ou pas-de-porte, 208 (RF) ; 366 (BA) ; 1051 (BIC).

Droit à paiement unique, 302, 321-11 (BA).

Droit d'entrée (visite d'exploitation agricole), 302 (BA).

Droit de la propriété industrielle, 558 et s. (BNC : régime particulier) ; 1023, 1056, 1232 et s. (BIC : régime spécial) ; 4865 (ISF).

Droit de la propriété littéraire et artistique, 4865 (ISF : exonération).

Droit dû par les opérateurs de jeux ou de paris en ligne, 4816 (Enr.).

Droits perçus au profit de la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés, 4150-1 (Enr.).

Droits d'enregistrement, voir **Enregistrement**.

Droits de l'administration, 7001 et s., 7050 et s. (RC : droit de contrôle et de reprise), 7073 (RC : droit de visite et de saisie) ; 7075 et s. (RC : droit de communication), 7098 et s. (RC : droit d'enquête).

Droits de timbre, voir **Timbre**.

Droits sociaux, voir **Titre de sociétés**.

Duflot.

Réduction d'impôt, 105-46 (IR).

E

EARL.

Imposition des associés, 310, 319-2 (BA).

Cessions de parts, 4377 (Enr.).

Déduction pour investissement, 376-2 (BA).

Imposition des bénéficiaires, 36 et s. (IR).

Option pour l'impôt sur les sociétés, 1404-5 (IS).

Rémunération des gérants, 261, 272 (Rém. art. 62).

Eau.

Eau gazeuse, minérale, distillée, 2336 (TVA : taux).

Epuration des eaux, 1099, 1105 (BIC : amortissement).

Fourniture, évacuation, assainissement, 2048 et s. (TVA : champ d'application), 2221 (TVA imposition sur option), 2252 (TVA : base d'imposition) ; 2349 (TVA : taux) ; 6208 (TF : exonération).

Échange.

Contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises, 1025-5 (BIC).

Déclaration des échanges de biens entre États membres de la CE, voir **DEB**.

Echanges de biens ou de services, 2006 (TVA : définition) ; 2283 (TVA : base d'imposition), 2752 (TVA agricole).

Echanges d'immeubles, 3005-3 (TVA immobilière), 3226-1 (FI : plus-values immobilières), 3502 (FI : profits de construction) ; 4134, 4301 (Enr. : tarif) ; 8308 (PF : publication des actes).

Echange de titres, 535 (BNC) ; 940 et s. (IR : Plus-values mobilières privées) ; 1257 et s. (FE).

Échantillon, 2075, 2405-1 (TVA).

Éclaircissement.

Demande d'éclaircissements, 147 (IR) ; 4911-1 (ISF) ; 7185-4 (RC : défaut de réponse).

École, voir **Enseignement**.

Économie d'énergie, 115 et s. (IR : crédit d'impôt pour dépenses d'équipement) ; 1101-4, 1112 (BIC : amortissement dégressif ou exceptionnel des équipements) ; 1418 (IS : SOFERGIE) ; 6220-8 (TF : dégrèvement HLM).

Écrêtement, 6605 (CFE).

Écrivain.

Droits d'auteur perçus, 417 (TS) ; 504, 554 (BNC : régime spécial) ; 2057 (TVA : imposition), 2351 (TVA : taux), 2700 et s. (TVA : franchise), 2900 et s. (TVA : retenue de TVA) ; 6062 (CET).

Éditeur.

Éditeur de périodiques, 2850 et s. (TVA : régime de la presse) ; 6060-2 (CET).

Édition.

Édition par procédés informatiques d'imprimés fiscaux, 7060 et s. (RC).

Redevance sur l'édition des ouvrages de librairie, 2949 et s. (TCA) ; 9094 (Rec.).

Voir aussi **Imprimerie**.

Électricité.

Énergie électrique, 2006 (TVA : définition), 2019-3 (TVA : transfert d'électricité), 2116-1 (TVA : territorialité des livraisons), 2191 (TVA : exonération des importations), 2252 (TVA : base d'imposition des distributeurs), 2314 (TVA : fait générateur et exigibilité), 2362 (TVA : taux des abonnements).

Production d'électricité photovoltaïque, 304 (BA) ; 1002 (BIC) ; 6204, 6208 (IDL : exonération).

Élevage, Éleveur, 302 (BA : revenus imposables), 307 et s. (BA : élevage de chevaux de course), 318 (BA : élevage industriel), 372 et s. (BA : évaluation des stocks) ; 2742 et s. (TVA agricole) ; 6058 (CET).

Voir aussi **Agriculture, Animal, Bétail**.

Élève, voir **Enseignement**.

Élu local, 418 (TS : imposition de l'indemnité de fonction) ; 9142 (Rec. : retenue à la source).

Emballage, 354 (BA : stock) ; 1016, 1032 (BIC : stock ou immobilisation) ; 2199 (TVA : achat en franchise) ; 2263, 2823 (TVA : régime spécial), 2330 (TVA : taux).

Emphytéose, 8308 (PF : publication).

Emploi.

Emploi d'un salarié à domicile, 100-17 (IR : réduction d'impôt) ; 421 (TS : aide financière au salarié) ; 802, 805-1 (Taxe sur les salaires).

Prime pour l'emploi (PPE), 123 et s. (IR).

Employé de maison, 185 (IR : élément de train de vie) ; 832 (Participation-formation).

Employeur, 800 et s. (Taxe sur les salaires), 816 et s. (Taxe d'apprentissage), 832 (Participation - formation), 851 (Participation - construction).

Emprunt.

Déduction des intérêts d'emprunt, 76 (IR) ; 222-25 (RF) ; 269-2 (Rém. Art. 62) ; 369 (BA) ; 466 et s. (TS) ; 526 (BNC) ; 1062 (BIC).

Emprunts émis à l'étranger, 639-2 (RCM : exonération du prélèvement).

Emprunt d'État, 610 (RCM : retenue à la source), 619 (RCM : prélèvement), 628 (RCM : revenu brut).

Frais d'émission des emprunts, 1064-1 (BIC : étalement de la charge).

Titres d'emprunt négociables, 610 et s. (RCM : retenue à la source).

Encaissement.

Fait générateur et exigibilité de la TVA, 2309 (TVA : prestations de services), 2314 (TVA : livraisons donnant lieu à paiements successifs), 2322 (TVA : paiement d'après les débits), 2324 (TVA : paiement d'après les bordereaux de recettes), 2755 (TVA agricole).

Enchères.

Adjudication aux enchères publiques, 4003, 4384 (Enr.).

Ventes aux enchères publiques, 2825 et s. (TVA : régime spécial).

Énergie.

Énergie éolienne, 6522 (IDL : taxes annexes).

Voir aussi **Économies d'énergie, Électricité**.

Enfant.

Enfant à charge, 88 et s. (IR : définition), 93-3 et s. (IR : nombre de parts) ; 4881 (ISF : réduction de l'impôt) ; 6021 et s. (TH : abattement sur la base).

Enfant mineur, 18 et s. (IR : imposition distincte) ; 4838, 4874 (ISF : base d'imposition).

Enfant célibataire majeur (rattachement au foyer fiscal des parents), 19 et s., 89 (IR).

Enfant marié, 21, 82-1, 89 (IR : abattement).

Enfant recueilli, 88 et s. (IR).

Enfant en résidence alternée, 93-4, 93-9 (IR : nombre de parts).

Enfant infirme ou handicapé, 22 et s. (IR : rattachement au foyer fiscal des parents), 88 (IR), 93-8 et s. (IR : nombre de parts).

Établissement d'accueil des enfants, 2173-1 (TVA : exonération)

Frais de garde des enfants, 116 et s. (IR : crédit d'impôt).

Frais de scolarisation des enfants, 100-25 et s. (IR : réduction d'impôt).

Pension alimentaire versée aux enfants, 72 et s. (IR).
Donations et successions (abattements en faveur des enfants, petits-enfants, arrière-petits-enfants, frères et sœurs, neveux et nièces), 4523 et s., 4529 et s., 4547-1 et s. (Enr.).

Engagement de construire, 4267-1 (Enr.).

Engrais, 354 (BA : stocks) ; 2340 (TVA : taux).

Enlèvement des ordures ménagères, 2221 (TVA : imposition sur option) ; 6506 (IDL : TEOM).

Enquête.

Droit d'enquête, 7098 et s. (RC : étude générale).

Enregistrement.

Étude générale, 4000 et s. (Enr.), 4100 et s. (Enr. : principaux tarifs) ; 7345 (RC : sanctions spécifiques).

Bureaux compétents pour la formalité, 4046 (Enr.).

Déduction des droits d'enregistrement, 216-1 (RF) ; 527 (BNC) ; 1047 (BIC).

Enseignement.

Logement des élèves, 6012 (TH : exonération).

Activité d'enseignement, 817 (Taxe d'apprentissage : exonération) ; 2069 (TVA : champ d'application), 2170-3 (TVA : exonération), 2225 (TVA : impossibilité d'option) ; 6057, 6061 (CET).

Enseignement par correspondance, 100-27 (IR : réduction d'impôt).

Ensemblier industriel, 1151 (BIC : provision).

Entraide.

Entraide agricole (exonération des prestations), 317-1 (BA) ; 434 (TS) ; 2177, 2747 (TVA).

Entraîneur de chevaux, 302, 307 (BA) ; 2356 (TVA).

Entrepôt fiscal, 2217 et s. (TVA : étude générale) ; 7102 (RC : contrôle), 7068, 7325 (RC : obligations).

Entreprise.

Entreprise en difficulté, voir **Difficultés**.

Entreprise étrangère, voir **Étranger, Étrangère**.

Entreprise nouvelle, voir **Création d'entreprise**.

Entreprises saisonnières, 2466 (TVA : remboursement du crédit) ; 6077 (CET : base d'imposition).

Entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée, voir **EURL**.

Grandes entreprises (obligations déclaratives), 1463-1 (IS), 7062 et s. (RC).

Jeunes entreprises innovantes (exonération), 508-4 (BNC) ; 1834-1 et s. (FE) ; 6065-12 (CET), 6211-3 (TF).

Régime des petites entreprises, 548 et s. (BNC) ; 1347 et s. (BIC) ; 2690 et s. (TVA).

Transmission d'une entreprise, voir **Transmission**.

Voir aussi **Établissement, Société** et le mot correspondant à la nature de l'activité (exemples : Presse, Transport...).

Entretien.

Dépenses d'entretien, 218 (RF) ; 521 (BNC) ; 1052, 1054 (BIC) ; 2361-1 (TVA) ; 3010 (TVA immobilière).

Provisions pour travaux d'entretien, 1158 (BIC).

Voir aussi **Réparation**.

Éolienne.

Voir **Énergie**.

Épargne.

Bon d'épargne, 604, 617, 619 (RCM).

Caisse d'épargne, 1409-1, 1513 (IS).

Compte épargne temps (CET), 421 (TS).

Engagement d'épargne à long terme, 640 (RCM) ; 939 (IR : Plus-values mobilières privées).

Épargne handicap, 102 (IR : réduction d'impôt).

Épargne logement et livrets d'épargne, 607-1 (RCM) ; 922 (FP : IFU).

Plan d'épargne en actions (PEA), 690 et s. (RCM : étude générale) ; 921 (FP : DADS).

Plan d'épargne salariale (PEE, PEI), 432 (TS) ; 1764 et s., 1766 (FE).

Plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO), 1768 (FE).

Plan d'épargne populaire (PEP), 685 et s. (RCM) ; 921 (FP : DADS).

Plan d'épargne retraite populaire (PERP), 80 (IR : déduction des cotisations).

Produits d'épargne solidaire de partage, 619-2 (RCM).

Épizootie, 317, 342 (BA) ; 6308 (TF : dégrèvement).

Époux.

Imposition distincte des époux, 24 (IR).

Pension alimentaire, prestation compensatoire versées entre époux, 73, 108 et s. (IR).

Quotient familial, 93-2 (IR).

Voir aussi **Conjoint**.

Épuration des eaux, voir **Eau**.

Équipement.

Équipement non polluant, 1113 (BIC : amortissement exceptionnel).

Équipement de production d'énergies renouvelables, 115 et s. (IR : crédit d'impôt), 1101-4, 1112 (BIC : amortissement dégressif ou exceptionnel).

Subventions d'équipement, 356, 386-1 (BA) ; 1026-2 (BIC) ; 2258 (TVA).

Taxe locale ou taxe spéciale d'équipement, 223, 232 (RF) ; 1048 (BIC) ; 6500 et s. (IDL-taxes annexes).

Erreur.

Conséquences des erreurs de procédure d'imposition, 7230 (RC).

Erreur d'expédition des avis d'imposition, 7435 (RC).

Erreur de gestion, 1377 (BIC).

Erreur sur le lieu d'imposition ou la nature de l'impôt, 7010 (RC).

Erreur de liquidation de l'impôt, 4069 (Enr.) ; 7114 (RC).

Réparation d'erreurs, 6027 et s. (TH), 6216-2 (TF) ; 7404 (RC).

Escompte, 2259 (TVA).

Escroquerie, 7391 (RC : sanctions pénales).

Espace vert.

Nettoyage et entretien des espaces verts, 2361-1 (TVA : taux).

Essence, 2840 et s. (TVA : régime spécial).

Estimation, voir **Évaluation**.

Établissement.

Établissement d'accueil des enfants, 2173-1 (TVA : exonération)

Établissement en difficulté, voir **Difficultés**.

Établissement financier ou de crédit, voir **Banque**.

Établissement industriel ou commercial, 204 (RF) ; 2066 (TVA) ; 6215 et s. (TF) ; 8142 (Cad).

Établissement de long séjour, 100-14 et s. (IR : réduction d'impôt).

Établissements payeurs de revenus de valeurs mobilières, 622 et s. (RCM : prélèvement) ; 920 (FP : déclaration IFU) ; 1605 et s. (Dist. : retenue à la source).

Établissement thermal, 2360 (TVA : taux).

Frais d'établissement (étalement), 527 (BNC) ; 1018-1 (BIC).

Transfert d'établissement, 6073 (CET).

Voir aussi **Entreprise**.

Établissement public, 801 (Taxe sur les salaires), 1402, 1406 (IS : champ d'application), 1418, 1420 (IS : exonération), 1510 (IS : taux réduit) ; 2048 (TVA : non-assujettissement), 2221 et s. (TVA : imposition sur option), 2482 (TVA : restitution du crédit) ; 3001-4 (TVA immobilière) ; 6009, 6013 (TH : exonération), 6057 (CET : critères d'imposition), 6203 et s., 6301 (TF : exonération).

Étalement.

Étalement des frais d'établissement, 527 (BNC) ; 1018-1 (BIC).

Étalement de l'incidence de l'application de la méthode par composants aux immobilisations, 1069 (BIC).

Étalement en avant des indemnités de départ à la retraite et des droits inscrits sur un compte épargne temps (CET), 173 et s. (IR).

Étalement des plus-values professionnelles, 1236 et s. (BIC : PV à court terme), 1970 et s. (BIC : PV à court terme des entreprises de pêche) ; 1449 (IS : réintégration en cas de fusion).

Étalement des revenus exceptionnels agricoles, 378 et s. (BA).

Étalement en arrière des revenus exceptionnels ou différés, 170 et s. (IR).

Étang, 200 (RF) ; 6300 (TF).

État, voir Collectivité locale et publique.

Étranger, Étrangère.

Carte de séjour des étrangers, 4707 (Enr. : droit de timbre).

Contribuable étranger domicilié en France, 91 (IR : prise en compte de la situation de famille).

Contribuables domiciliés à l'étranger, 705 et s. (IR : imposition des revenus de source française) ; 3310 et s. (prélèvement sur les plus-values immobilières) ; 4505-2 et s. (successions : territorialité) ; 4827 et s. (ISF : territorialité), 4868 (ISF : exonération des placements financiers en France).

Salariés envoyés à l'étranger, 98-2 (IR : taux effectif), 159 et s. (IR : exonération spécifique) ; 427-7 (indemnité de grand déplacement), 476-7 (TS : frais professionnels réels).

Contribuables prêtant leur concours à des personnes non résidentes, 168 (IR : taxation particulière).

Taux de change des monnaies étrangères, 1011-4 (BIC).

Déclaration des comptes à l'étranger, 1366 (BIC) ; 1465, 1515 (IS).

Transferts de capitaux à l'étranger, 7074, 7092, 7288, 7301 (RC).

Distribution de bénéfices réalisés à l'étranger, 1554 (Dist.).

Échanges d'immeubles situés à l'étranger, 4307 (Enr.).

Entreprise étrangère, 1431 (IS) ; 1615 (Dist.) ; 2143 et s., 2475 et s. (TVA) ; 3607 et s., 3722-1 (FI).

Fonctionnaires en service à l'étranger, 9 et s., 163 et s. (IR).

Immeubles situés à l'étranger, 4254 (Enr. : territorialité des ventes d'immeubles).

Produits de placement payés à l'étranger, 618 (RCM : prélèvement).

Règlement financier des ventes ou travaux à l'étranger, 1170 (BIC : provisions pour risques).

Sociétés étrangères exerçant une activité en France, 1615 (Dist.).

Transfert de bénéfices ou revenus à l'étranger, 1007 (BIC).

Transfert de domicile à l'étranger, 166 et s. (IR).

Valeurs mobilières étrangères (imposition en France), 637 et s. (RCM) ; 1623 et s. (Dist. : retenue à la source).

Ventes à des touristes étrangers, 2212 (TVA : exonération).

Études.

Frais et travaux, 1068 (BIC : étude archéologique), 2020, 2061 (TVA : champ d'application), 2125 (TVA : territorialité).

Étudiant.

Rattachement au foyer fiscal des parents, 19 et s. (IR).

Plafonnement de la taxe d'habitation, 6015-5 (TH).

Salaires perçus par les étudiants, 410, 434 (TS) ; 715 (IR : non résidents).

Intérêts des prêts étudiants, 120 et s. (IR : crédit d'impôt).

EUURL.

Imposition des bénéfices, 36 et s. (IR).

Option pour l'impôt sur les sociétés, 1404-4, 1412-1 et s. (IS).

Rémunération des gérants, 261, 272 (Rem. art. 62).

Euro.

Taux de conversion des avoirs et dettes libellés dans une devise de la zone euro, 1011-4 (BIC).

Évaluation.

Évaluation des avantages en nature, 459 et s., 495 (TS).

Évaluation des avoirs et dettes en monnaies étrangères, 1011-1 (BIC).

Évaluation des biens, 4508 et s. (Enr. : successions), 4542 (Enr. : donations) ; 4870 et s. (ISF).

Évaluation foncière des propriétés bâties et non bâties, 6215 et s. (TF) ; 8036 et s., 8138 et s., 8153 et s. (Cad.).

Évaluation forfaitaire des éléments du train de vie, 180 et s. (IR).

Évaluation des frais de motos, vélomoteurs et scooters, 499-1 et s. (TS : barème forfaitaire) ; 522-3 (BNC) ; 1389 et s. (BIC).

Évaluation des frais de voitures automobiles, 498 et s. (TS : barème forfaitaire) ; 522-1 et s. (BNC).

Évaluation d'office, 149-2 (IR) ; 258 (RF) ; 543-1 (BNC) ; 1368 et s. (BIC) ; 7183, 7185-1 et s., 7483-1 (RC).

Évaluation du portefeuille-titres, 1247-6 et s. (BIC : plus ou moins values).

Évaluation des stocks et travaux en cours, 354-1 et s., 372 et s., 384-4 (BA) ; 1017 et s., 1373 (BIC).

Insuffisance d'évaluation en matière de droit d'enregistrement, 4066 (Enr.) ; 7135-2 (RC).

Réclamation contre l'évaluation de la valeur locative, 6033 (TH), 6218, 6305 (TF).

Éviction.

Indemnité d'éviction, 218-3 (RF) ; 514 (BNC).

Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP).

Définition, 7051-2, (RC).

Durée, 7190-4 et s. (RC).

Activité occulte découverte lors d'un ESFP, 7053-2 et s., 7190-5 (RC).

Formalités préalables à l'engagement d'un ESFP, 7186-2, 7187 (RC).

Information du contribuable sur les conséquences d'un ESFP, 7138, 7219 et s. (RC).

Intervention de la commission des impôts directs et des TCA suite à un ESFP, 7154, 7157-1, 7185-8, 7803 et s. (RC).

Limitation du droit de reprise en cas d'ESFP, 7211 (RC).

Excédent de versement, 9128 (Rec. : paiement de l'IR par acompte), 9135 (Rec. : paiement mensuel de l'IR), 9271 et s. (Rec. : paiement de l'IS).

Voir aussi **Restitution**.

Exercice.

Convention d'exercice conjoint, 588-1 (BNC) ; 2170 (TVA).

Exercice comptable.

Durée, 332 (BA) ; 1009 (BIC), 1441 (IS : groupes de sociétés).

Déclaration annuelle des exploitants agricoles selon l'exercice comptable, 2767 (TVA agricole : RSA).

Exercice de déduction des charges, 1029-4 (BIC).

Exigibilité.

Exigibilité des impôts directs, 9012 à 9014 (Rec.).

Exigibilité de la TVA, 2300 et s. (TVA), 2755 (TVA agricole) ; 3006 et s. (TVA immobilière).

Voir aussi **Paiement**.

Exonération.

Exonération de cotisation foncière des entreprises, 6055 et s. (CET).

Exonération d'impôt sur le revenu, 29 et s. (IR) ; 201 et s. (RF) ; 424 et s. (TS) ; 608-4 et s. (RCM).

Exonération d'impôt sur les sociétés, 1413 et s. (IS) ; 1977 et s., 1987 et s. (FE) (voir aussi Exonérations en faveur des entreprises).

Exonération des suppléments de rétrocession d'honoraires, 508-8 (BNC).

Exonération de TVA, 2160 et s. (TVA : régime intérieur), 2181 et s. (TVA : livraisons intracommunautaires), 2192 et s. (TVA : exportations) ; 3003 (TVA immobilière).

Exonération de taxes et participations assises sur les salaires, 802, 805 et s. (Taxe sur les salaires), 817 (Taxe d'apprentissage), 832 (Participation-formation), 853 (Participation-construction).

Exonération de taxes foncières, 6203 à 6214, 6301 et s., 6409 (TF).

Exonération de taxe d'habitation, 6012 et s. (TH).

Exonération de taxe de publicité foncière, 3079 (FI) ; 8427 (PF).

Exonération de droits de donation, 4541 et s. (Enr.).

Exonération de droit d'enregistrement sur la vente d'immeubles, 4267-1, 4273-1 (Enr.).

Exonération de droits de succession, 4511 et s. (Enr.).

Exonération des biens professionnels, 4851 et s. (ISF : base taxable).

Exonération des heures supplémentaires, 435-3 (TS).

Exonération des plus-values, 938 et s. (IR : Plus-values mobilières privées), 1263 et s. (BIC : plus-values professionnelles) ; 3225 et s. (Plus-values immobilières).

Exonérations en faveur des entreprises participant à un projet de recherche et de développement dans les pôles de compétitivité, 508-5 (BNC) ; 1977 et s. (FE) ; 6211-5 (TF).

Exonération en faveur des entreprises créées ou reprises dans les ZRR, 1872 (FE).

Exonérations en faveur des entreprises nouvelles, 1831 et s. (FE) ; 6211 (TF).

Exonérations en faveur des jeunes entreprises innovantes (JEI), 508-4 (BNC) ; 1834-1 et s. (FE) ; 6211-3 (TF).

Exonération pour la reprise d'entreprises en difficulté, 1987 et s. (FE).

Exonérations en faveur des entreprises créées en Corse, 1910 et s., 1915 et s., 1920 et s. (FE).

Exonérations en faveur des entreprises implantées dans les zones franches urbaines (ZFU), 508-2 et s. (BNC) ; 1841 et s. (FE).

Expertise.

Expertise comptable, 7840 et s. (RC).

Expertise devant les tribunaux, 7552 et s., 7584 (RC).

Travaux d'expertise, 2020, 2058 (TVA : champ d'application), 2124 (TVA : territorialité).

Exploitant.

Charges sociales, 1042 (BIC).

Prélèvement de l'exploitant, 1010-1 (BIC).

Rémunération de l'exploitant, 367 (BA) ; 1035 (BIC).

Exploitant agricole, voir Agriculture, EARL.

Exploitant forestier, 394 et s. (BA) ; 803 (Taxe sur les salaires) ; 2338 (TVA : taux).

Exportateur, Exportation.

Exonération des exportations et prestations liées (étude générale), 2192 et s. (TVA).

Exportation de biens d'occasion, 2830 (TVA).

Justifications des exportations, 2139 et s., 2197 (TCA).

Achats en franchise, 2199 et s., 2557 (TVA).

Remboursement spécifique de TVA, 2474 (TVA).

Régime douanier communautaire ou entrepôt fiscal, 2217 et s. (TVA).

Exposition, 2350 (TVA : taux).

Expropriation.

Expropriation pour cause d'utilité publique, 1236-1, 1240 (BIC : plus-values professionnelles) ; 3226 (FI : plus-values immobilières privées) ; 4135, 4274 (Enr. : exonération de droits) ; 8329 (PF : obligation de publication).

Indemnités d'expropriation, 224-2 (RF) ; 341-4, 357 et s. (BA) ; 1026-1 (BIC) ; 1656 (Dist) ; 3252 (FI : plus-values immobilières privées).

Extrait.

Extrait d'acte, 4039, 4039-1, 4043, 4044 (Enr.) ; 8207 (Cad.) ; 8420 (PF).

Extrait cadastral, 8057 et s., 8193 et s. (Cad.).

Extrait de plan, 8068 (Cad.).

Extrait de rôle, 9015 (Rec.).

F

Façon.

Opérations à façon, 318-1 (BA) ; 2020, 2262, 2310, 2345 (TVA).

Façonnier, 2310, 2653-1 et s. (TVA) ; 6059 (CET), 7067-5 (RC).

Voir aussi **Artisan**.

Facture.

Achats et/ou ventes sans facture, 7291 et s., 7322, 7385-1, 7388-3 (RC : sanctions).

Conservation des factures, 7080 et s. (RC : délai et modalités).

Factures en devises étrangères, 2179, 2290 (TVA).

Factures erronées ou irrégulières, 2441 et s. (TVA) ; .

Factures électroniques, 2672 et s. (TVA : télétransmission) ; 7074-1 (RC : contrôle de la télétransmission) ;

Établissement des factures, 2657 et s., 2671 et s., 2740, 2890 (TVA).

Règles de facturation, 2665 et s. (TVA : étude d'ensemble) ; 7322, 7388-3, 7391 (RC : sanction en cas d'infraction).

Voir aussi **Justification**.

- Faille**, voir **Redressement**, Redressement judiciaire, **Liquidation**, Liquidation judiciaire.
- Faire-valoir direct**, 309-1 (BA).
- Fait générateur**, 2300 et s. (TVA) ; 3006 et s. (TVA immobilière) ; 4821 (ISF).
- Famille**.
Charges de famille, 87 et s. (IR : nombre de parts) ; 4529 (Enr. : réduction des droits de donation et de succession) ; 6021 et s. (TH : abattement sur la base).
- Fermage, Fermier**.
Acquisitions d'immeubles par les fermiers, 4272 et s. (Enr.).
Bénéfices des fermiers, 300, 309-2, 337, 341-1 (BA).
Fermiers de droits communaux, 1002 (BIC).
Revenus du bailleur, 224 et s. (RF).
Voir aussi **Agriculture**.
- Fermeture**.
Fermeture d'établissement, voir **Cession, Cessation**.
- Fichier**.
Fichier immobilier, 8192 (Cad.) ; 8378 et s. (PF).
Fichiers fonciers, 8033, 8073 (Cad.).
- Fiducie**, 1519 et s. (IS) ; 3237, 3252, 3256 (FI) ; 4004, 4035-3, 4214, 4508-6, 4519-6, 4540-2, 4846-1 (Enr.) ; 6071-2 (CET), 6401 (IDL) ; 7094-3, 7107-7, 7181, 7183 (RC).
- Filiale**.
Régime des sociétés mères et filiales, 1445 et s. (IS).
- Film**.
Cession de droits, 2351 (TVA : taux).
Films pornographiques ou violents, 1048 (BIC : charges) ; 1795 (FE : prélèvement), 1797 (FE : taxe) ; 2333 (TVA : taux) ; 9314 et s. (RC).
- Filiale**.
Régime des sociétés mères et filiales, 1445 et s. (IS).
- Finance islamique** (contrats de murabaha et sukuk), 1024 (BIC : produits), 1064-5 (BIC : charges) ; 2002, 2160 (TVA) ; 3221, 3310 (FI) ; 4004, 4373 (Enr.).
- Fioul**, 2840 et s. (TVA).
- Flagrance fiscale**.
Délai de reprise, 7008-6, 7022-1, 7024 (RC).
Présentation générale, 7074-7 (RC).
Procédure de référé, 7577 (RC).
Saisies conservatoires, 9430 (Rec.).
Sanctions, 7295 (RC).
- Fleur**.
Distillation de fleurs, 305-3 (BA).
Vente de fleurs, 2338 (TVA : taux).
- Foire, exposition**.
Régime de taxation, 2350 (TVA).
- Fonctionnaire**.
Fonctionnaires en service à l'étranger, 9, 10, 163 et s. (IR).
Bureaux des fonctionnaires, 6012 (TH).
Rémunérations des fonctionnaires, 409, 458 (TS).
- Fondation**, voir **Association**.
- Fonds**.
Améliorations du fonds agricole, 351, 364-1 (BA).
Fonds communs des accidents du travail agricole, 4116 (Enr.) ; 9089 (Rec.).
Fonds communs de créances, 619, 664 et s. (RCM) ; 1024-5 (BIC) ; 1427, 1513 (IS) ; 2862, 2865 (TVA) ; 4381 (Enr.).
Fonds communs d'intervention sur les marchés à terme (FCIMT), 503-2, 512-2 (BNC : taxation des profits).
Fonds communs de placement, 657 et s., 661 et s. (RCM), 927-1 (FP : déclaration du quota d'investissement dans un FCPR) ; 1024-3, 1234, 1243 (BIC), 2862 (TVA), 4380 (Enr.) ; 4873, 4882 et s. (ISF).
Fonds communs de placement dans l'innovation, 106 et s. (IR : réduction d'impôt), ; 4882 et s. (ISF : imputation).
Fonds d'épargne retraite, 1409-2, 1516 et s. (IS : imposition).
Fonds d'investissement de proximité, 106 et s. (IR : réduction d'impôt), 4882 et s. (ISF : imputation).
Fonds de dotation, 1409-6, 1412-3, 1510 et s. (IS).
Fonds de garantie des assurances obligatoires de dommages, 4114 (Enr.) ; 9088 (Rec.).
Fonds national de l'emploi, 420, 424-1, 424-5 (TS : imposition des sommes versées).
Fonds national de garantie des calamités agricoles, 4117 (Enr.) ; 9091 (Rec.).
Fonds national du livre, 2948 et s. (TCA).
Fonds national de solidarité, voir **Allocation**.
Fonds de placement immobilier, 1658 (Dist.) ; 3236 (FI : PV immobilières).
Fonds de prévention des risques naturels majeurs, 4118 (Enr.) ; 9092 (Rec.).
Fonds salariaux, 457-2 (TS : imposition des versements du salarié).
Revenus des fonds d'État, 605, 610, 628 (RCM).
- Fonds de commerce**.
Achat, 3600 (FI).
Amortissement, 1082 (BIC).
Bail ou location, 1002 (BIC) ; 4403 et s. (Enr.).
Cession, 4137, 4350 et s. (Enr.).
Crédit-bail, 1309 et s. (BIC).
Évaluation, 7135-2 (RC : motivation de l'insuffisance).
Nantissement, 4108 (Enr.).
- Football**.
Joueurs promotionnels, 507 (BNC).
Régime de prévoyance des joueurs professionnels, 462-2, 462-3, 479-1 (TS).
- Forain**, 2354, 2615, 2651-5 (TVA) ; 6060-6 (CET).
- Forestier, Forestière**.
Exploitations forestières, 302, 394 et s. (BA).
Gardes forestiers, 803 (Taxe sur les salaires).
Groupement forestier, 42-1 et s. (IR) ; 310, 395 (BA) ; 1411, 1480 (IS) ; 4376, 4514-1, 4630, 4634-1 (Enr.) ; 4864 (ISF).
Réduction d'impôt pour investissement forestier, 104 et s. (IR).
- Forêt**.
Acquisition, 4273-3, 4514 (Enr.) ; 4864 (ISF).
Voir aussi **Bois**.
- Forfait agricole**, 316, 321 et s., 329, 336 et s. (BA).
- Formalité**.
Formalité de l'enregistrement, 4000 et s., 4037 et s., 4047 et s., 4054 et s. (Enr.) ; 8425 (PF).
Dispense de la formalité, 4041, 4212 (Enr.).
Fait générateur de la formalité, 4034, 4501 (Enr.).
Refus de la formalité, 4042, 4045 (Enr.) ; 8360 (PF).
Réquisitions de formalités, 8349 et s. (PF).
Retard d'exécution de la formalité, 7270 et s. (RC).
- Formation**.
Actions de formation, 2069, 2170-3, 2174, 2225 (TVA).
Congé formation, 421 (TS : allocations perçues).
Dépenses de formation (crédit d'impôt), 1849-22, 1929 (FE).
Dépenses de formation, 525 (BNC) ; 819-2 (Taxe d'apprentissage), 837 et s. (Participation-formation).
Formation professionnelle continue, 830 et s. (Participation-formation).
- Formule**, voir **Brevet**.
- Fournisseur d'accès à internet**.
Droit de communication, 7094-4 (RC).

Fourniture.

Services comportant des fournitures, 2278 (TVA).
Fournitures de bureau, 521 (BNC).

Foyer.

Gestionnaires de foyers, 6010-1, 6014 (TH).

Foyer fiscal.

Imposition par foyer fiscal, 15 et s. (IR) ; 4825 (ISF).

Frais.

Allocations pour frais d'emploi, 268 (Rém. art. 62) ; 426 et s., 497 (TS) ; 1033, 1034, 1040 (BIC).

Barèmes kilométriques forfaitaires, 373 (BA) ; 498 et s. 499-1 et s. (TS) ; 522-3 (BNC) ; 1390 (BIC).

Frais déductibles du revenu global, 70-1, 74 (IR).

Frais d'établissement, 527 (BNC) ; 1018-1 (BIC).

Frais professionnels, 269-3 (Rém. art. 62) ; 469 et s., 474 et s., 476-7 (TS) ; 517 et s., 552-3, 555-1, 561 et s. (BNC) ; 1029 et s. (BIC).

Frais déductibles des revenus fonciers, 214 et s., 216 et s., 217 et s., 218 et s., 219 et s., 220, 222-25 et s., 223, 225 et s., 227 et s., (RF).

Frais déductibles des revenus mobiliers, 630 et s. (RCM).

Frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non-valeur, 4251-1 (Enr.) ; 6001 (IDL).

Déduction des frais de comptabilité CGA ou AGA, 7861 (RC).

Frais de contentieux ou de poursuites, 7610 (RC) ; 9375 (Rec.).

Frais financiers, 369 (BA) ; 526 (BNC) ; 1061 (BIC).

Frais inclus dans la base imposable, 2252 et s. (TVA).

Frais irrépétibles, 7620 et s. (RC).

Remboursement de frais, 426 et s. (TS) ; 1040 (BIC) ; 2176, 2258 (TVA).

Voir aussi **Dépense et Charge**.

Frais réels.

Régime des frais réels, 474 et s. (TS).

Frais de trajet entre domicile et lieu de travail, 431-3 (TS : exonération).

France.

Non-résidents ayant une habitation en France, 709 et s., 744 et s. (IR).

Représentant fiscal en France, 750 (IR : Non résidents) ; 1467 (IS) ; 2146 (TVA) ; 3722-1 (TVA immobilière) ; 4900 (Enr.).

Retenue à la source, 726, 727 (IR : Non résidents).

Revenus de source française, 168 (IR) ; 705, 706 et 707 (IR : Non résidents).

Territorialité, 1 et s. ; 700 et s. (IR) ; 1006 et s (BIC) ; 1431 et s. (IS) ; 2100 et s. (TVA) ; 3002 (TVA immobilière) ; 4254, 4505-2 (enr.).

Voir aussi **Domicile**.

Franchise.

Achats en franchise, 2199 et s., 2831, 2892 (TVA).

Contrat ou convention de franchise, 1455, 1456 (IS).

Franchise aux associations et organismes sans but lucratif, 1510-4 (IS) ; 2171 (TVA).

Franchise de taxe de publicité foncière, 8427 (PF).

Franchise de taxe sur les salaires, 810, 812 (FP).

Franchise en base, 2659, 2691 et s., 2695 et s., 2700 et s. (TVA).

Franchise agricole, 2768 (TVA).

Fraude fiscale.

Délais spéciaux de prescription, 7008-5 (RC).

Délits général et spéciaux, 7380 et s., 7388 et s. (RC).

Mesures de prévention, 7060 et s. (RC).

Frère, sœur.

Succession entre frères et sœurs, 4528 (Enr. : abattement).

Frontalier.

Travailleurs frontaliers, 715 (IR : non-résidents).

Fruit.

Jus de fruits, 2336, 2338 (TVA : taux).

Fusion.

Rémunérations des apports, 1586, 1630 et s. (Dist.).
Fusions de sociétés (généralités), 1447 et s. (IS) ; 1631 (Dist.) ; 4656 et s (Enr.) ; 6078 (CET).

Fusions d'OPCVM, 1024-7 (BIC) ; 1651 (Dist.).

Plus-values d'échange de droits sociaux, 535 (BNC).

Plus-values nettes d'apport à une SCP, 586-1 et s. (BNC).

G

GAEC, 42-1 (IR) ; 310, 317-1, 319-3 et s., 376-2 (BA) ; 2744, 2745 (TVA agricole) ; 4270, 4272-3, 4377, 4630 (Enr.).

Gage.

Constitution de droits réels immobiliers, 8308 (PF).

Objets en gage, 4389 (Enr. : exonération de la vente publique).

Tarif, 4111 (Enr.).

Gain.

Gains de course, 2744 (TVA agricole).

Gains nets en capital, 651 (RCM : régime des clubs d'investissement), 938 et s. (FP : plus-values mobilières).

Voir aussi **Revenu, Profit et Plus-value privée**.

Garage.

Imposition à la taxe d'habitation, 6004-1 (IDL).

Location de garage, 204 (RF) ; 2067, 2178, 2618 (TVA).

Ventes de garages, 4264 et s. (Enr.).

Garantie.

Dépôt de garantie, 208 (RF) ; 521 (BNC) ; 2253 (TVA) ; 4840 (ISF).

Garanties accordées aux contribuables, 7186 et s. (RC : étude d'ensemble).

Garantie du recouvrement, 9391 (Rec. : privilège du trésor).

Sursis de paiement, 7601 et s. (RC : procédure contentieuse).

Garde.

Frais de garde des enfants, 116 et s. (IR : crédit d'impôt).

Garde chasse, 216-1 (RF : déduction des frais).

Garde malade, 6062 (CET).

Gardien d'immeuble, voir Concierge.**Gardiennage.**

Gardiennage d'animaux, 304, 307-2 (BA) ; 2742 (TVA agricole).

Gardiennage de caravanes, 2347 (TVA : taux).

Gardiennage de locaux, 204 (RF).

Gardiennage de marchandises liées à l'exportation, 2203 (TVA).

Gaz.

Abonnements aux réseaux de gaz, 2362 (TVA : taux).

Distribution ou livraison de Gaz, 2006, 2019-3, 2027-3, 2048 et s., 2116-1, 2314 (TVA).

Gaz médicaux, 2341 (TVA : taux).

Gazole.

Régime spécial d'imposition, 2840 et s. (TVA).

GEIE, 1411 (IS).**Gelée, voir Calamité agricole.****Gélule**, 2341 (TVA : taux).**Gemme, voir Pierre précieuse.****Gendarme.**

Logement de fonction, 461 (TS : avantage en nature).

Généalogiste, 507 (BNC).

Géomètre expert, 500-1 (BNC) ; 2058 (TVA) ; 8205(Cad.).

Gérance.

Frais de gérance, 216-1 et s. (RF).

Voir aussi **Location**.

Gérant.

Gérant majoritaire de SARL, 260 et s. (Rém. art. 62 : étude d'ensemble).

Gérant de coopérative de consommation ou maison d'alimentation (rémunération), 414 (TS).

Gérant de débit de tabacs, 445 (TS : redevance perçue).

Gérant dépositaire, 408 (TS : rémunération).

Gérant de fait, 263-2 (Rém. art. 62).

Gérant de magasin à succursales multiples, 507 (BNC : rémunération).

Gérant minoritaire de SARL, 411 (TS : rémunération).

Gérants de sociétés, 1038 et s. (BIC : déduction des rémunérations versées).

Gestion.

Acte de gestion normal ou anormal, 1029-1 (BIC).

Centre de gestion agréé, 381 (BA : abattement sur le bénéficiaire) ; 2056 (TVA : imposition des prestations) ; 7840 et s. (RC : étude d'ensemble).

Décision et erreur de gestion, 1377 (BIC : rectification du bénéficiaire).

Frais de gestion, 216 et s., 225 et s. (RF) ; 525 (BNC) ; 1059 (BIC).

Gex.

Zone franche du pays de Gex, 2101 (TVA : territorialité).

GIE, 37 (IR) ; 816 (Taxe d'apprentissage) ; 1411, 1479 (IS) ; 2176 (TVA), 2742 (TVA agricole).

Gîte rural.

Location, 6012-1 (TH : exonération), 6060-3 (CET : exonération).

Golf, 189 (IR : élément de train de vie) ; 2172 (TVA).

Gracieux.

Demande gracieuse, 7412 et s., 7750 et s. (RC).

Graine.

Vente, 2338 (TVA : taux).

Voir aussi **Céréale**.

Graisse, 2337 (TVA : taux).

Grands-parents, voir ascendant.

Greffier des tribunaux de commerce, 501 (BNC) ; 2054 (TVA).

Grêle, voir **Calamité agricole**.

Grotte.

Droits d'entrée, 2352 (TVA : taux).

Groupe de sociétés.

Régime fiscal, 1440 et s. (IS).

Vérification des résultats, 7107-4, 7186, 7189, 7221 (RC).

Groupement.

Groupements d'achats en commun, 2080 (TVA).

Groupements d'aveugles et de travailleurs handicapés, 2173, 2243 (TVA).

Groupements de coopération sanitaire, 1412-2 (IS).

Groupements d'employeurs agricoles, 817 (Taxe d'apprentissage) ; 6058 (CET).

Groupements fonciers agricoles (GFA), 42-1 (IR) ; 310, 319-2 (BA) ; 4376, 4630 (Enr.) ; 4860-1, 4862 (ISF).

Groupements fonciers ruraux (GFR), 310, 396 (BA) ; 4515-3, 4376, 4630 (Enr.).

Groupements forestiers, 42-1 et s. (IR) ; 310, 395 (BA) ; 1411, 1480 (IS) ; 4376, 4514-1, 4630, 4634-1 (Enr.) ; 4864 (ISF).

Groupements d'intérêt public, 37 (IR) ; 1412-2 (IS).

Groupements de prévention agréé, 1844 et s. (FE : crédit d'impôt pour adhésion).

Voir aussi **GAEC**, **GIE**, **GEIE**.

Guadeloupe, voir **Outre-mer**.

Guérisseur, 507 (BNC) ; 2170 (TVA).

Guerre.

Allocations ou pensions aux mutilés ou veuves de guerre, 442 (TS).

Voir aussi **combattant**.

Guide, 2057 (TVA).

Guyane, voir **Outre-mer**.

H

Habitation.

Acquisition, 4260, 4264 et s. (Enr.).

Droit d'habitation et d'usage (transmission), 4509-1 (Enr.).

Construction, 6210 et s. (TF : exonération).

Habitation principale, 109 et s. (IR : réduction d'impôt), 120-6 (IR : crédit d'impôt) ; 3225 (Plus-values immobilières) ; 4508-5 (Enr. : évaluation), 4871-1 (ISF) ; 6060-3 (CET).

Disposition d'une habitation en France, 709 et s., 744 et s., 754 et s. (IR : non-résidents).

Taxe d'habitation, 6003 et s. (TH : étude d'ensemble).

Voir aussi **Domicile**, **Immeuble** et **Résidence**.

Habitation à loyer modéré (HLM), 1418 (IS : régime particulier) ; 3008-1 (TVA immobilière) ; 4275-3 (Enr. : cessions d'immeubles) ; 6063 (CET), 6212-1 et s. (TF : exonération).

Habitude.

Notion d'habitude, 3503, 3600 (FI : profits immobiliers).

Handicapé.

Allocation aux adultes handicapés, 430 (TS : exonération).

Appareillage pour handicapés, 2342 et s. (TVA : taux).

Dépenses pour accessibilité et adaptation des logements, 219, 227 (RF : dépenses des propriétaires privés) ; 6220 et s. (TF : imputation des dépenses des HLM).

Dispositions particulières en faveur des handicapés, 22, 23, 88, 93-8 et s. (IR : personnes à charge - quotient familial) ; 441 (TS : majoration tierce personne) ; 6013-1 et s., 6015-6, 6022-2 (TH : abattement, exonération ou plafonnement) ; 6214 (TF : exonération).

Groupement d'handicapés, 2173, 2245 (TVA).

Successions et donations, 4527 (Enr. : abattement).

Haute couture, 2213 (TVA : champ d'application). **Hélicoptère**, 2405-1 (TVA : déduction).

Héritier.

Destinataire de la proposition de rectification, 7128 (RC : contrôle).

Obligations déclaratives, 158 (IR) ; 4502 et s. (Enr. : successions).

Responsabilité au paiement, 9405 et s. (Rec.).

Voir aussi **Décès**, **Succession**.

Historique.

Châteaux et monuments historiques (déduction des charges), 77 (IR : déduction du revenu global) ; 235 et s., 252 (RF : déduction du revenu foncier) ; 1030 (BIC : déduction du revenu professionnel).

Monuments historiques (transmission à titre gratuit ou possession), 4519-1 (Enr.) ; 4847 (ISF) ; 8329 (PF : publication de l'acte de classement).

Holding.

Titres de sociétés holding, 4858 et s. (ISF : biens professionnels).

Voir aussi **Société mère et filiale.**

Homme de lettres, voir Écrivain.**Honoraire.**

Déclaration des honoraires, 912 et s. (FP) ; 7290 (RC : sanction pour défaut de déclaration).

Déduction des honoraires, 216-1 (RF) ; 521 (BNC) ; 1056, 1071 (BIC).

Imposition des honoraires, 514 (BNC) ; 2061, 2170 (TVA).

Rétrocession des honoraires, 508-8, 515, 542 (BNC) ; 2170 (TVA).

Hôpital.

Fourniture de repas, 2348 (TVA : taux).

Frais de séjour, 2170 (TVA : exonération).

Hôpital public, 801 (Taxe sur les salaires).

Horticulteur, 305-1 (BA) ; 2338 (TVA : taux).

Hôtel.

Amortissement, 1099-1 (BIC).

Fourniture de logement et de nourriture, 2346 et s. (TVA : taux).

Hôtel de tourisme, 6073 (CET).

Résidence de tourisme (investissement), 105-1 et s. (IR : réduction d'impôt) ; .

Résidence hôtelière (investissement DOM-TOM), 109-3 et s. (IR : réduction d'impôt).

Huile.

Huile alimentaire, 2337 (TVA : taux).

Taxe spéciale, 2942 et s. (TCA).

Huissier.

Dispense de présentation des actes à la formalité, 4207 (Enr.).

Imposition, 501 (BNC) ; 2054 (TVA).

Taxe forfaitaire sur les actes, 2962 et s. (TCA) ; 9051 (Rec.).

Voir aussi **Acte.**

Hypothèque.

Frais d'hypothèque, 223 (RF).

Hypothèque légale du Trésor, 9396 et s. (Rec.).

Inscription et radiation, 8373, 8374 (PF).

Mainlevée, 4142 (Enr. : tarif).

I**Identification.**

Identification des biens et des personnes dans un acte, 8356 (PF).

Identification ou marquage des animaux, 2764 (TVA agricole).

Numéro individuel d'identification, 2603 et s. (TVA) ; 2787 (TVA agricole).

IFA (Imposition forfaitaire annuelle des sociétés).

Étude d'ensemble, 1791 et s. (FE).

Exonération des associations et centres agréés, 7863 (RC).

Imputation sur l'IS (jusqu'en 2005), 1503 (IS) ; 9278 (Rec.).

Paieement, 9281 (Rec.).

IFER (Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux), 6524 et s. (IDL).

Immeuble.

Achats en vue de la revente, 3023 (TVA immobilière) ; 3600 (Profits de construction) ; 4268-1 (Enr.).

Acquisitions par des jeunes agriculteurs, 4270 et s. (Enr. : tarif).

Acquisitions à la suite d'apports, de scission, de fusion de sociétés ou de cession d'établissements, 6060-3 (CET), 6215-5 (IDL : valeur locative plancher).

Amortissement dégressif, 1099-1 (BIC).

Amortissement exceptionnel ou accéléré, 1104 et s. (BIC).

Apport à titre onéreux, 4623-1 (Enr. : tarif).

Cession, 1263 et s. (BIC : plus-values professionnelles) ; 3220 et s. (FI : plus-values privées).

Dégrèvement immeubles vacants ou inexploités, 6219 et s. (TFPB : dégrèvement) ; 7439 (RC : délai de réclamation).

Échanges, 3005-3 (TVA immobilière), 3226-1 (FI : PV privées) ; 4302 et s. (Enr. : tarif).

Évaluation, 4066, 4508-5, 4510 (Enr.), 4871-1, 4872 (ISF).

Exonération, 6203 et s., 6208 (TF).

Immeubles affectés à l'habitation, 1021 (BIC) ; 3001-4, 3013 (TVA immobilière) ; 4264 (Enr. : tarif) ; 6004 (TH), 6060-3 (CET).

Immeubles à usage mixte, 3013 (TVA immobilière).

Immeubles construits par le cédant, 3507 (Profits de construction).

Immeubles détenus en France par des sociétés étrangères, 4738 et s. (Taxe de 3 %).

Immeubles inscrits à l'actif d'une entreprise, 1226 (BIC) ; 3235 et s. (FI : PV privées).

Immeuble neuf, 3025-1. (TVA immobilière), 3001-2 et s. (opérations immobilières).

Immeubles non affectés à l'exploitation (charges), 1070 (BIC : relevé de frais généraux).

Immeubles ruraux, 224 et s. (RF : imposition des revenus).

Immeubles situés dans le Bas-Rhin, le Haut-Rhin et la Moselle, 4009, 4037 (Enr. : régime particulier).

Immeubles situés en Corse, 4119, 4123, 4150 (Enr. : tarif), 4454-1, 4459, 4461 (Enr. : successions), 4504, 4519-3 (Enr. : donations).

Immeubles situés dans les DOM-TOM, 4263 (Enr. : tarif).

Immeubles situés à l'étranger, 4254 (Enr. : tarif des droits).

Immeubles situés dans les zones franches urbaines, 6211-1 (TF).

Immeubles urbains, 205, 206 et s. (RF : imposition des revenus).

Immeubles utilisés pour les besoins de l'exploitation, 349 (BA) ; 1021, 1052 (BIC)..

Livraisons à soi-même d'immeubles, 2082 (TVA) ; 3001-4, 3005-2, 3006-1, 3008-3, 3009, 3010, 3016, 3019, 3020, 3025-2 (TVA immobilière).

Location d'immeubles, 200 et s. (RF) ; 1021 (BIC) ; 1511 (IS) ; 2066, 2237 et s. (TVA).

Mise à disposition d'immeubles d'habitation, 2176 (TVA : exonération).

Mutation ou vente d'immeubles, 4250 et s., 4500 et s. (Enr.).

Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles, 3001 et s. (opérations immobilières réalisées dans le cadre d'une activité économique), 3025 et s. (opérations immobilières réalisées hors d'une activité économique).

Plus-values immobilières privées, 3220 et s. (FI : étude d'ensemble).

Régularisations des déductions, 2407 et s. (TVA) ; 3161 (FI).

Travaux sur immeubles, 3001-4, 3005-2, 3006-1, 3008-11 et 3010 (FI).

Valeur vénale des immeubles, 4508-5, 4510 (Enr. : donations), 4871-1 (ISF).

Voir aussi **Bien, Construction, Logement, Monument, Plus-value privée, Propriété, Résidence. Immobilisations.**

Acquisitions suite à apports, scissions, fusions de sociétés ou cessions d'établissements, 6215-5 (TF).

Amortissement, 364 et s. (BA) ; 528 (BNC) ; 1082 (BIC).

Droit de déduction, 2401 et s. (TVA).

Immobilisations agricoles, 348 et s. (BA : particularités).

Livraison à soi-même, 2073 (TVA).

Réévaluation légal, 352 (BA) ; 531 (BNC) ; 1265 (BIC).

Régularisation des déductions, 2407 et s. (TVA).

Tableau des immobilisations (obligations déclaratives), 333 (BA) ; 543-2 (BNC) ; 1386 (BIC).

Impatriés.

Régime spécial d'imposition, 435-1 (TS) ; 508-13 (BNC) ; 697 (RCM) ; 1007-1 (BIC).

Impayé.

Régularisation en cas d'impayés, 2442 et s. (TVA), 2779 (TVA agricole).

Implantation à l'étranger, 517-2 (BNC).

Importation.

Base d'imposition, 2294 (TVA).

Définition, 2087, 2100 et s. (TVA), 2807 (TVA : régime des DOM).

Importations hors CE de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité, 2830-1 (TVA).

Importations en franchise, 2199 et s. (TVA).

Opérations exonérées à l'importation, 2190 et s. (TVA).

Transports de marchandises réalisés à l'importation, 2137 (TVA : exonération).

Imposition.

Imposition après rectification, 7148 et s., 7168 (RC : procédure).

Imposition commune des couples mariés ou pacsés, 16 et 16-1 (IR) ; 4825 (ISF).

Imposition par foyer fiscal, 15 et s. (IR).

Imposition d'office, 7182 et s. (RC : tableau récapitulatif).

Imposition des revenus exceptionnels ou différés, 169 et s. (IR).

Imposition tardive à l'impôt sur le revenu, 9131 (Rec. : paiement des acomptes).

Période d'imposition, 332 (BA) ; 512-1 (BNC) ; 1009 (BIC).

Voir aussi **Lieu d'imposition** et **Régime**.

Impôt.

Dégrèvement d'impôts, 1026 (BIC : produits).

Impôt déductible, 223, 225 (RF) ; 520 (BNC) ; 1047 (BIC).

Impôt non déductible, 59 (IR) ; 517 (BNC) ; 1048 (BIC).

Impôt sur les spectacles, 2161 (TVA : exonération).

Impôt à payer, 1157 (BIC : provisions).

Impôt de solidarité sur la fortune (ISF).

Étude d'ensemble, 4820 et s. (ISF).

Délai de reprise, 7027 (RC).

Paiement, 9166 (Rec.).

Impôt sur le revenu (IR).

Étude d'ensemble, 1 et s. (IR).

Délai de reprise, 7006 et s. (RC).

Minimum de perception, 32 (IR).

Paiement, 9124 et s. (Rec.).

Retard ou insuffisance de paiement, 7282 et s. (RC : sanctions).

Impôt sur les sociétés (IS).

Étude d'ensemble, 1400 et s. (IS).

Délai de reprise, 7006 et s. (RC).

Paiement, 9271 et s. (Rec.).

Impôts locaux.

Étude d'ensemble, 6000 et s. (IDL).

Délai de reprise, 7020 et s. (RC).

Paiement, 9163 et s. (Rec. : TF et TH), 9288 et s. (Rec. : CET).

Imprimerie.

Travaux de composition et d'impression, 2859 et s. (TVA : taux).

Voir aussi **Édition et Presse**.

Imputation.

Imputation des crédits d'impôt, voir **Crédit d'impôt**.

Déficits, 55 et s. (IR) ; 245 et s. (RF).

Passif successoral, 4520 et s. (Enr.).

Impôts acquittés hors de France, 4535 (Enr. : successions), 4902 (ISF).

Imposition forfaitaire annuelle (IFA), 1503 (IS) ; 9278 (Rec.).

Retenue à la source, 632 (RCM) ; 735 et s. (IR : non-résidents) ; 1504 (IS).

Taxe sur la valeur ajoutée, 2442, 2462 (TVA : droit à déduction).

Indemnité.

Indemnités pour accident du travail, 421, 442 (TS : exonération).

Indemnités versées aux agriculteurs, 317-1, 341-4, 358-1, 380-2 et s. (BA) ; 2744, 2747, 2781 (TVA agricole) ;

Indemnités d'assurances, 213-1 (RF) ; 317, 361, 386-2 (BA) ; 421 (TS) ; 1026, 1236-1, 1240 (BIC) ; 2257, 2258 (TVA : base d'imposition).

Indemnités versées ou perçues par le bailleur, 213 et s., 218-3 (RF) ; 1051 (BIC).

Indemnités de fin d'activité, de retraite ou de licenciement, 173 et s. (IR : étalement) ; 423, 424 et s., 457 (TS : modalités d'imposition) ; 1027, 1034, 1162-1 (BIC : déduction du résultat).

Indemnités de congés payés, 1160 et s. (BIC : déduction du résultat).

Indemnité d'éviction, 514 (BNC : recettes).

Indemnités d'expropriation, 224-2 (RF) ; 341-4 (BA : forfait), 357 et s. (BA : régime réel) ; 1026-1 (BIC) ; 3226 (PV immobilières privées).

Indemnités perçues par les élus, 418 (TS) ; 9142 (Rec. : retenue à la source).

Indemnités pour frais professionnels, 421, 426 et s., 427-7 et s., 434, 497 et s. (TS) ; 1034, 1040 (BIC).

Indemnités pour transfert de clientèle, 531 (BNC : plus-values).

Indemnités de tutorat, 341-4 (BA : forfait), 362 (BA : régime réel).

Indemnités versées aux artistes des tournées théâtrales et aux régisseurs de théâtres, 428 (TS : champ d'application).

Indemnité de volontariat associatif, 432-11 (TS : exonération).

Voir aussi **Allocation, Prime**.

Indexation.

Produit d'une clause d'indexation, 607, 615 (RCM) ; 1066 (BIC).

Indivision.

Établissement des impôts locaux, 6401 (TF).

Fin de l'indivision, 4450 et s. (Enr. : droit de partage).

Répartition des résultats d'une entreprise en indivision, 39 (IR).

Industrie, voir **Déchet**.**Inexploitation**.

Inexploitation d'un immeuble à usage commercial ou industriel, 6219 (TFPB : dégrèvement) ; 7439 (RC : délai de réclamation).

Infirme, voir **Handicapé**.

Infirmière, Infirmier, 500-1 (BNC) ; 2170 (TVA).

Informatique.

Comptabilité informatisée, 1374 (BIC) ; 7051-5, 7132 (RC : contrôle).

Délai de conservation des documents, 7080-1 et s. (RC).

Édition d'imprimés fiscaux, 7060 et s. (RC : étude générale).

Infraction.

Étude d'ensemble, 7250 et s. (RC).

Commission des infractions fiscales (CIF), 7381 (RC : sanctions pénales).

Infractions relatives au recouvrement de l'impôt, 7282 et s. (RC : sanctions fiscales).

Recherche des infractions pénales, 7074-3 (RC).

Infractions relatives à l'assiette de l'impôt, 7270 et s. (RC : sanctions fiscales).

Ingenieur conseil, 500-1 (BNC) ; 2053 (TVA).

Inondation, voir **Calamité agricole**.**Inscription**.

Inscription des privilèges et hypothèques, 8306 et s. (PF) ; 9394 et 9398 (Rec. : privilège du Trésor et hypothèque légale).

Inscrits maritimes, 6059-3 (CET).

Insémination artificielle, voir **Coopérative, vétérinaire**.

Installation.

Amortissement des installations professionnelles, 1097-1, 1099 (BIC).

Installation anti-pollution, 1026-2 (BIC) ; 6215-5 (TFPB : valeur locative).

Voir aussi **Agencement**.

Instance.

Devant le tribunal administratif, 7523 et s. (RC).

Devant le tribunal de grande instance, 7580 et s. (RC).

Instance de séparation de corps ou de divorce, 24 (IR).

Institution financière, voir **Banque**.

Instruction.

Instruction des requêtes devant le tribunal administratif, 7542 et s. (RC).

Instruction des demandes gracieuses, 7763 et s. (RC).

Instruction de l'appel devant la cour d'appel, 7596-3 et s. (RC).

Instruction des requêtes devant la cour administrative d'appel, 7595 (RC).

Instruction des instances devant le tribunal de grande instance, 7582 et s. (RC).

Instruction des réclamations, 7462 et s. (RC).

Mesures spéciales d'instruction devant le tribunal administratif, 7551 et s. (RC).

Insuffisance.

Insuffisance de déclaration, 7006 et s. (RC : délai de reprise), 7108 et s. (RC : procédure de rectification), 7260 et s. (pénalités).

Insuffisance de prix ou de valeur déclarée, 4066 (Enr.) ; 7135-2 (RC).

Insuffisance de paiement, 7282 et s. (RC : sanctions).

Interdiction.

Interdiction de disposer d'un immeuble, 8310, 8330 (PF : actes ou décisions judiciaires).

Interdiction d'exercer une activité professionnelle, 7387-2 (RC).

Interdiction d'opérer une mutation cadastrale, 8317, 8328 (PF : sanction pour défaut de publicité).

Interdiction de participer aux commissions administratives, 7386-1 (RC).

Interdiction de créer, diriger ou gérer des AGA et CGA, 7386-2 (RC).

Intéressement.

Associés d'exploitations agricoles, 417 (TS).

Salariés, 421, 432 (TS) ; 805 (Taxe sur les salaires) ; 1740 et s., 1760 et s., 1936 (FE).

Intérêt.

Contrats d'échange de taux d'intérêts, 1025-5 (BIC). Dommages et intérêts, 2257 et s. (TVA).

Intérêts des avances faites par une société-mère, 1064-5 (BIC).

Intérêts des arrhes et acomptes, 2259 (TVA : base d'imposition).

Intérêts des bons de caisse, 606 (RCM).

Intérêts de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, 607 (RCM : imposition).

Intérêts des comptes bloqués d'associés, 616-2 (RCM) ; 1065 (BIC).

Intérêts de comptes courants d'associés, 341-4 (BA) ; 514 (BNC) ; 616 et s. (RCM) ; 1064-2 et s. (BIC : limites de déduction) ; 1578, 1606 (Dist.).

Intérêts des comptes d'épargne-logement, 607-1 (RCM : exonération).

Intérêts de crédit, 9206 (Rec. : paiement fractionné ou différé).

Intérêts d'emprunt, 76 (IR : déduction du revenu global), 120-6 (IR : crédit d'impôt habitation principale) ; 222-25, 225 (RF) ; 269-2 (Rém., art. 62) ; 310-1, 369 (BA : charges) ; 466 et s. (TS : souscription au capital de sociétés) ; 526 (BNC : charges) ; 605, 610, 628 (RCM : imposition) ; 1062 (BIC : charges).

Intérêts excédentaires, 1578 (Dist.).

Intérêts moratoires, 514 (BNC : recettes) ; 1026 (BIC : produits) ; 2253 et s. (TVA), 7611 et s. (RC : étude d'ensemble).

Intérêts des obligations, 605, 609 et s., 618, 628 (RCM).

Intérêts des prêts étudiants, 120 et s. (IR : crédit d'impôt).

Intérêts de retard, 7260 et s. (RC : étude d'ensemble) ; 1049 (BIC : non déduction du résultat) ; voir aussi **Sanction**.

Intérêts statutaires des membres des coopératives agricoles, 341-4, 353 (BA).

Interlocuteur départemental, 7186-1 (RC).

Intermédiaire.

Opérations des intermédiaires, 2036 et s., 2124 et s., 2145 (TVA : champ d'application), 2182 (TVA intracommunautaire), 2193, 2197, 2201-1 et s. (TVA : exonérations), 2211, 2266 et s. (TVA : base d'imposition), 2320 (TVA : fait générateur), 2441, 2474 (TVA : déduction), 2744 (TVA agricole), 2875 (TVA : prestations des agences de voyages).

Rémunérations versées aux intermédiaires, 1056 (BIC : charges).

Voir aussi **Commissionnaire, Courtier, Représentant**.

Internet.

Dépenses engagées lors de la création de sites, 1060-9 (BIC).

Mise en ligne de formulaires et déclarations, 4890 (ISF) ; 7060-4 (RC).

Service de presse en ligne, 6060-2 (CET).

Souscription des déclarations par les particuliers, 138 (IR) ; 7061 (RC).

Terminaux à haut débit, 1110-1 (BIC : amortissement accéléré).

Interprète.

Imposition des revenus, 507 (BNC).

Interprète de langues étrangères, 2057 (TVA : champ d'application).

Interprète des œuvres de l'esprit, 2057 (TVA : champ d'application), 2351 (TVA : taux), 2700 et s. (TVA : franchise).

Intracommunautaire, voir **Acquisition intracommunautaire**, **Livraison**, **Opération**.

Invalide.

Abattement sur le revenu global, 82 (IR).

Exonération de taxe d'habitation, 6013-1 (TH).

Imposition des pensions, 440 et s. (TS).

Nombre de parts, 90, 93-3 et s. (IR : quotient familial).

Inventaire.

Inventaire de biens mobiliers, 4004 (Enr.), 4124, 4139 (Enr. : tarif).

Inventaire des stocks, 332-1, 334-1 (BA) ; 1371 (BIC).

Inventeur.

Déclaration des droits, 917 (FP : DADS ou DAS2).

Imposition des droits, 505, 558 et s. (BNC) ; 2064 (TVA).

Imputation des déficits, 57-5 (IR) ; 512-2 (BNC).

Retenue à la source, 707, 726 (IR : non-résidents).

Investissement.

Biens mobiliers d'investissement, 2073 et s., 2162 et s. (TVA : champ d'application), (TVA agricole : LASM).

Club d'investissement, 648 et s. (RCM : régime particulier).

Déduction pour investissement, 376 (BA).

Investissement dans les DOM-TOM, 109 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 1453 et s. (IS : régime particulier) ; 1864 et s. (IS : déduction du résultat).

Investissement dans les SOFICA, 113-5 (IR : réduction d'impôt).

Investissement dans le secteur forestier, 104 et s. (IR : réduction d'impôt).

Investissement immobilier locatif, 105 et s. (IR : réduction d'impôt).

Investissement obligatoire dans la construction, 850 et s. (Participation construction).

Or d'investissement, 2909 et s. (TVA : régime spécial).

Provision pour investissement, 1756, 1762 (FE : participation et intéressement).

Voir aussi **Amortissement**, **Déduction**, **Immobilisation**, **Société**.

ISF, voir **Impôt de solidarité sur la fortune** (ISF).

J

Jardin.

Entrepreneurs de jardins, 803 (Taxe sur les salaires).

Jardin botanique (droit d'entrée), 2352 (TVA : taux).

Jardins familiaux (associations), 6063 (CET) ; 6301-1 (TF : exonération).

JEI, voir **Entreprise**.

Jeton de présence.

Déclaration des jetons de présence 912 et s. (FP).

Limitation de la déduction, 1037-1 (BIC).

Modalités d'imposition, 272 (Rém. art. 62) ; 411 (TS) ; 625 (RCM) ; 1581 et s., 1606 (Dist.).

Jeu.

Gains ou produits de jeux de hasard, 506-1 (BNC : exonération) ; 2179 (TVA : exonération).

Jeux ou paris en ligne, 2987 et s. (TCA : prélèvements) ; 4816 (Enr.).

Jeux et manèges forains, 2354 (TVA : taux).

Jeux olympiques et paralympiques, 433 (TS : exonération des primes versées aux médaillés).

Ouvrages de jeux de rôles, 2343 (TVA : taux).

Voir aussi **Cercle**, **Club**.

Joallerie, voir **Bijouterie**.

Jouissance.

Jouissance gratuite d'un bien appartenant à une société, 1436 (IS) ; 1590 (Dist.) ; 2180 (TVA).

Mutation de jouissance, voir **Bail**.

Journal.

Voir **Presse** et **Édition**.

Journaliste.

Imposition de la rémunération, 406, 428-1 et s. (TS).

Jugement.

Publication et affichage des jugements, 7387-1 (RC : sanctions pénales).

Droits d'enregistrement applicables aux jugements, 4200 et s. (Enr.).

Voir aussi **Arrêt**, **Pourvoi**, **Tribunal**.

Juridiction.

Juridiction contentieuse, 7418 et s. (RC : étude d'ensemble).

Juridiction gracieuse, 7750 et s. (RC : étude d'ensemble).

Justification.

Demande d'éclaircissements ou de justifications, 147 et s. (IR : déclaration d'ensemble des revenus) ; 258 (RF : déclaration des revenus fonciers) ; 4911-1 (déclaration ISF) ; 7185-4 et s. (RC : défaut ou insuffisance de réponse).

Justifications du passif, 4899 (ISF).

Voir aussi **Attestation**, **Exportation**, **Obligation**, **Relevé**.

L

Laboratoire.

Laboratoire d'analyses médicales, 507, 563 (BNC) ; 2170 (TVA), 2225 (TVA : exclusion de l'option).

Laboratoire départementaux vétérinaires ou d'analyses, 2053 (TVA : opérations imposables).

Laine, 2338 (TVA : taux réduit).

Lait.

Lait animal, 2336 (TVA : taux réduit).

Lait humain, 2170-1 (TVA : exonération), 2191 (TVA : importation), 2225 (TVA : exclusion de l'option).

Lande, 340 (BA : polyculture).

Lease-back, voir **Cession-bail (lease-back)**.

Leasing, voir **Crédit-bail (leasing)** et **Location**.

Légion d'honneur.

Traitements attachés à la Légion d'honneur 433 (TS).

Legs.

Droits d'enregistrement applicables aux legs, 4004, 4500 (Enr.).

Voir aussi **Don**, **Donation** et **Succession**.

Légume, 2338 (TVA : taux réduit).

Lever.

Lever terrestre, 8101 (Cad. : méthodes).

Levers photogrammétriques, 8103 (Cad.).

Libéralité, voir **Cadeau, Don et Donation.**

Librairie.

Edition des ouvrages de librairie, 2949 et s. (TVA : redevance).

Librairie indépendante, 6060-5 (CET).

Licence.

Cessions de droits de licence, 2125 (TVA : opérations intracommunautaires).

Licence des débits de boissons, 4353 (Enr. : droit).

Licenciement.

Indemnité de licenciement, 424-3 et s. (TS : limite d'exonération) ; 1034 (BIC : charges de personnel), 1162-1 (BIC : provision).

Licitation.

Règles d'imposition, 4140, 4459 (Enr. : droit d'enregistrement).

Publication des licitations, 8308 (PF).

Lien direct, 2003 et s. (TVA).

« **Lienemann** ».

Location de logements à des personnes de revenus modestes, 223-5 (RF).

Lieu d'imposition.

Généralités, 4046 et s. (Enr), 4504 (Enr. : succession) Lieu d'imposition des impôts directs locaux, 6025 (TH), 6094-2 (CET), 6400 (TF).

Lieu d'imposition de l'impôt sur le revenu, 131 et s. (IR), 748 (IR : non-résident) ; 1364 (BIC).

Lieu d'imposition de l'impôt sur les sociétés, 1460 (IS).

Lieu d'imposition de l'impôt de solidarité sur la fortune, 4897 (ISF).

Lieu d'imposition de la TVA, 2621 (TVA) ; 3017 (TVA immobilière).

Voir aussi **Domicile, Résidence et Territorialité de l'impôt.**

Lieux de vie et d'accueil, 2174-1 (TVA : exonération).

Limitation.

Limitation au droit de propriété, 8323 (PF).

Limite.

Limite d'imposition, 542 et s. (BNC : déclaration contrôlée) ; 319 et s. (BA), 1322 (BIC : micro-entreprise) ; 2690 (TVA : la franchise en base).

Limite d'exonération, 29 et s. (IR), 1263 et s. (BIC : plus-values professionnelles).

Limite de propriété, 8096, 8222 (Cad.).

Liquidateur.

Mandataires et liquidateurs, 2054 (TVA).

Liquidation.

Boni de liquidation, 1584 (Dist. : dissolution de société), 1625 (Dist. : transformation de société).

Erreur de liquidation de l'impôt, 4069 (ISF) ; 7114 (RC : procédure).

Liquidation agréée de société, 1280 (BIC : plus-values).

Liquidation des droits de succession, 4523 et s. (Enr.).

Liquidation de l'impôt, 86 et s. (IR), 1490 et s. (IS : taux) ; 2400 et s. (TVA), 9271 (Rec. : IS).

Liquidation judiciaire, 264 (Rém. art. 62) ; 434 (TS) ; 822-1 (Taxe d'apprentissage), 842-1 (FP : formation professionnelle) ; 2442 (TVA : imputation ou restitution), 2480 (TVA) ; 9384 (Rec.).

Remise des frais de poursuite et des pénalités, 7379 (RC).

Voir aussi **Cessation, Faillite.**

Livraison.

Facturation des livraisons, 2667 (TVA).

Livraison à soi-même (LASM), 2285 (TVA déductible), 2304 (TVA immobilière), 2305 (TVA : fait générateur et exigibilité), 2749 (TVA agricole).

de biens affectés aux besoins de l'entreprise, 2077 (TVA).

de boissons par un débitant récoltant, 2078 (TVA).

d'immeubles, 3001-4, 3005-2 (base d'imposition), 3006-1 (fait générateur et exigibilité), 3016 (redevable), 3020 (liquidation de la TVA).

d'ouvrages autoroutiers, 3024 (FI).

de travaux immobiliers, 2361 (TVA) ; 3001-4, 3005-2, 3006-1, 3010 (FI).

Livraison de biens, 2003 et s. (TVA : territorialité), 2108 et s. (TVA : régime des ventes à distance), 2147 (TVA : régime des ventes à distance), 2755 (TVA : fait générateur - exigibilité), 3513 (FI : profits de construction).

Livraison de boissons, 2776 (TVA).

Livraison pour le compte de maisons étrangères, 2143 et s. (TVA).

Livraison aux coopératives, 2750 et s. (TVA).

Livraison en franchise aux exportateurs, 2199 et s., 2557 (TVA).

Livraison à l'exportation, 2192 et s. (TVA).

Livraison intracommunautaires, 2829 et s. (TVA) :

exonérées, 2181 et s., (TVA).

de moyens de transport neufs, 2889 et s. (TVA).

opérées par un bénéficiaire de la franchise en base, 2707 (TVA).

réalisées par l'entremise d'un intermédiaire, 2182 (TVA).

Livraison de marchandises par les coopératives, 2087, 2287 (TVA).

Livraison de produits, 2742 et s. (TVA agricole).

Livraison à des touristes étrangers, 2212, 2322 et s. (TVA).

Livre.

Don à l'État de collection de livres, 4388, 4519 (Enr.).

Taxe en faveur du Centre national du livre, 2948 et s. (TVA) ; 9080 et s. (Rec.).

Taux de TVA applicable, 2333 (TVA : livres faisant l'objet d'interdiction), 2343 (TVA).

Tenue et communication des livres comptables, 332-1 et s., 334-1 (BA) ; 543-1, 550-1 (BNC) ; 1371, 1375 (BIC).

Voir aussi **Édition, Presse et Publication de presse.**

Livret.

Comptes sur livret, 1513 (IS : produits financiers).

Dispense de déclaration, 922 (FP : livrets de caisse d'épargne, livret d'épargne logement).

Livret de développement durable (LDD), 607-1 (RCM), 922 (FP).

Livret d'épargne-entreprise, 607-1 (RCM) ; 1028 (BIC).

Produits des livrets, 607-1 (RCM : livret de caisse d'épargne, d'épargne du travailleur manuel, livret d'épargne populaire, livret jeune), 617 (RCM : livret des caisses de crédit mutuel).

Local.

Cession de locaux destinés à être transformés en logements, 1280-2 (BIC : plus-values).

Évaluation foncière des locaux, 8140 et s. (Cad.).

Dépenses afférentes aux locaux professionnels, 476-7 (TS) ; 520 (BNC : impôts et taxes déductibles), 521 (BNC : loyers et charges déductibles), 526 (BNC : intérêts d'emprunt), 528 (BNC : amortissement) ; 1051 (BIC : loyers).

Locaux professionnels, 6005 et s. (TH).

Location de locaux nus, 2066, 2179, 2237 et s., 2346-1 (TCA).

Locaux sociaux, 6012 (TH), 6063 (CET) ; 8141 et s., 8187 (Cad.).

Voir aussi **Logement, Habitation.**

Location-accession à la propriété.

Contrat de location-accession à la propriété, 4141 (Enr. : tarif des droits).

Imposition à la TVA immobilière, 3008-4 (TVA immobilière).

Location avec option d'achat, 2011 (TVA).

Location, Sous-location.

Biens donnés en location, 221 (RF : amortissement « Périssol ») ; 222 (RF : amortissement « Besson ») ; 1119 (BIC : amortissement des biens).

Biens pris en location, 521 (loyers d'avance ou impayés), 536 et s. (BNC : crédit-bail) ; 1051 (BIC : charges déductible).

Imposition des revenus locatifs, 105 et s. (IR : résidence de tourisme), 204 (RF : revenus) ; 221 (RF : amortissement « Périssol ») ; 222 (RF : amortissement « Besson ») ; 865 (IR : contribution sur les revenus locatifs), 1021 (BIC) ; 1511 (IS : collectivités sans but lucratif), 2066 (TVA).

Location d'immeubles :

. par les marchands de biens, 3601 (FI).

. par les sociétés immobilières d'investissement, 3723, 3726 (FI).

. par les sociétés non transparentes, 3715 (FI).

. par les sociétés transparentes, 3700 et s. (FI).

. par les SICOMI, 3731 et s. (FI).

Location de garages, boxes, emplacements et remises, 204 (RF) ; 2067, 2178, 2618 (TVA).

Location d'établissements industriels ou commerciaux, 204 (RF) ; 1002 (BIC) ; 2066 (TVA).

Location meublée, 113-10 (IR : réduction d'impôt) ; 204 (RF) ; 1004 (FE : exonération), 1263 (FE : Plus-values), 1412 (BIC) ; 2066, 2178 (TVA : exonération), 2346 et s. (TVA : taux), 2614 (TVA : déclaration et paiement) ; 3027 (FI : LASM), 4861-1 (ISF : exonération) ; 6011 (TH).

Location de logements à des personnes à revenus modestes, 223-5 (RF : dispositif Lienemann).

Location de terres et bâtiments à usage agricole, 306 (BA) ; 2179 (TVA).

Location de logements vacants, 223-10 et s. (RF).

Location de locaux ou matériel, 521 (BNC).

Location de voitures automobiles, 1030 (BIC : dépense somptuaire) ; 2332 (TVA : taux) ; 4805 et s. (Enr. : taxe sur les véhicules de société).

Voir aussi le mot correspondant à la nature du bien loué.

Location-vente.

Situation au regard de la TVA, 2009 (champ d'application), 2302 (exigibilité et fait générateur), 2314 (paiement successif) ; 3032 (LASM).

Location-vente réalisées par des organismes d'HLM, 4275-3 (Enr.).

Voir aussi **Crédit-bail (leasing)**.

Logement.

Allocations de logement, 430 (TS : APL).

Dépenses de logement, 2405-1 (TVA).

Cession d'un logement, 3225 et s. (FI : exonération de plus-value).

Logements concédés par nécessité absolue de service, 6203-4 (TF : exonération).

Financement du logement, 856 et s. (FP : salariés), 857-1 (FP : travailleurs immigrés).

Location de logement meublé, 204 (RF) ; 1004 (FE : exonération), 1263 (FE : plus-values), 1412 (BIC) ; 2066, 2178 (TVA : exonération), 2346 et s. (TVA : taux), 2614 (TVA : déclaration et paiement) ; 4861-1 (ISF : exonération) ; 6011 (TH).

Logement appartenant à des organismes d'HLM, 6215-8, 6219-1 (IDL).

Logement mis à la disposition :

. des salariés, 460, 495 (TS) ; 1034 (BIC).

. des associés, 3720 (FI) ; 6215-9 (IDL).

Logement de l'exploitant, 341-2, 343, 349-1 (BA).

Logements locatifs sociaux, 3008-2 et s. (opérations immobilières), 3011 et s. (TVA immobilière : tarifs spéciaux en Corse et dans les DOM).

Taxe sur les logements vacants, 6510 et s. (IDL) ; 9172 (Rec.).

Voir aussi **Avantage en nature, Habitation, Immeuble, Location et Déduction**.

Logiciel.

Amortissement des logiciels, 1110 (BIC).

Auteurs de logiciel, 2351 (TVA : taux réduit).

Cession de droits portant sur des logiciels, 533 (BIC : plus-values), 560 et s. (BNC : plus-values).

Dépenses de conception des logiciels, 1056 (BIC).

Opérations portant sur des logiciels, 2005 (TVA).

Lot.

Lot des obligations, 610 (RCM : retenue à la source).

Loterie nationale.

Mises et enjeux de la loterie nationale, 2179 (TVA : exonération).

Rémunération des organisateurs et intermédiaires, 2332 (TVA : taux).

Vendeurs de billets de la loterie nationale, 408 (TS).

Lotissement.

Lotissement réalisé :

. par une personne physique, 3615 (FI).

. par un marchand de biens, 3616 (FI).

Opérations de lotissement, 1003 (BIC) ; 1418 (IS) ; 2651-3 (TVA) ; 3015, 3613 et s. (FI) ; 4268 (Enr.).

Loto national.

Mises et enjeux du loto national, 2179 (TVA).

Rémunération des organisateurs et des intermédiaires du loto national, 2333 (TVA).

Louage, voir **Bail**.

Loueur.

Loueur ayant opté pour la TVA, 207, 214 (RF) ; 2237 et s. (TVA).

Loueur en meublé, 204 (RF) ; 1004 (FE : exonération), 1263 (FE : plus-values), 1412 (BIC) ; 2066, 2178 (TVA : exonération), 2346 et s. (TVA : taux), 2614 (TVA : déclaration et paiement) ; 3027 (FI : LASM) ; 4861-1 (ISF : exonération) ; 6011 (TH), 6060-3 (CET).

Voir aussi **Location**.

Loyer.

Voir **Location**.

M**Machine.**

Voir **Matériel**.

Magasinage.

Amortissement dégressif, 1099 (BIC).

Magasinage de biens, 2203 (TVA : exportation)

Magnétiseur, 507 (BNC) ; 2170 (TVA).

Mainlevée.

Mainlevée d'hypothèque, 4142 (Enr. : tarif des droits) ; 8374 (PF : radiation).

Maire.

Indemnité de fonction, 418 (TS).

Allocation pour frais d'emploi, 428-5 (TS : exonération).

Maison.

Amortissement des maisons, 1097-1 (BIC).

Évaluations foncières des maisons, 8140 (Cad.).

Maison de retraite, 2346 et s. (TVA : fourniture de repas) ; 3027 (FI : affectation à l'habitation). 6010-1 (TH).

Majeur.

Enfant majeur, 19, 20, 88 (IR : personne à charge).

Enfant majeur protégé, 4852 (ISF : activité professionnelle).

Majoration.

Abandon des majorations fiscales, 7862 (RC : AGA/CGA).

Majoration pour assistance d'une tierce personne, 441 (TS).

Majoration en cas de procédure d'opposition à contrôle fiscal, 7286 (RC).

Majoration pour défaut ou retard dans la production de déclarations ou actes, 7270 et s. (RC).

Majoration de 10 % en cas de non-paiement ou de paiement tardif des impôts, 7282 et s. (RC).

Majoration pour insuffisance de déclaration, 1049 (BIC) ; 7272 et s. (RC).

Majoration pour non-respect de paiement par virement ou par téléversement, 7292 (RC) ; 9119 (Rec.).

Maladie.

Indemnités journalières de maladie, 421 (TS).

Maladie de Creutzfeld-Jakob, 4522-2 (Enr).

Voir aussi **Cotisation**.

Malus.

Malus applicable aux voitures polluantes, 4713-1 (Enr.) ; 9086 (Rec).

Mandat.

Droits d'enregistrement des mandats, 4005, 4108 (Enr.).

Mandat pour introduire une instance devant les tribunaux, 7533 (RC).

Mandat pour réclamer au nom d'un tiers, 7453 et s. (RC).

Mandataire.

Mandataires agréés, 500-1 (BNC).

Mandataire fiscal, 2144-1 (TVA).

Mandataire-liquidateurs, 2054 (TVA).

Voir aussi **Courtier, Commissionnaire, Intermédiaire**.

Manège.

Jeux et manèges forains, 2354 (TVA).

Manifestation.

Manifestations sportives, 2124, 2171 (TVA).

Manifestations de bienfaisance, 805-1 (FP) ; 2171 (TVA).

Manceuvre frauduleuse, 7273 (RC : sanctions fiscales), 7380 et s. (RC : sanctions pénales).

Manquant.

Entrepôts agréés, 2084 (TVA).

Maraîcher, 337-2 (BA).

Marais salant, 200 (RF) ; 302 (BA).

Marchand.

Marchands ambulants, 2651-5 (TVA).

Marchand de biens.

Généralités, 3024 (TVA immobilière), 3600 et s. (FI : plus-values).

Achat en vue de la revente, 3023 (FI : régime spécial) ; 4268-1 (Enr.).

Obligations, 2651-3 (TVA) ; 3604 (FI).

Profits réalisés par les marchands de biens, 1003 (BIC) ; 3600 et s. (TVA immobilière).

Marchandise.

Marchandises neuves, 2166 (TVA) ; 4357 (Enr. : cession de fonds de commerce).

Ventes publiques de marchandises avariées, 4389 (Enr. : exonération).

Vols de marchandises, 1067 (BIC).

Voir aussi **Prélèvement et Stock**.

Marché.

Marché à terme d'instruments financiers (MATIF), de marchandises ou options négociables, 57-9 et s. (IR) ; 503-1 (BNC) ; 674 et s., 680 (RCM) ; 921 (FP : déclaration) ; 1024-1 (BIC : profits), 1067 (BIC : pertes déductibles), 1173 (BIC : provision), 1226 (BIC : plus-values) ; 2862 (TVA).

Ventes sur les marchés, 2743 (TVA).

Marge.

Taxation sur la marge, 2817-2 et s., 2822 et s. (TVA).

Mariage.

Contribution aux charges du mariage, 73-1 (IR) ; 443 (TS).

Imposition en cas de mariage, 25 (IR : déclaration), 28 et s. (BIC : répartition des revenus), 92-1 et s. (IR : quotient familial).

Partage de biens, 4456 (Enr.).

Primes de mariage, 421 (TS).

Marin.

Règles générales, 131 (IR : lieu d'imposition), 412 (TS : rémunération à la part).

Vivres de bord fournis aux pêcheurs, 461 (TS : vivres de bord).

Marine marchande, voir **Bateau, Bâtiment**.

Marquage des animaux.

Obligations particulières, 332-1 (BA) ; 2764 (TVA).

Marque.

Cession d'une marque de fabrique, 4358 (Enr.).

Voir aussi **Propriété**, Produits ou droits de la propriété industrielle.

Martinique, voir **Outre-mer**.

Masseur-kinésithérapeute, 500-1 (BNC) ; 2170 (TVA).

Matériel.

Amortissement, 528 (BNC) ; 1082 (BIC : principes généraux), 1097-1 (BIC : taux), 1099 (BIC : amortissement dégressif).

Matériel agricole, 6143 (taxe professionnelle).

Petit matériel et outillage de faible valeur, 476-7 (TS) ; 521 (BNC) ; 1055 (BIC).

Maternité.

Imposition des allocations de maternité, 421 (TS) ; 1026-7 (BIC).

Matière.

Matières grasses, 2337 (TVA : taux).

Matières de récupération, voir **Déchet**.

Matières premières.

Matières premières destinées à l'industrie textile, 2556 (TVA).

MATIF, voir **Marché**.**Mayotte.**

Investissements réalisés à Mayotte, 109 et s. (IR : réduction d'impôt).

Territorialité, 1 (IR), 2192 (TVA).

Mécénat.

Dépenses de mécénat, 1060 et s. (BIC).

Médaille.

Médaille d'honneur du travail, 433 (TS : gratification).

Médaille aux jeux olympiques, 433 (TS : prime).

Médaille militaire, 433 (TS : traitement).

Médecin.

Règles générales, 403 (TS) ; 500-1, 509, 561 et s. (BNC) ; 2170, 2225 (TVA) ; 6065-1 (CET)

Médecins pharmaciens, 2170, 2302 (TVA).

Médicament.

Médicaments destinés à la médecine humaine, 2341, 2366(TVA).

Médicaments vétérinaires, 2053, 2339, 2341 (TVA).

Vente de médicaments, 2302 (TVA).

Mensualisation.

Mensualisation de l'impôt, 9132 et s. (Rec. : IR), 9288 et s. (Rec. : CET), 9163 (Rec. : TH et TF).

Mensualisation de la prime pour l'emploi, 123-7 (IR).

Mensualisation des pensions, 484-1 (TS).

Mention.

Mention en marge des actes, 8354 (PF).

Mention expresse, 7261 (RC).

Mention en marge des publications ou des inscriptions, 8347 ; 8368 ; 8373 (PF).

Mer.

Ocroti de mer, 2101, 2252, 2807, 2814 et s. (TVA).

Mère, voir Ascendant.**Mesure.**

Mesures conservatoires, 9428 et s. (Rec.).

Mesures de prévention contre la fraude, 7060 et s. (RC).

Métal.

Métaux précieux, 2332 (TVA : ouvrages), 3400 et s. (FI : taxe forfaitaire), 4840 (ISF).

Métayage.

Situation au regard des bénéficiaires agricoles, 300 (champ d'application), 309-3 (définition), 319-2 (groupements et sociétés), 341-2 (base d'imposition).

Situation au regard de la TVA, 2744 (TVA).

Metteur en scène, 405 (TS).**Meuble.**

Amortissement, 1097-1 (BIC : taux).

Meubles de bureau de faible valeur, 1055 (BIC).

Dépôt de meubles non imposables, 6004 (TH).

Échange de meubles, 4309 (Enr.).

Évaluation des meubles meublants, 4508-4 (Enr. : donation), 4542 (Enr. : succession), 4872 (ISF).

Locations de meubles, 2020, 2065 (TVA).

Prisée de meubles, 4004, 4149 (Enr. : tarif).

Ventes de meubles, 3350 et s. (FI : plus-values) ; 4350 et s., 4383. (Enr.).

Voir aussi **Bien**.

Meublé.

Locations et sous-locations de locaux meublés :

. Cotisation foncière des entreprises, 6060-3 (CET).

. Impôt sur le revenu, 204 (RF) ; 1004 (BIC).

. ISF, 4852, 4861-1 (Enr.).

. Plus-values, 1263-7 (BIC).

. Taxe d'habitation, 6011 (IDL).

. TVA, 2023, 2178, 2346 et s. (TVA).

Micro-BNC.

Régime du micro-BNC, 548 et s. (BNC).

Micro-entreprise (Micro-BIC).

Régime des micro-entreprises, 1322 et s., 1347 et s. (BIC).

Micro-foncier.

Régime du micro-foncier, 241 et s. (RF).

Militaire.

Foyers militaire, 801 (Taxe sur les salaires).

Solde versée aux militaires, 410 (TS).

Pensions militaires, 93-1, 183 (IR) ; 438, 462 (TS)

Pécule versé aux militaires, 434 (TS).

Mine, Minière.

Concessionnaires de mines, 1002 (BIC) ; 2068 (TVA) ; 6508 (IDL).

Production d'or en Guyane, 1855 (FE : taxe) ; 6508-1 (IDL : redevance minière).

Provision pour reconstitution des gisements, 1169-1 (BIC).

Recherche et exploitation de mines dans les DOM, 2806 (TVA).

Redevances, 1047 (BIC) ; 6508, 6508-1 (IDL).

Revenus des mines non exploitées, 200 (RF).

Mineur.

Enfants mineurs, 15, 18, 88 (IR) ; 6021-1 (TH : abattement).

Minimum.

Minimum de recouvrement, 32 (IR - CRL) ; 9013 (Rec. : IR), 9171 (Rec. : prélèvements sociaux).

Minimum de perception, 9190 (Enr. : droits).

Minitel.

Prestations, 2275 (TVA).

Messageries par minitel, 1797 et s. (FE : taxe).

Mise en demeure.

Mise en demeure consécutive à une demande de justifications, 7185-5 (RC).

Mise en demeure pour défaut de déclaration, 149-1 (IR).

Mise en demeure de payer, 9334 et s. (Rec.).

Effets sur l'application des amendes fiscales et majorations de droits, 7271 (RC).

Mise en recouvrement.

Actes de mise en recouvrement, 7253 (RC) ; 9326 et s. (Rec.).

Irrégularité de la mise en recouvrement, 7502 (RC : dégrèvement).

Mission.

Frais de mission, 427-3 (TS) ; 1059, 1070 (BIC).

Mobilier.

Achats de mobiliers, 476-7 (TS) ; 521 (BNC) ; 1055 (BIC).

Amortissement du mobilier, 528 (BNC) ; 1097-1 (BIC).

Travaux de conservation et de restauration, 113-6 (IR : réduction d'impôt).

Mobilité professionnelle.

Crédit d'impôt, 119 et s. (IR : chômeur de longue durée).

Allègement de revenus fonciers, 223-2 (RF : déduction).

Prime pour mobilité, 421 (TS).

Modération.

Demande en modération, 7751 et s. (RC).

Modération d'office, 7788 et s. (RC).

Notion de modération, 7413, 7414 (RC).

Voir aussi **Réduction, Remise, Gracieux**.

Modification, voir Changement.**Moins-value.**

Moins-values professionnelles 355 (BA) ; 530 et s. (BNC) ; 1229, 1237, 1244, 1246-5 (BIC), 1280 et s. (BIC : fin d'exploitation).

Moins-values sur cessions :

. de biens immobiliers, 3257 (FI).

. de valeurs mobilières et droits sociaux, 57-6 et s. (IR).

Monaco.

Résidents de la Principauté de Monaco, 167 (IR : transfert de domicile), 621, 749 (IR).

Territorialité, 2101 (TVA).

Monnaie.

Évaluation des avoirs et dettes en monnaies étrangères, 1011-1 (BIC).

Prêts en monnaies étrangères, 1826 (BIC : prélèvement spécial).

Monument.

Monuments historiques, 77 (IR), Travaux de conservation, 113-6 (IR : réduction d'impôt) ; 235 et s., 252 (RF) ; 1511 (IS) ; 2171 (TVA) ; 4519-1 (Enr. : exonération des droits), 4847 (ISF) ; 9207 (Rec.).

Monuments aux morts, 2175 (TVA).

Visite de monuments, 2180, 2352, 2651-8 (TVA).

Moselle, voir **Alsace-Moselle**.

Motivation.

Motivations de l'avis émis par les commissions départementales, 7167 (RC).

Motivations des rectifications, 7134 et s. (RC).

Motivations des sanctions fiscales, 7191-3, 7370 et s. (RC).

Voir aussi **Pénalité**.

Motocyclette.

Amortissement exceptionnel des cyclomoteurs, 1113 (BIC).

Acquisition ou location de motocyclettes « propres », 121-1 (IR : crédit d'impôt).

Élément du train de vie, 189 (IR : taxation).

Évaluation des frais kilométriques, 100-11 (IR : bénéfice d'association), 476-1 (IR : frais réels), 499 (IR : barème), 522-3 (BNC).

Taux de TVA, 2332 (TVA).

Moyenne.

Système de la moyenne triennale, 379 et s. (BA).

Moyens de transport.

Moyens de transport neufs :

. acquisitions intracommunautaires, 2894 et s. (TVA).

. cas particuliers, 2896 et s. (TVA).

. livraisons intracommunautaires, 2889 et s. (TVA).

Multipropriété, voir **Société de multipropriété ou de pluripropriété**.

Musée.

Visites de musées, 2171, 2352 (TVA : champ d'application).

Musicien, 405, 428, 478-1 (TS) ; 500 (BNC).

Voir aussi **Artiste**.

Mutation.

Droits de mutation à titre gratuit, 4009 (Enr), 4500 et s. (Enr. : étude d'ensemble).

Mutation par décès, 4015, 4500 et s. (Enr.).

Mutation secrètes, 4024, 4252-5 (Enr.) ; 7096 (RC).

Mutation successives d'un terrain, 3017, 3086 (FI : plus-values).

Mutation à titre onéreux, 4250 et s., 4350 et s. (Enr.).

Paiement des droits de mutation, 9038, 9199 et s. (Rec.).

Voir aussi **Succession, vente**.

Mutilé de guerre.

Pensions des mutilés de guerre, 442 (TS : exonération).

Réduction des droits de mutation, 4530 (Enr.).

Mutualiste.

Organismes mutualistes, 1421 (IS : exonération).

Mutuelle.

Abattement spécial, 812-1 (Taxe sur les salaires).

Exonération en faveur des mutuelles, 1421 (IS) ; 6058-1, 6063, 6093-7 (CET).

Mytiliculteur.

Revenus des mytiliculteurs, 302 (BA).

N

Naissance.

Primes de naissance, 421 (TS).

Voir aussi **Prestation**.

Naisseur.

Remboursement forfaitaire, 2781 (TVA).

Voir aussi **Culture**, Culture spécialisée et **Élevage**.

Nationalisation. Loi de nationalisation, 1260 (BIC : échanges).

Indemnités de nationalisation à l'étranger, 1656 (Dist.).

Naturalisation.

Demande de naturalisation et de réintégration et déclarations d'acquisition de la nationalité à raison du mariage, 4716 (Enr.).

Navigation, voir **Navire**.

Navire.

Avitaillement des navires, 2138, 2194, 2208 (TVA).

Changement d'affectation des navires, 2043, 2086 (TVA).

Copropriétés de navires, 41 (IR) ; 1002, 1086, 1089 (BIC).

Document relatif à la conduite des navires, 4709 (Enr.).

Navires de plaisance, 1030, 1070 (BIC) ; 2191, 2194, 2208 (TVA).

Navires utilisés par les entreprises de navigation maritime, d'armement à la pêche, 1099-1 (BIC).

Voir aussi **Bateau**.

Négociant.

Négociant en bestiaux, 316-2, 321 (BA) ; 2743 (TVA) ; 7836 (RC).

Négociant en biens d'occasion, œuvres d'arts, objets de collection ou d'antiquité, 2815 et s. (TVA).

Voir aussi **Agriculture** et **Animal**.

Neveu, Nièce.

Dons en faveur des neveux et nièces, 4528-1 (Enr. : abattement), 4541-1 (Enr. : exonération de droits).

Succession en faveur des neveux et nièces, 4528-1 (Enr. : abattement).

Non-concurrence.

Indemnité de non concurrence, 423 (TS).

Non-conformité.

Délai de réclamation fondée sur la non-conformité de la règle de droit, 7411 et s. (RC), 7433-1 (RC : délai spécial).

Non-cumul.

Règle du non cumul, 1040 (BIC).

Non-résident.

Lieu d'imposition des non-résidents, 131 (IR) ; 749 (IR : déclaration).

Plus-values de cessions de droits sociaux, 177 (IR : transfert du domicile).

Non-valeur.

Admission en non-valeur, 7416 (RC).

Notaire.

Actes des notaires, 4003, 4212 (Enr.) ; 7346-1 (RC).

Droit de communication auprès des notaires, 7089 (RC).

Régime fiscal, 501, 514 (BNC) ; 2054 (TVA).

Note d'avoir, 2442 (TVA).

Notification.

Notification de l'avis émis par les commissions départementales, 7167 (RC).

Notification de l'avis de mise en recouvrement, 9329 (Rec.).

Notification de la décision de l'administration, 7500 à 7503, 7505 (RC : contentieux), 7780 et s. (RC : gracieux).

Notification des jugements, 7574 (RC).

Notification de la mise en demeure préalable aux poursuites, 9334 (Rec.).

Notification du montant des droits et pénalités, 7220 et s. (RC).

Notification en cas de procédure d'imposition d'office, 7185-7 (RC).

Notoriété.

Acte de notoriété, 4145 (Enr.).

Nourrice.

Revenus imposables des nourrices, 408, 458-2 (TS).
Situation des employeurs de nourrice, 100-17 (IR : emploi à domicile), 116 (IR : crédit d'impôt), 802, 805-1 (Taxe sur les salaires).

Nourriture.

Avantages en nature de nourriture, 459 et s., 495 (TS).
Nourriture des animaux, 2339, 2752 (TVA).
Nourriture du personnel ou des dirigeants de l'entreprise, 2749 (TVA).

Voir aussi **Cantine** et **Repas**.

Noyer.

Terrains plantés en noyers, 6302-1 (TF : exonération).

Nue-propriété.

Amortissement des biens possédés en nue-propiété, 1082 (BIC).

Cession de la nue-propiété, 3220 et s. (FI : plus-value immobilière), 3505 (FI : profit de construction).

Dépenses effectuées sur les immeubles par les nus-propiétaires, 251 (RF).

Nue-propiété et droits de mutation à titre gratuit, 4035-1, 4507, 4550 et s. (Enr.).

Situation du nu-propiétaire, 4846 (ISF).

Numéro.

Numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques, 7075-1 (RC).

Numéro individuel d'identification à la TVA, 2121, 2603 et s., 2671, 2787, 2891 (TVA).

O**Objet.**

Objet d'art, de collection et d'antiquité, 2815 et s., 2822 et s. (TVA) ; 3350 et s., 3400 et s. (FI) ; 4508-8 (Enr. : succession), 4542 (Enr. : donation), 4865 (ISF).

Objet spécialement conçus pour la publicité, 1070 (BIC).

Vente soumise à la taxe sur les métaux et objets précieux, 3401 et s. (FI).

Objet d'occasion, voir **Bien**.

Obligation.

Obligation des adhérents des associations agréées ou des centres de gestion agréés, 7851 et s. (RC).

Obligation alimentaire, 69 et s. (IR).

Obligations comptables des contribuables, 332 et s., 334 et s. (BA) ; 543-1, 550-1, 564 (BNC) ; 1371 et s., 1389 (BIC) ; 2657 et s. (TVA).

Obligation des dépositaires et tiers détenteurs de fonds, 9343 (Rec.).

Obligations des entreprises obtenant pour autrui des avantages fiscaux liés aux investissements outre-mer, 927-3 (FP).

Obligations fiscales des contribuables, 133 et s., 748 et s. (IR) ; 253 et s. (RF) ; 329, 333 et s., 384 et s. (BA) ; 543-2, 550-2, 552-4, 556 (BNC) ; 814 et s., 822 et s., 842 et s., 860, 861 (FP) ; 1363 et s., 1386 (BIC) ; 2600 et s. (TVA) ; 3285 (FI) ; 4890 (ISF) ; 6072 (CET), 6406 et s. (TF).

Obligation de paiement par chèque, virement ou carte de crédit ou de paiement, 7073-1 et s., 7292 (RC).

Voir aussi **Déclaration**, **Paiement**, **Titre**, **valeur mobilière**.

Observation.

Observations présentées par le contribuable, 7144 et s., 7185-7 (RC : procédure de rehaussement).

Obtenteur.

Obtenteur de nouvelles variétés végétales (profits), 397 (BA) ; 707, 726 (IR).

Occasion.

Automobiles d'occasion, 2332, 2824 (TVA).

Biens d'occasion, 1099-2 (BIC : amortissement), 2815 et s. (TVA).

Voir aussi **Objet**.

Occupation.

Autorisation d'occupation temporaire, 303-2 (BA).

Octroi de mer, 2101, 2252, 2807, 2814 et s. (TVA).

Œuvre.

Dons à des œuvres d'intérêt général, 100 et s. (IR : étude d'ensemble), 1060 et s. (BIC).

Œuvre d'art, 1060-4 (BIC : dépenses d'acquisition), 1172 (BIC : provision) ; 2191, 2344, 2815 et s., 2822 et s. (TVA) ; 4519, 4865 (Enr.), 7346-6 (RC : engagement relatif aux transmissions).

Œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence, 2333 (TVA : taux) ; 9171 (Rec.).

Voir aussi **Association**.

Office.

Cession d'offices ministériels, 4146, 4362 et s. (Enr.).

Offices et charges, 501 (définition), 512-4, 531, 541, 580-1 (BNC).

Droit de timbre au profit de l'office des migrations internationales, 9090 (Rec.).

Offices de tourisme, 2048-4, 2878 (TVA).

Officier.

Lieu d'imposition des officiers de marine, 131 (IR).

Officiers publics ou ministériels, 541, 544, 580-1 (BNC) ; 2054 (TVA) ; 7346, 7346-1, 7385-1 (RC).

Solde de réserve des officiers généraux du cadre de réserve, 410 (TS).

Offre.

Offre publique d'échange de titres, 940 et s. (FP) ; 1257 et s. (BIC).

Olivier.

Terrains plantés en oliviers, 6301-4 (TF : exonération).

Omission.

Omission d'écritures comptables, 7380-2 (RC).

Omission ou inexactitudes relevées dans une déclaration ou un acte, 7272 et s. (RC).

Omnipraticien, voir **Médecin**.

OPCVM, voir **Part**, **Action**.

Opérateur de jeux ou de paris en ligne, 2987 et s. (TCA) ; 4816 (Enr.).

Opération.

Opérations de banque, 1001 (BIC) ; 2861 et s. (TVA).

Opérations sur bons d'option, 57-9 et s. (IR) ; 684 et s. (RCM) ; 1002 (BIC).

Opérations de bourse, 503 (BNC).

Opérations immobilières, 2082, 2179, 2304 (TVA) ; 3001 et s. (FI).

Opérations occasionnelles, 2612, 2626 (TVA) ; 3062 (FI).

Opérations de pensions de titres ou valeurs mobilières, 4382-1 (Enr.).

Opérations résiliées, annulées, impayées, 2442 et s. (TVA).

Opérations triangulaires intracommunautaires, 2157 et s. (TVA).

Opposabilité.

Opposabilité du bilan, 1377 (BIC).

Opposabilité aux tiers des actes publiés, 8312, 8315, 8325, 8331, 8333 (PF).

Opposition.

Opposition à contrôle fiscal, 7185-3, 7286, 7389 (RC).

Opposition aux actes de poursuite, 9377 (Rec.).

Option.

Marché d'options négociables, 57-9 et s. (IR) ; 680 (RCM).

Opération sur bons d'option, 57-9 et s. (IR) ; 684 et s. (RCM).

Option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, 1404 (IS).

Option en matière de TVA sur opérations immobilières, 3023, 3065, 3085, 3153 (FI).

Option pour le paiement de la TVA (étude d'ensemble), 2220 et s. (TVA), 2706 (TVA : personnes bénéficiant de la franchise), 2242 (TVA : acquisitions intracommunautaires), 2322 (TVA : livraisons).

Option pour le prélèvement forfaitaire libératoire, 615 (RCM).

Option pour le régime du bénéfice réel ou du bénéfice réel simplifié, 323 et s. (BA) ; 1332 et s. (BIC).

Option pour le régime de la déclaration contrôlée, 541, 543-2, 549-6 (BNC).

Option pour le régime des frais réels, 474 (TS).

Option pour le régime réel, 241-6 (RF) ; 1332 et s. (BIC)

Option pour le régime simplifié d'imposition en TVA, 2625 et s. (TVA), 2745 (TVA agricole).

Option pour le régime spécial d'imposition des agents d'assurances, 552 et s. (BNC).

Option pour le régime spécial d'imposition des écrivains et compositeurs, 557 et s. (BNC).

Option pour le retour au régime du forfait agricole, 323-1 (BA).

Option de souscription ou d'achat d'actions, 421, 434 (TS) ; 938-1 (FP) ; 1587 (Dist.) ; 1769 (FE).

Reconstitution automatique de l'option en cas de remboursement de TVA déductible, 2481, 2762 (TVA).

Or, Orfèvrerie.

Situation au regard de la TVA, 2186, 2191, 2196, 2862, 2909 et s. (TVA).

Vente d'or soumise à la taxe sur les métaux précieux, 3401 et s. (FI).

Voir aussi **Ouvrage**.

Ordinateur.

Mise à disposition gratuite des salariés, 1060-8 (BIC : charge).

Ordures ménagères.

Enlèvement et traitement des ordures ménagères, 2048 et s., 2221 (TVA), 6506 (TF).

Taxe d'enlèvement des ordures ménagères, 223 (RF) (6506 TF).

Organe humain.

Livraisons, commissions, courtages et façons sur les organes humains, 2170-1, 2185, 2191 (TVA : exonération), 2225 (TVA).

Organic.

Cotisations versées à l'Organic, 1042 (BIC : charges).

Organisation.

Cotisations versées à une organisation syndicale, 101 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 114-16 (IR : crédit d'impôt).

Organisation d'insolvabilité, 7380-1, 7382 (RC).

Organisme.

Formation par les organismes syndicaux ou politiques, 2174 (TVA : exonération).

Fusion d'OPCVM, 1024-7 (BIC) ; 1651 (Dist.).

Organismes agricoles, 801, 803 (FP : taxe sur les salaires) ; 6058-1 (CET).

Organismes sans but lucratif, 100 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 414-1, 427-9 (TS) ; 801 (FP) ; 1060 et s. (BIC : déduction), 1409-6, 1412-3, 1460, 1510 (IS) ; 2171 et s., 2199 (TVA), 2651-6 (TVA : obligations déclaratives), 2853 (TVA) ; 6055 (CET) ; 9274 (Rec. : IS).

Organismes coopératifs, 801 (Taxe sur les salaires) ; 1437 (IS).

Organismes des départements et communes, 1402 (IS).

Organismes de droit public, 1420 (IS : imposition) ; 2048 et s., 2069, 2176 (TVA : champ d'application), 2482 (TVA : droit à déduction).

Organismes de l'État, 1402 (IS) ; 2221 et s. (TVA).

Organismes étrangers ou internationaux, 639 (RCM).

Organismes d'études et de recherches, 1108 (BIC).

Organismes d'HLM, 1418 (IS) ; 3008-1 (TVA immobilière) ; 4275-3 (Enr.) ; 6063 (CET), 6215-8 (TF : Zones urbaines sensibles).

Organismes mutualistes, 801 (FP) ; 1421, 1437 (IS).

Organismes de placement collectif immobilier (OPCI), 4382-2 (Enr.).

Organismes logeant des personnes défavorisées, 6014-1 (IDL).

Organismes d'utilité générale ou corporative, 2171 et s. (TVA).

Voir aussi **Société et groupement**.

Orphelin.

Pension alimentaire versée aux petits-enfants orphelins, 72-2 (IR).

Pension temporaire d'orphelin, 439 (TS).

Oseraie, 394 et s. (BA).

Ostéopathe, 2170 (TVA).

Ostréiculteur, 302, 317, 337-2 (BA).

Outilsage.

Valeur locative de l'outillage des établissements industriels, 6206 (TF).

Voir aussi **Matériel**.

Outre-mer.

Agréments fiscaux pour investissement outre-mer, 7873 (RC).

Régime applicable dans les départements d'outre-mer, 98 (IR), 109 et s. (IR : réduction d'impôt pour investissement), 166-3 (IR : transfert de domicile) ; 398 (BA) ; 427-7 (TS : indemnités de grand déplacement) ; 803, 811, 828 (FP) ; 1107, 1240 (BIC) ; 1453 et s., 1457 (IS) ; 1864 et s. (FE : investissement) ; 1871 et s. (FE : abattement) ; 2101, 2192, 2212, 2803 et s. (TVA) ; 3011-1 (FI) ; 4263, 4276-2, 4276-4 (Enr.) ; 6065-14, 6215-9, 6215-11, 6302-1, 6600 et s. (IDL).

Redevance minière en Guyane, 6508-1 (IDL).

Ouvrage.

Ouvrages composés de métaux précieux ou de pierres précieuses, 2332 (TVA : taux) ; 3400 et s. (FI : plus-values).

Ouvrages hydro-électriques concédés, 6400 (TF).

Ouvrages imposables à la taxe foncière, 6202 (TF).

Ouvrages publics établis pour la distribution d'eau potable, 6208 (TF).

Ouvrages de circulation routière à péages, 3024 (TVA immobilière).

P

Pacte civil de solidarité (PACS).

Détermination de la qualité d'associé, 263-1 (Rem., art. 62).

Personnes liées par un PACS, 16-1, 28-4 (IR : imposition commune) ; 24 (IR : imposition séparée) ; 4511, 4547 (Enr. : exonération), 4825 (ISF : imposition commune).

Pacte d'actionnaires.

Exonération, 4512 et s. (Enr.) ; 4869 (ISF).

Paiement.

Délais de paiement particuliers, 9017 (Rec.).

Moyens de paiement des impôts, taxes, contributions, 9111 et s. (Rec. : généralités).

Paiement par remise de forêts, immeubles, œuvres d'art, titres, 9200 (Rec.).

Paiement des droits d'enregistrement, 9191 et s. (Rec. : règles générales).

Paiement par virement à la Banque de France, 9119 (Rec.).

Paiement de l'impôt sur le revenu, 9124 et s. (Rec. : généralités), 9126 et s. (Rec. : acomptes provisionnels), 9132 et s. (Rec. : paiement mensuel).

Paiement de l'impôt sur les sociétés, 1516 et s. (IS) ; 9271 (Rec.).

Paiement des impôts locaux, 9073 et s. (Rec.).

Paiement de l'impôt sur les plus-values immobilières, 3291 et s. (FI), 3312 et s. (FI : prélèvement pour les non-résidents).

Paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune, 4901 (ISF) ; 9166 et s. (Rec.).

Paiement de la participation-formation, 840 et s., 845-3 et s. (Participation formation) ; 9301 (Rec.).

Paiement de la retenue à la source, 732 et s. (IR : non-résidents) ; 1609, 1616, 1617 (Dist.) ; 9146 et s. (Rec.).

Paiement de la contribution de sécurité immobilière, 8442 (PF).

Paiement des taxes sur le chiffre d'affaires, 9245 et s. (Rec. : généralités).

Paiement de la taxe sur les conventions d'assurances, 4776 (Enr.) ; 9119, 9238 (Rec.).

Paiement de la taxe sur les salaires, 9303 et s. (Rec.).

Paiement de la TVA, 2322 et s. (TVA : paiement d'après les débits) ; 9246 et s. (Rec.).

Paiement de la TVA agricole, 2767 (TVA agricole) ; 9261 et s. (Rec.).

Paiement de la TVA immobilière, 3020 (TVA immobilière).

Paiement de la taxe sur les voitures particulières des sociétés (TVTS), 4812 et s. (Enr.) ; 9313 (Rec.).

Sursis de paiement, 7601 et s. (RC : étude générale).

Téléreglement, 9117 (Rec.).

Parc.

Droits d'entrée dans les parcs, 2352 et s. (TVA : taux).

Parcs de stationnement (location), 2067, 2178, 2618 (TVA).

Parent.

Allocation de parent isolé, 430 (TS : exonération).

Voir aussi **Ascendant**, **Personne**, **Personne à charge**.

Pari Mutuel.

Rémunération des organisateurs et des intermédiaires, 2330, 2332 (TVA : taux).

Parking.

Vente, 4264 et s. (Enr. : tarif).

Location, 2067, 2178 (TVA : champ d'application), 2618 (TVA : obligations des assujettis).

Parrainage.

Dépenses de parrainage, 1059-1 (BIC : charges déductibles).

Part.

Parts de propriété de navires, 1086 (BIC : amortissement).

Cession de parts sociales, 310-1 (BA) ; 938 et s. (PV mobilières privées) ; 4057 (Enr. : délai de déclaration), 4372 et s. (Enr. : tarif).

Cession de parts de sociétés civiles professionnelles, 586-5 (BNC : plus-values professionnelles).

Nombre de parts de quotient familial, 87 et s. (IR).

Parts de créateur d'entreprise, 421 (TS : imposition) ; 938-1 (IR : Plus-values mobilières privées).

Parts de fonds communs de créances, 619, 664 et s. (RCM) ; 4381 (Enr. : tarif).

Parts de fonds communs de placement, 657 et s. (RCM).

Parts de fonds communs de placement à risques, 661 et s. (RCM) ; 4380 (Enr. : exonération).

Parts de groupements agricoles fonciers, 4630 (Enr. : exonération), 4860 et s. (ISF : exonération).

Parts de groupements fonciers ruraux, 4515-1 (Enr. : exonération).

Parts de groupements forestiers (exonération), 4514 (Enr.), 4864 (ISF).

Parts d'OPCVM des entreprises, 1024-8 (BIC : détermination du résultat).

Parts des salaires ou rémunérations saisissable, 9242 (Rec.).

Parts sociales assimilées à des biens professionnels, 4853 et s. (ISF : exonération).

Parts de sociétés immobilières, 3220 et s. (FI : plus-values immobilières privées), 3505 (FI : profits de construction), 3703, 3719 (FI : sociétés immobilières).

Parts ou actions de sociétés transmises à titre gratuit (pacte d'actionnaires), 4512 et s. (Enr. : exonération), 4848-1 (ISF).

Rachat de parts sociales, 1574, 1587 (Dist.).

Revenus des parts sociales, 625 et s., 639-5 et s. (RCM) ; 1560 et s., 1606 (Dist.).

Voir aussi **Titre de sociétés**.

Partage.

Donation-partage, 4147 (Enr. : tarif), 4450 et s., 4550 et s. (Enr. : réduction de droits).

Incidence d'un partage sur le bénéfice imposable, 1010 (BIC) ; 3502 (FI : profits de construction).

Paiement du droit de partage, 9200 (Rec.).

Publication des actes de partage, 8320 (PF).

Parti politique.

Dons et cotisations, 100-7 et s. (IR : réduction d'impôt).

Régime de taxation, 1513 (IS : imposition spécifique).

Participation.

Participation à la formation professionnelle continue, 830 et s. (Étude d'ensemble) ; 1047 (BIC : impôt déductible) ; 7468 (RC : instruction des réclamations) ; 9301 (Rec. : paiement).

Participation des employeurs à l'effort de construction, 850 et s. (Étude d'ensemble) ; 1047 (BIC : impôt déductible) ; 9025 (Rec. : paiement).

Participation des salariés, 1741 et s. (FE : étude d'ensemble) ; 432 (TS : exonération du bénéficiaire) ; 939 (PV mobilières privées : exonération) ; 1161 (BIC : provision) ; 1755 et s. (FE : régime fiscal de l'employeur), 1757 (FE : régime fiscal du salarié).

Plus ou moins values sur titres de participations, voir **Titre**.

Pas de porte.

Indemnité versée, 1051 (BIC : déduction).

Indemnité reçue, 213 et s. (RF : imposition).

Passeport, 4708 et s. (Enr. : droit de timbre).

Passif.

Prise en charge du passif (apports en société), 4624 et s. (Enr. : tarif).

Voir aussi **Dettes**.

Patrimoine.

Biens ayant figuré dans le patrimoine privé, 355-1 (BA) ; 533-1 (BNC) ; 1226 (BIC).

Gestion d'un patrimoine foncier, 2179 (TVA : exonération).

Patrimoine artistique national, 4388 (Enr. : droits) ; 7874 (RC : agrément).

Patrimoine imposable, 4822, 4836 et s. (ISF).

Patrimoine professionnel, 512-3 et s., 543-2 (BNC) ; 1010-2 (BIC).

PBRD.

Personne bénéficiant du régime dérogatoire, 2029 et s. (TVA : étude générale), 2182 (TVA : livraison intracommunautaire), 2601, 2643 (TVA : obligations déclaratives).

Pêche, 2277 (TVA : base d'imposition).

Pêche.

Contribution pour une pêche durable, 2983 (TCA).
Dispositif de faveur, 1968 et s. (IS : étude générale).
Bateaux de pêche, 1127 (BIC : amortissement) ; 2186 (TVA : acquisition intracommunautaire), 2208 (TVA : exonération des exportations).

Dépenses non professionnelles, 1030 (BIC : réintégration).

Matériels de pêche, 2086, 2191 (TVA).

Investissements outre-mer dans le secteur de la pêche, 109 et s. (IR : réduction d'impôt).

Redevance sanitaire sur produits de la pêche et de l'aquaculture, 2922 et s. (TCA) ; 9065 (Rec.).

Sociétés de pêche artisanale, 113-8 (IR : réduction d'impôt) ; 6059-3 (CET), 6504 (IDL : taxe annexe).

Ventes de produits de la pêche, 2177 (TVA : exonération), 2338 (TVA : taux).

Marin pêcheur, 412 (TS : rémunération à la part), 461 (TS : exonération des vivres de bord).

Marins professionnels en eau douce, 2744 (TVA : imposition).

Voir aussi **SOFIPÊCHE**.

Pédicure, 500-1 (BNC) ; 2170 (TVA : exonération).

Peine, voir **Sanction**.

Peintre.

Artiste - peintre, 500-1 (BNC) ; 2700 et s. (TVA : franchises).

Pénalité.

Étude d'ensemble, 7250 et s. (RC).

Contentieux, 7254 (RC).

Déduction, 1049 (BIC).

Information du contribuable vérifié, 7219 et s. (RC).

Motivation, 7373 (RC).

Recouvrement, 7377 (RC) ; 9256 et s. (Rec. : privilégié du Trésor).

Solidarité, 7378 et s. (RC).

Tableau des principales pénalités, 7376 (RC).

Voir aussi **Sanction**.

Pension.

Étude générale, 436 et s. (TS).

Abattement sur les pensions, 480 et s. (TS) ; 720 (IR).

Cotisations versées en vue de la retraite, 462 et s. (TS : déduction).

Déclaration du débiteur, 909 et s. (Dispositions communes) ; 7290-2 (RC : sanction pour défaut de déclaration).

Imposition, 462 et s., 479 et s. (TS).

Pensions exonérées, 439, 442 (TS).

Prise en pension d'animaux, 307-2, 353 (BA) ; 2742 (TVA agricole).

Retenue à la source, 713 et s. (IR : non-résidents).

Logement et pension (prestations hôtelières), 2346 et s. (TVA : taux).

Voir aussi **Rente**.

Pension alimentaire, 69 et s. (IR : déduction) ; 443 et s. (TS : imposition)

PEP.

Plan d'épargne populaire, 685 (RCM : étude d'ensemble).

Pépiniériste, 305-1, 337-2 (BA).

PEPS.

Règle Premier entré, Premier sorti, 1252 (BIC).

PERCO.

Plan d'épargne pour la retraite collectif, 1768 (FE : généralités).

Péréquation, 6002 (IDL).

« **Périssoil** », 221 (RF : amortissement des logements neufs).

Perle, voir **Pierre précieuse**.

Permis.

Permis de chasser, 4710 (Enr. : droit de timbre).

Permis de conduire, 4711 (Enr. : droit de timbre).

Suspension du permis de conduire, 7387-2 (RC : sanctions pénales).

PERP.

Plan d'épargne retraite populaire, 80 et s. (IR : déduction des cotisations).

Personne.

Personne âgée, infirme ou veuve, 74 (IR : avantage en nature), 82 (IR : abattement) ; 802 (Taxe sur les salaires : exonération) ; 6013-1 et s. (TH : exonération), 6214 (TF : exonération).

Personne bénéficiant du régime dérogatoire de TVA, voir **PBRD**.

Personne à charge, 15, 88 et s., 93-3 et s. (IR) ; 4529 (Enr. : réduction des droits) ; 4881 (ISF : réduction de l'impôt) ; 6021-1 (TH : abattement obligatoire).

Personnes morales, 1401 et s. (IS : champ d'application).

Personnes morales de droit public, 1420 (IS : imposition) ; 2048 et s., 2069, 2176 (TVA : champ d'application), 2482 (TVA : droit à déduction).

Personnes non-domiciliées en France, 700 et s. (IR : non-résidents) ; 3310 et s. (PV immobilières privées), 3607 et s. (FI : prélèvement sur les profits des marchands de biens) ; 4505-2 et s. (Enr. : territorialité).

Services d'aide à la personne, 2363-1 (TVA : taux).

Personnel.

Biens et services affectés aux besoins du personnel, 2749 (TVA agricole : LASM).

Déduction des charges de personnel, 367 (BA) ; 519 (BNC) ; 1033 et s. (BIC).

Mise à disposition de personnel, 2125, 2176 (TVA).

Perte.

Pertes afférentes à des opérations réalisées à l'étranger, 1431 (IS : territorialité).

Pertes de bétail, 342-2 (BA : réduction du forfait) ; 6308 (TF : dégrèvement).

Pertes sur cessions de valeurs mobilières, 944 (Plus-values mobilières privées : déduction).

Pertes exceptionnelles ou sur exercices antérieurs, 1067 (BIC : déduction).

Pertes sur marché à terme, sur bons d'options, ou sur options négociables, 57-9 et s. (IR) ; 512-2 (BNC).

Pertes de récoltes, 342-1 (BA : réduction du forfait) ; 6307 (TF : dégrèvement) ; 7439 (RC : délai de réclamation), 7445 (RC : réclamation collective).

Pertes à terminaison, 1187 (BIC : provision).

Voir aussi **Moins-value**.

Pétrole.

Provision pour reconstitution des gisements, 1169 (BIC).

Régime spécial TVA, 2556 et s. (TVA : étude d'ensemble).

Peuplerie, 394 et s. (BA : régime particulier).

Pharmacien, pharmacien, 2170, 2302 (TVA).

Photographe, photographie.

Exonérations, 6062 (CET).

Droits d'auteurs perçus, 504 (BNC).

Photographes de journaux de mode, 507 (BNC).

Matériel de photographie, 2332 (TVA : taux).

Pièce détachée, 2278 (TVA : base d'imposition).

Pierre précieuse, 2212 (TVA : champ d'application), 2332 (TVA : taux) ; 3401 et s. (FI : taxe forfaitaire).

Pigiste, 406 (TS).

Pilote.

Pilote d'école d'aviation et de navigation, 507 (BNC) ; 2069 (TVA).

Pilote de port maritime, 410 (TS).

Pisciculteur, 302 (BA).

Placement.

Placements financiers des non-résidents, 4868 (ISF).
Produits ou revenus de placement, 600 et s., 628 et s. (RCM).

Placement en report, 607 (RCM) ; 939 (PV mobilières privées : exonération).

Titres de placement, voir **Titre**.

Plafonnement.

Plafonnement des impôts directs en fonction du revenu (bouclier fiscal), 7700 et s. (RC : étude d'ensemble) ; 4888 (ISF) ; 6034 (TH) ; 6412 (TF).

Plafonnement de certains avantages fiscaux au titre de l'impôt sur le revenu, 128 (IR).

Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, 6098 (CET).

Plafonnement de l'ISF, 4884 (ISF).

Plafonnement de la taxe d'habitation, 6015 et s. (TH).

Plafonnement du quotient familial, 96 (IR).

Plafonnement des sommes des réductions d'impôt, 110 (IR).

Plainte.

Plainte pour détournement d'objets saisis, 9370 (Rec.).

Plaisance.

Bateaux et résidences de plaisance, 1030 (BIC : charges somptuaires).

Voir aussi **Location**.

Plan.

Plan comptable, 1372 (FE).

Plan social, 424, 424-6 (TS : indemnités perçues).

Plan de règlement, 9336 (Rec. : suspension des poursuites).

Plan cadastral, 8011 et s. (Cad.).

Plan d'épargne.

Plan d'épargne en actions (PEA), 446 (TS : exonération) ; 607-1 (RCM : exonération), 690 et s. (RCM : étude d'ensemble) ; 938-1 et s. (PV mobilières privées).

Plan d'épargne entreprise, 432 (TS : exonération) ; 1764 et s. (FE : généralités).

Plan d'épargne inter-entreprises, 1766 (FE : généralités).

Plan d'épargne logement, 607-1 (RCM : exonération).

Plan partenarial d'épargne salariale volontaire (PPESV), 1767 (FE : généralités).

Plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO), 1768 (FE : généralités).

Plan d'épargne retraite populaire (PERP), 80 (IR).

Plan d'épargne populaire (PEP) 685 et s. (RCM : généralités).

Plante, 2338 (TVA : taux).

Plateau continental.

Exploration, 2562 (TVA : régime suspensif).

Pluripropriété.

Voir **Société de multipropriété ou de pluripropriété**.

Plus-value privée.

Plus-value de cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux, 938 et s. (Étude d'ensemble).

Plus-value de cessions d'immeubles et de droits immobiliers, 3220 et s. (FI : étude d'ensemble).

Plus-value de cessions de biens meubles autres que les valeurs mobilières, 3350 et s. (FI : étude d'ensemble).

Plus-value de cession de métaux et objets précieux, 3403 (FI : régime optionnel).

Plus-value professionnelle.

Étude d'ensemble, 1225 et s. (BIC).

Plus-values professionnelles à court ou long terme, 355 et s. (BA) ; 530 et s. (BNC) ; 1228 et s. (BIC).

Plus-value de cession de droits sociaux ou de parts par les membres d'une société de personnes, 310-1 (BA) ; 586-5 (BNC : société civile professionnelle) ; 1010-2, 1291 (BIC).

Transmission d'une branche complète d'activité, 1289 et s. (BIC).

Plus-value réalisée dans le cadre d'un groupe, 1443 et s. (IS : régime de groupe).

Plus-value d'apport (fusion, scission, apport partiel d'actif), 355-1 (BA) ; 535, 586 et s. (BNC) ; 1283 et s. (BIC) ; 1447 et s. (IS).

Plus-value et fin d'exploitation ou décès, 530 et s., 580 et s. (BNC) ; 1280 et s. (BIC).

Plus-value de liquidation ou de transformation agréées de sociétés, 1280 (BIC).

Podologue, 2170 (TVA : exonération).

Poisson, 2338 (TVA : taux).

Pôle de compétitivité.

Allègements fiscaux, 1977 et s. (FE) ; 6211-5 (Taxes foncières) ; 7206 (RC : accord préalable).

Pôle emploi

Allocations perçues, 419, 420 (TS).

Cotisations versées, 1041 (BIC).

Pollution, voir **Assainissement** et **Installation**.

Polyculture.

Exploitations de polyculture, 337-1, 340 (BA : forfait).

Porc.

Amortissement accéléré d'une porcherie, 364-2 (BA).

Elevage industriel, 318 (BA : régime d'imposition).

Pornographie, 2333, 2351 (TVA : taux) ; 9314 et s. (Rec. : prélèvement spécial ou taxe spéciale).

Portefeuille-titres.

Plus-values ou moins-values, 1247-6 et s., 1254 (BIC).

Provision pour dépréciation, 1248, 1250 (BIC).

Port.

Anneau d'amarrage (cession d'action ou part de jouissance), 4375 (Enr.).

Exonération des ports autonomes, 1420 (IS) ; 6057 (CET).

Mise à disposition d'installations portuaires, 2067 (TVA : imposition).

Opérations portuaires, 2138, 2208 (TVA : exonération).

Position de l'administration.

Prise de position de l'administration, 7203 et s. (RC : procédure d'accord tacite).

Poulailler, 364-2 (BA : amortissement accéléré).

Pourboire.

Imposition des pourboires, 418 (TS) ; : 2272 et s. (TVA) ; 903 (déclaration par les employeurs).

Poursuite.

Poursuites correctionnelles, 7381 et s. (RC : étude d'ensemble).

Poursuites en recouvrement, 9340 et s. (Rec.).

Suspension des poursuites en recouvrement, 9336 (Rec.).

Pourvoi.

Pourvoi en cassation, 7597 et s. (RC : étude d'ensemble).

Pourvoi gracieux, 7786 (RC : recours).

Voir aussi **Recours**.

Pré.

Prairie naturelle, herbage, pâturage et lande, 6309 (TFPNB : dégrèvement spécial).

Préavis.

Indemnité de préavis, 423, 457 (TS : imposition).

Voir aussi **Délai, Congé**.

Préemption.

Droit de préemption, 4274 (Enr.).

PRÉFON.

Arrangements payés par la PRÉFON, 438 (TS : imposition).

Cotisations versées à la PRÉFON, 80 (IR : déduction du revenu).

Prélèvement.

Prélèvement sur base d'imposition élevée, 6016-3, 6520 (IDL).

Prélèvement de biens mobiliers d'investissement, 2073 (TVA : LASM).

Prélèvement d'échantillons et cadeaux de faible valeur, 2075 (TVA).

Prélèvement d'office sur bons et titres anonymes, 4730 et s. (Enr.) ; 9020, 9235 (Rec.).

Prélèvement de marchandises par l'exploitant, 302, 317, 317-1, 353, 372-11 (BA : imposition) ; 1010-1 (BIC : imposition) ; 2070 et s., 2285 (TVA : imposition), 2749 (TVA agricole : LASM).

Prélèvement de marchandises pour le personnel, 1032 (BIC : avantage en nature).

Prélèvement pour frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non-valeurs, 4251-1 (Enr.) ; 6016-3 (IDL).

Prélèvement libératoire, 613 et s., 666 (RCM).

Prélèvement non-libératoire de l'IR, 633-10 (RCM).

Prélèvement mensuel, 9132 et s. (Rec. : IR), 9162 et s. (Rec. : TH et TF), 9288 et s. (Rec. : CET).

Prélèvement social de 2 % et contribution additionnelle, 126 et s. (IR) ; 625-2 (RCM) ; 9158 (Rec.).

Prélèvement de solidarité sur les revenus du patrimoine et les produits de placement, 127-5 et s. (IR).

Prélèvement spécial sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence et sur les représentations théâtrales à caractère pornographique, 1795 (FE : étude d'ensemble) ; 1048 (BIC) ; 9314 et s. (Rec.).

Prélèvements sur les jeux et paris en ligne, 2987 et s. (TCA).

Prélèvement sur les revenus des non-résidents, 660 (RCM) ; 1500 et s. (IS) ; 3310 et s. (FI : plus-values immobilières privées) ; 9169 et s. (Rec.).

Prélèvement sur les sommes versées par les assurés en cas de décès, 4760 et s. (Enr.) ; 9237 (Rec.).

Prélèvement sur les produits de placements à revenu fixe, 613 et s., 622, 636 (RCM) ; 7017 (RC : droit de reprise) ; 9153 et s. (Rec.).

Prélèvement relatif à la construction navale, 1047 (BIC : charges).

Prélèvement spécial sur les écarts de conversion des prêts en monnaie étrangère ; 1826 (FE) ; 9031 (Rec.).

Prétraite, 420 (TS : imposition).

Voir aussi **Retraite**.

Prescription.

Prescription de l'action de l'administration, 7005 et s. (RC : étude d'ensemble).

Délai général de reprise, 7006 et s. (RC : impôts directs), 7020 et s. (RC : impôts locaux), 7023 et s. (RC : TCA), 7027 et s. (RC : Enr., PF, Timbre, ISF), 7040 à 7042 (RC : pénalités fiscales).

Délai spécial de reprise en cas d'activités occultes, 7008 et s. (RC : IR et IS), 7022-1 (RC : CET), 7024 (RC : TCA).

Délais spéciaux particuliers, 7009 à 7012 (RC : IR et IS), 7021 (RC : IDL), 7034 (RC : droit de timbre).

Effets de la prescription, 7043 (RC).

Inopposabilité de la prescription, 7013 et s. (RC : IR et IS), 7025 (RC : crédit de TVA), 7045 (RC : déchéance d'agrément), 7046 (RC : compensation en cas de réclamation).

Interruption ou suspension de la prescription, 7047 et s. (RC), 7140 (RC : effet de la proposition de rectification).

Prescription abrégée, 7028 et s. (RC : Enr., TPF, Timbre, ISF).

Prescription de l'action pénale, 7382 (RC).

Prescription de l'action en recouvrement, 9431 et s. (Rec.).

Prescription décennale, prescription longue 7031 et s. (RC : Enr., TPF, Timbre, ISF).

Prorogation des délais de prescription, 7044 (RC : agissements frauduleux), 7044-1 à 7044-3 (RC : assistance internationale).

Préservatif, 2341-1 (TVA : taux).

Présomption.

Présomption d'utilisation des allocations pour frais d'emploi, 428-4 (TS : exonération).

Présomption de distribution, 1553, 1567, 1580 (Dist.).

Présomption de propriété, 4507 (Enr.), 4850 (ISF).

Voir aussi **Preuve**.

Presse.

Agences, éditeurs ou entreprises de presse, 6060-2 (CET).

Diffuseurs de presse, 6070-4 (CET).

Entreprises de presse, 1163 (BIC : provision).

Publications de presse, 2366 (TVA : taux), 2804 (TVA : taux DOM).

Régime spécial, 2850 et s. (TVA).

Service de presse en ligne, 6060-2 (CET).

Prestataire.

Registre spécial des déplacements de biens dans la communauté, 7067-6 (RC).

Prestation.

Prestation compensatoire en cas de divorce, 73 (IR : déduction du revenu), 108 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 4213 (Enr. : droit fixe), 4540 (Enr. : droit de mutation).

Prestations familiales, 430 (TS : exonération).

Prestations fournies ou utilisées en France, 726 (IR : non-résidents).

Prestations groupées passibles de taux différents, 2330 (TVA : taux).

Prestations sociales, 421 (TS : imposition).

Prestations spécifique dépendance, 439 (TS : exonération).

Prestation de service.

Imposition des prestations de service, 2020 (TVA : champ d'application), 2100 et s. (TVA : territorialité), 2265 et s. (TVA : base d'imposition), 2309 et 2321 et s. (TVA : fait générateur et exigibilité).

Fourniture de prestation de service à un salarié, 422 (TS : avantage en nature).

Prestations de services agricoles, 2345 et s. (TVA : taux).

Prestation de service à soi-même, 2076 (TVA : champ d'application), 2285 (TVA : base d'imposition), 2306 (TVA : fait générateur et exigibilité).

Prestations de services entre collectivités locales, 2224 (TVA).

Prestations de services connexes à l'exportation de biens, 2203 et s. (TVA : exonération).

Prêt.

Déclaration des contrats de prêts, 924 (FP).

Prêt à un associé, 625 (RCM) ; 1556, 1566, 1607 (Dist.).

Prêt de consommation, 2006 (TVA : champ d'application).

Prêts locatifs aidés, 3008-1 et s. (TVA immobilière), 3011-1 (TVA immobilière : DOM).

Prêts aux salariés, 857-2 (Participation construction).

Prêts de titres, 1024 (BIC : produits financiers), 1025-2 (BIC : règles générales).

Voir aussi **Emprunt** et **Intérêt**.

Preuve.

Charge et administration de la preuve en matière contentieuse, 7483 et s. (RC : étude d'ensemble).

Charge de la preuve en cas d'imposition d'office, 7185-9, 7484 (RC).

Charge de la preuve du délit pénal, 7383 (RC : sanctions pénales).

Charge de la preuve en matière d'infractions fiscales, 7374 (RC : sanctions pénales).

Prime.

Primes d'ancienneté, d'assiduité, de caisse, de dépaysement, de froid, de mariage de mobilité, de naissance, de pénibilité, de responsabilité, de risques, de sujétions ou de transport, 421 (TS : rémunérations accessoires).

Prime d'amélioration de l'habitat rural, 224-2 (RF : recettes).

Prime d'aménagement du territoire, 1026-2 (BIC : modalités d'imposition).

Prime d'arrachage de vignes, 317, 341-4, 359 (BA : modalités d'imposition).

Prime d'assurances, 102 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 217 et s., 225 (RF : déduction) ; 521, 523 (BNC : charges) ; 1057 (BIC : charges).

Prime à la construction, 213-2 (RF : exonération) ; 1026-4 (BIC : modalités d'imposition) ; 3728 (FI : modalités d'imposition).

Prime d'encouragement à l'abandon de la production laitière, 317-1, 241-4, 358 (BA) ; 2744 (TVA), 2781 (TVA agricole).

Prime d'épargne logement, 607-1 (RCM : exonération).

Prime d'épuration versées par les agences de l'eau, 2224 (TVA).

Prime d'équipement, 317-1 (BA : régime d'imposition) ; 1026-2 (BIC : modalités d'imposition), 1107 (BIC : amortissement exceptionnel).

Prime d'intéressement, 114-13 (IR : crédit d'impôt).

Prime de localisation de certaines activités tertiaires, 1026-2 (BIC : modalités d'imposition).

Prime aux sportifs médaillés olympiques, 433 (TS : exonération).

Prime régionale à la création d'entreprises ou à l'emploi, 1026-2 (BIC : modalités d'imposition).

Prime de remboursement des obligations ou autres revenus de créances, 605 et s., 667, 668 (RCM) ; 1024-9 (BIC).

Prime de retrait des terres arables, 317, 360 (BA).

Prime aux sorties de flotte, 1026-6 (BIC).

Voir aussi **Indemnité**, **Allocation**, **Subvention**.

Prime pour l'emploi (PPE), 123 et s. (IR : étude d'ensemble).

Prise de vue, 8105 (Cad.).

Prisée de meuble, 4004, 4149 (Enr.).

Privatisation.

Échanges de titres consécutifs à une loi de privatisation, 940-2 (PV mobilières) ; 1260 (BIC).

Privilège.

Inscription des privilèges, 8313, 8344 (PF).

Privilège des architectes et entrepreneurs, du copartageant créancier de soule, des créanciers et légataires, du prêteur de deniers, 8338 (PF).

Privilège des auteurs, compositeurs et artistes, des frais de justice, des salariés, 8336 (PF).

Privilège de la séparation des patrimoines, 9404 (Rec.).

Privilège du Trésor, 9391 et s. (Rec.).

Prix.

Dissimulation, insuffisance de prix, 4066 et s. (Enr. : généralités) ; 7135-2, 7273 et s. (RC : procédure et sanction).

Prix artistiques, littéraires, scientifiques et Nobel, 553-2 (BNC : exonération).

Prix académiques, 514 (BNC : imposition).

Prix de cession d'un immeuble, 3251 (FI : PV immobilières) ; 4256 (Enr. : mutation à titre onéreux).

Prix imposable à la TVA, 2250 et s. (TVA : base d'imposition).

Prix reçus lors de courses de chevaux, de concours agricoles, de foires-expositions, 2747 (TVA agricole : exonération).

Prix de revient d'un immeuble, 3005-2 (TVA immobilière), 3253 (Plus-values immobilières).

Prix de revient des stocks, 372 et s. (BA : évaluation).

Prix de transfert, 7069 et s. (RC : droit de contrôle), 7206-2 (RC : accord préalable).

Provision pour hausse des prix, 1177 et s. (BIC).

Procédé de fabrication, 558 et s. (BNC) ; 1071 (BIC).

Voir aussi **Propriété**, Produits ou droits de la propriété industrielle, **Cession**.

Procédure.

Conséquences des erreurs de procédure d'imposition, 7230 (RC : généralités).

Droit fixe de procédure, 4203 (Enr. : instances pénales).

Frais de procédure, 215-9 (RF : déduction forfaitaire).

Procédure de l'abus de droit, 7176 et s. (RC : étude d'ensemble), 7210 et s. (RC : non-application).

Procédure collectives, 9251 et s. (Rec.).

Procédure contentieuse, 7418 et s. (RC : étude d'ensemble).

Procédure de fixation du forfait agricole, 338 et s. (BA).

Procédures d'imposition d'office, 7107 (RC : généralités), 7182 et s. (RC : étude d'ensemble).

Procédure obligatoire devant le service des impôts, 7419 et s. (RC : réclamation).

Procédure de rectification contradictoire, 7108 et s. (RC : étude d'ensemble).

Procédure du référé, 7606 et s. (RC : généralités) ; 9378 (Rec. : suspension des poursuites).

Procédure de régularisation, 7175 et s. (RC : étude d'ensemble).

Procédure de taxation d'office, 7182 et s. (RC : étude d'ensemble).

Voir aussi **Vérification**.

Procédure TDFC.

Procédure de transfert des données fiscales et comptables, 7063 et s. (RC : étude générale).

Procédure TéléTVA, 2622 (TVA) ; 7064 et s. (RC : étude d'ensemble).

Procès-verbal.

Procès-verbal d'aménagement foncier, 8329 (PF).

Procès-verbal d'adjudication, 4003 (Enr.).

Procès-verbal du service du cadastre, 8322 (PF).

Procès-verbal de délimitation, 8223 (Cad.).

Procès-verbal de liaison avec les services chargés de la publicité foncière, 8209 (Cad.).

Procès-verbal d'opposition à contrôle fiscal, 7389 (RC).

Procès-verbal relatif au droit de contrôle des entrepôts, 7104 (RC).

Procès-verbal relatif au droit d'enquête, 7100 (RC).

Procès-verbal de la révision des évaluations, 8036-1 et s. (Cad.).

Procuration, 4150 (Enr.) ; 7453 et s. (RC : procédure contentieuse).

Producteur, coproducteur.

Producteur de films, 1125 (BIC : amortissement accéléré) ; 2295 (TVA : base d'imposition).

Producteur de spectacles, 2350 (TVA : taux).

Produit.

Produits abandonnés à des œuvres ou organismes d'intérêt général, 100-4 et s. (IR : réduction d'impôt).

Produits accessoires ou divers, 1020 et s. (BIC : imposition).

Produits alimentaires, 2335 et s. (TVA : taux).

Produits destinés à l'alimentation animale, 2339 (TVA : taux).

Produits destinés à la confection des boissons, 2336 (TVA : taux).

Produits destinés à la consommation familiale des agriculteurs, 2749, 2751 (TVA agricole).

Produits en dépôt chez un agriculteur, 305-2 (BA).

Produits des droits d'auteur, 504 (BNC : champ d'application), 553 et s. (BNC : modalités d'imposition).

Produits d'exploitation perçus d'avance, 1019 (BIC).

Produits des exploitations forestières, 394 et s. (BA : étude d'ensemble).

Produits fabriqués par les groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés, 2173 (TVA : exonération).

Produits financiers, 514 (BNC) ; 1024 (BIC) ; 1435 (IS).

Produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture, de l'aviculture, 2177, 2191, 2338 (TVA).

Produits d'origine humaine à des fins médicales, 2170-1, 2191, 2225 (TVA : exonération).

Produits périmés, 2442 (TVA : droit à déduction).

Produits pétroliers, voir **Pétrole**.

Produits pharmaceutiques, 4150-1 (Enr. : droit dû en cas de dépôt de certaines demandes relatives aux produits pharmaceutiques).

Produits de placements à revenu fixe, 600 et s., 628 et s. (RCM : règles d'imposition), 636 (RCM : non-résidents) ; 1024-10 (BIC : règles d'imposition) ; 9149 (Rec. : retenue à la source).

Produits de placements à revenu variable, 625, 627 (RCM : règles d'imposition) ; 9146 et s. (Rec. : retenue à la source).

Produits de la propriété industrielle, 505, 533, 558 et s. (BNC : modalités d'imposition) ; 707, 726 (IR : non-résidents) ; 1023 (BIC : modalités d'imposition), 1232 et s. (BIC : plus-values professionnelles).

Produits sanguins d'origine humaine, 2341, 2366 (TVA : taux).

Produits à usage agricole, 2340 (TVA : taux).

Professeur.

Activité d'enseignement, 2170-3 (TVA : exonération) ; 6057, 6061 (CET).

Professeurs libres, 500-1 (BNC) ; 2069 (TVA).

Profession.

Associations agréées de professions libérales, 2056 (TVA) ; 7840 et s. (RC : étude d'ensemble).

Professions libérales, 500-1 et s. (BNC : étude générale) ; 726 (IR : non-résidents) ; 2052 et s. (TVA).

Voir aussi **Activité**.

Profit.

Profit de change, 2179 (TVA : exonération).

Profits de construction, 3500 et s. (FI : règles générales), 3607 et s. (FI : prélèvement des non-domiciliés).

Profits immobiliers, 1003 (BIC) ; 3310 et s., 3515 et s., 3607 et s. (FI) ; 9169 (Rec. : prélèvement des non-résidents).

Profits des intermédiaires ou des marchands de biens, 3600 et s. (FI : généralités).

Profits de lotissement, 3613 et s. (FI).

Voir aussi **Plus-value privée, Plus-value professionnelle**.

Promesse.

Levée d'option anticipée d'une promesse unilatérale de vente, 3734 et s., 3744 (FI : sociétés immobilières).

Promesse de bail, 208 (RF : imposition des produits) ; 4367 (Enr. : imposition des cessions).

Promesse de bail de plus de 12 ans, 8332 (PF).

Promesse de vente, 3001-3 (TVA immobilière) ; 4004, 4008, 4252-2 (Enr.) ; 8308, 8332 (PF).

Promotion.

Contrat de promotion immobilière, 8330 (PF).

Proposition de rectification, 7125 et s. (RC : étude générale).

Propriétaire.

Fichier des propriétaires fonciers, 8033, 8214 (Cad.).

Obligations des propriétaires fonciers, 253 et s. (RF) ; 6408 (TF) ; 8179 (Cad.).

Propriétaires de chevaux de course, 307 (BA) ; 2744 (TVA agricole).

Propriétaires exploitants agricoles, 300, 309-1, 341-2 (BA).

Responsabilité des propriétaires, 9405 et s. (Rec. : solidarité au paiement).

Propriété.

Certificats de propriété, 4004 (Enr. : imposition), 4122 (Enr. : tarif).

Présomption et preuve du droit de propriété, 4024 (Enr. : propriété apparente), 4507 (Enr. : successions), 4849 et s. (ISF).

Évaluation des propriétés bâties, 8138 et s. (Cad. : règles générales).

Évaluation des propriétés non bâties, 8153 et s. (Cad. : règles générales).

Produits ou droits de la propriété industrielle, 505 (BNC : champ d'application), 533 (BNC : plus-value professionnelle), 558 et s. (BNC : régime particulier) ; 707, 726 (IR : non-résidents) ; 1023 (BIC), 1232 et s. (BIC : plus-value professionnelle) ; 4358 (Enr.) ; 4865 (ISF).

Propriété littéraire et artistique, 4865 (ISF).

Propriétés publiques, 6203-3, 6301 (TF : exonération).

Revenus des propriétés rurales, 224 et s. (RF).

Revenus des propriétés urbaines, 205 et s. (RF).

Taxe de 3 % sur les propriétés immobilières détenues par des sociétés étrangères, 4738 et s. (Enr. : étude d'ensemble).

Voir aussi **Immeuble, Bâtiment, Habitation, Logement et Résidence**.

Prorata, voir **Pourcentage de déduction**.

Prorogation.

Prorogation du délai pour construire, 4267-1 (Enr.).

Prorogation du report d'imposition, 952 (IR : plus-values mobilières privées).

Prorogation de sociétés, 4655 (Enr.).

Prospectus, voir **Presse, Publicité**.

Prothèse.

Prothèses dentaires, 2170, 2185, 2191 (TVA : exonération).

Prothèses pour handicapés, 2342 (TVA : taux).

Provision des entreprises.

Constitution des provisions, 1150 et s. (BIC : étude d'ensemble).

Incorporation au capital des provisions, 4636 (Enr.).

Provision pour amortissement, 1090 (BIC).

Provisions pour congés payés, 1160 et s. (BIC).

Provisions pour créances douteuses ou litigieuses, 1156 (BIC).

Provisions pour départ en retraite ou préretraite des salariés, 1161 (BIC).

Provisions pour dépenses de mise en conformité, 1175-2 (BIC).

Provisions pour dépréciation d'éléments d'actif non amortissables, 1174 (BIC).

Provisions pour dépréciation d'œuvres d'art, 1172 (BIC).

Provisions pour dépréciation de portefeuille - titres, 1173, 1250 (BIC).

Provisions pour dépréciation du stock, 1017 (BIC).

Provisions pour engagement de caution, 1162 (BIC).

Provisions des entreprises d'assurances et de réassurances, 1166 et s. (BIC).

Provisions pour hausse des prix, 1177 et s. (BIC).

Provisions pour impôts à payer, 1157 (BIC).

Provisions pour indemnités de licenciement, 1162-1 (BIC).

Provisions pour investissement, 1175-1 (BIC), 1756, 1762 (FE : participation et intéressement).

Provisions irrégulièrement constituées, 1154 (BIC) ; 7016 (RC).

Provisions pour participation, 1161 (BIC).

Provisions pour perte de change, 1151 (BIC).

Provisions pour pertes à terminaison, 1187 (BIC).

Provisions pour prêts d'installation aux salariés, 1171 et s. (BIC).

Provisions de propre assureur, 1151 (BIC).

Provisions pour reconstitution de gisements, 1169 (BIC).

Provisions régulièrement constituées, 1153 (BIC).

Provisions pour renouvellement des immobilisations, 1158-2 (BIC).

Provisions pour risques afférents aux opérations de crédit, 1164, 1170 (BIC).

Provisions pour risque de change afférent à certains prêts, 1162-2 (BIC).

Provision pour risques en matière de dettes salariales, 1437 (BIC-IS : groupements d'employeurs).

Provisions pour travaux d'entretien ou de réparation, 1158 (BIC).

Provisions pour travaux sur sols de carrières, 1159 (BIC).

Relevé spécial des provisions, 1152, 1179, 1386 (BIC).

Taxe sur les excédents des provisions des entreprises d'assurances, 1825 (FE).

Provision ou avance.

Provisions pour charges de copropriété, 218-4 (RF : déduction).

Provisions ou avances sur honoraires, 514 (BNC : recettes).

Psychanalyste, Psychologue, 2170 (TVA : exonération).

Publication au fichier immobilier.

Effets, 8312, 8325, 8333 (PF).

Formule de publication spéciale, 8355 (PF).

Perpétuité et intangibilité des publications, 8361 et s. (PF).

Publication d'actes et de décisions judiciaires, 8307 et s. (PF).

Publication provisoire, 8366 (PF).

Publication de presse, voir **Presse, Édition.**

Publicité.

Déclaration des contrats de publicité et d'affichage, 932 (FP).

Défaut de publication des actes, 8315, 8326 (PF).

Frais de publicité, 1059 (BIC : charges).

Infraction aux mesures de publicité des impositions, 7306 (RC : amende fiscale).

Prestations de publicité, 2125 (TVA).

Publicité des audiences, 7569, 7590 (RC).

Publicité de la doctrine administrative, 7242 (RC).

Publicité foncière, 8300 et s. (PF : étude d'ensemble).

Publicité de l'impôt, 7834 et s. (RC).

Publicité des jugements, 7387-1 (RC : sanctions pénales).

Publicité du privilège du Trésor, 9394 (Rec.).

Rejet de la formalité de publicité foncière, 4045 (Enr.) ; 8358 (PF).

Taxe sur certaines dépenses de publicité, 2955 (TCA) ; 9052 (Rec.).

Taxe de publicité foncière, 8417 et s., 8425 (PF).

Taxe sur la publicité télévisée, 2956 (TCA) ; 9050 (Rec.).

Taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision, 2957 (TCA) ; 9054 (Rec.).

Pupille de l'État ou de la Nation, 4531 (Enr. : dons et legs).

Pylône.

Imposition forfaitaire annuelle sur les pylônes, 6509 (IDL).

Q

Quad, 2405-1 (TVA).

Quartiers généraux, 801 (Taxe sur les salaires), 816 (Taxe d'apprentissage) ; 1429 (IS : modalités d'imposition), 1441 (IS : régime des groupes), 1605 (Dist.).

Quittance, 4151 (Enr. : tarif).

Quotidien, voir **Presse.**

Quotient.

Quotient familial, 87 et s., 93 et s. (IR : nombre de parts).

Système du quotient, 169 et s. (IR : revenus exceptionnels ou différés) ; 378 et s. (BA : bénéfice exceptionnel) ; 421 (TS : levée d'option d'achat d'actions).

R

Rabais.

Diminution de la base imposable à la TVA suite à rabais, 2259 (TVA : assiette).

Droit à déduction, 2442 (TVA).

Évaluation des stocks, 1017 (BIC).

Mention du rabais sur les factures, 2671 (TVA : obligations).

Raccordement.

Raccordement à un réseau de chaleur, 115-2 (IR : crédit d'impôt).

Rachat.

Rachat de cotisations d'allocations vieillesse, 80 (IR) ; 462 et s. (TS).

Rachat de cotisations versées aux régimes complémentaires, 78, 80 (IR).

Rachat de créances, 506-1 (BNC).

Rachat de droits sociaux, 1574, 1587 (Dist.).

Rachat des droits d'un associé personne physique, 310-2 (BA).

Rachat d'une entreprise par ses salariés, 467 et s. (TS) ; 1847 et s. (FE) ; 4382, 4856 (Enr.).

Rachat par une société de ses propres actions, 938-1 (FP : plus-values).

Vente avec faculté de rachat, 3006 (FI : champ d'application de la TVA-I) ; 4166-1 (Enr. : tarif).

Radiation.

Radiation des inscriptions de privilèges ou d'hypothèques, 8371, 8374 (PF).

Radiation des listes électorales, 7387-3 (RC).

Radiation des officiers publics ou ministériels ou des experts-comptables, 7385-1 (RC).

Radiation des saisies, 8369 (PF).

Radio.

Radio associative, 2172 (TVA).

Radiotéléphone.

Radiotéléphones installés dans les véhicules, 522-1 (BNC), 528 (BNC : amortissement) ; 1030 (BIC : amortissement).

Rappel.

Lettre de rappel, 9329 (Rec.).

Rapport de vérification.

Communication au contribuable, 7190-6 (RC).

Rattachement.

Rattachement des créances et des dettes, 1011 (BIC).

Rattachement des enfants au foyer fiscal, 19 et s., 89 (IR).

Réassurance, voir Assurance.

Rebouteux, 507 (BNC).

Récépissé.

Récépissé en cas de réclamation, 7423 (RC).

Récépissé de consignation, 2615, 2651-5 (TVA) ; 7068-1 (RC).

Réception.

Frais de réception, 427-3 (TS) ; 524 (BNC) ; 1059, 1070 (BIC).

Recettes.

Recettes imposables, 353 (BA) ; 513 et s. (BNC) ; 2002 et s., 2250 et s. (TVA).

Recherche.

Aides publiques à la recherche, 1026-3 (BIC).

Amortissement de biens affectés à la recherche, 1106 (BIC).

Crédit d'impôt en faveur des entreprises effectuant des dépenses de recherche, 383 (BA) ; 1875 et s. (FE) ; 7012-1 (RC : délai de reprise), 7057 (RC : contrôle à la demande), 7204 et s. (RC : suppression du droit de reprise).

Déduction des dépenses de recherche, 527 (BNC) ; 1056 (BIC).

Déduction des subventions aux organismes de recherche, 1060 et s. (BIC).

Financement de projets de recherche, 1989 et s. (IS : réduction d'impôt).

Recherche biomédicale, 434 (TS : indemnités).

Récidive, 7387-2 (RC).

Réclamation.

Réclamation fiscale, 7419 et s. (RC : étude d'ensemble).

Réclamation collective, 7445 (RC).

Récolte.

Bâtiments servant à la manipulation et à la transformation des récoltes, 6205 (TF).

Évaluation du stock des récoltes, 384-4 (BA).

Pertes de récoltes, 342-1 (BA) ; 6307 (TF).

Récoltes imposables, 302 (BA).

Ventes publiques de récoltes, 4387 (Enr.).

Reconnaissance de dette, 4108 (Enr.).

Reconstruction.

Travaux de reconstruction, 219-3, 229 (RF).

Voir aussi **Construction.**

Reconversion.

Opérations de reconversion agréées, 1236-1 (BIC).

Reconversion des débits de boissons, 1287 (BIC).

Recours.

Recours aux conseils d'experts techniques, 7051-6, 7827 (RC).

Recours contre les décisions de l'administration, 7506 (RC : contentieux), 7786 (RC : gracieux).

Recours contre les jugements, 7593 et s. (RC).

Voir aussi **Contentieux, Réclamation.**

Recouvrement.

Garanties du recouvrement, 9391 (Rec.).

Infractions relatives au recouvrement de l'impôt, 7282 et s. (RC : sanctions).

Minimum de recouvrement, 32 (IR) ; 9013 (Rec.).

Présentation générale du recouvrement, 9000 et s. (Rec.).

Recouvrement de créances, 2863 (TVA).

Recouvrement des pénalités, 7253 (RC).

Voir aussi **Cautionnement, Paiement, Garantie,**

Poursuite et Recouvrement.

Rectification.

Procédure de rectification contradictoire, 7108 et s. (RC : étude d'ensemble).

Proposition de rectification, 7125 et s., 7180 (RC).

Rectification des déclarations, 148 (IR) ; 1376 et s. (BIC) ; 1469 (IS).

Rectification extra-comptable, 1012 et s. (BIC).

Rectification des factures, 2442 (TVA).

Rectification des résultats déclarés, 1376 (BIC) ; 1554, 1580 (Dist.).

Rectification symétrique des bilans, 1377 et s. (BIC).

Rectification de la valeur vénale, 3038 (FI) ; 4510 (Enr.).

Voir aussi **Contrôle.**

Récupération, voir Déchet.

Redevable.

Redevables partiels de la TVA, 2401 (TVA).

Redevables de la TVA sur opérations immobilières, 3162 (FI).

Voir aussi **Débitaire, Obligation.**

Redevance.

Redevances sur les débits de tabac, 445 (TS) ; 506 (BNC).

Redevance des mines, 1047 (BIC) ; 6508, 6508-1 (IDL) ; 7466 (RC).

Redevance comprise dans la base de la TVA, 2224 (TVA).

Redevance pour concession des droits de la propriété industrielle, 558 et s. (BNC) ; 1023, 1056, 1233-1 (BIC).

Redevance pour création de locaux à usage de bureaux, 1048 (BIC).

Redevance pour droit d'usage de récepteurs de télévision (redevance « télévision »), 2088, 2357, 2366, 2442 (TVA).

Redevance sanitaire :

. d'abattage et de découpage, 2252, 2910-1 et s. (TVA) ; 9064, 9268 (Rec.).

. pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus, 2935 et s. (TVA) ; 9066 (Rec.).

. de première mise sur le marché et de transformation des produits de la pêche et de l'aquaculture, 2922 et s. (TVA) ; 9065 (Rec.).

Redevance tréfoncières, 200 (RF) ; 303-2 (BA).
Redevance versées aux artistes, 405 (TS) ; 507 (BNC).

Redevance audiovisuelle, voir **Contribution à l'audiovisuel public**.

Redistribution.

Redistribution de produit de filiale, 1634 (Dist.).

Redressement.

Redressement judiciaire, 820, 822-1, 842-1 (FP) ; 7129, 7253, 7379 (RC) ; 9380 et s. (Rec.).

Redressement fiscal, voir **Rectification, Taxation, Taxation d'office**.

Réduction.

Demandes en réduction, 342-3 (BA) ; 7404 (RC).

Réduction des acomptes d'impôt sur le revenu, 9128 (Rec.).

Réduction de capital, 3706 (FI) ; 4642 et s. (Enr.).

Réduction de créance ou de gage, 8374 (PF).

Réduction de droits de succession ou donation, 4529, 4549 (Enr.).

Réduction d'impôt sur le revenu, 99 et s. (IR : étude d'ensemble).

Réduction d'impôt sur les sociétés :

. dons à des œuvres ou organismes d'intérêt général, 1060-1 et s. (BIC).

. financement des projets de recherche ou versement à des structures innovantes, 1989 (FE).

. souscriptions au capital des entreprises de presse, 1927 (FE).

Réduction d'impôt de solidarité sur la fortune, 4881 (Enr.).

Réduction du prix, 2242, 2458 (TVA).

Réduction de la base d'imposition, 6070-2 (CET).

Voir aussi **Abattement, Modération, Remise**.

Réel.

Régime réel, 345 et s. (BA) ; 541 et s., 563 et s. (BNC : déclaration contrôlée) ; 1322, 1363 et s. (BIC) ; 1461 et s. (IS), 2620 et s. (TVA) ; 9247 et s. (Rec. : TVA).

Régime réel simplifié, 370 et s. (BA) ; 1322, 1385 et s. (BIC) ; 1461 et s. (IS) ; 2469 et s., 2625 et s., 2745, 2766 et s. (TVA).

Réévaluation.

Réévaluations légales, 352 (BA) ; 531 (BNC) ; 1265 (BIC).

Réévaluations libres, 1270 (BIC).

Référé.

Procédure du référé, 7594-2 (RC : référé suspension), 7606 et s. (RC) ; 9378 (Rec.).

Référence.

Revenu fiscal de référence, 172-1 (IR), 6018 et s. (DL).

Refus.

Refus collectif de l'impôt, 7390 (RC).

Refus de communication, 7287 (RC).

Refus de la formalité fusionnée, 4045 (Enr.) ; 8360, 8427 (PF).

Refus de la formalité de l'enregistrement, 4042 (Enr.).

Régie.

Régies communales et départementales, 1420 (IS) ; 2032, 2355 (TVA).

Régies municipales de pompes funèbres, 1403 (IS).

Régime.

Changement de régime fiscal, 48-1, 48-3 (IR) ; 4645 et s. (Enr.).

Changement de régime d'imposition, 384 et s. (BA) ; 1325 (BIC).

Régime dérogatoire (PBRD), 2029 et s. (TVA : étude générale), 2182 (TVA : livraison intracommunautaire), 2601, 2643 (TVA : obligations déclaratives).

Régime douanier communautaire, 2190, 2218 et s. (TVA).

Régime fiscal privilégié, 639-5 et s. (RCM) ; 1071 (BIC) ; 1637 et s. (Dist.).

Régime fiscal des groupes de sociétés, 1440 et s. (IS) ; 7015-1 (RC).

Régime d'intéressement, 1740 et s. (FE).

Régime suspensif de TVA, 2137, 2190 et s., 2205, 2217 et s., 2555 et s., 2843 (TVA).

Régime d'imposition.

Régime simplifié du micro-foncier, 241 et s. (RF).

Régime des bénéfices agricoles :

. étude d'ensemble, 336 et s.

. régime forfaitaire, 316, 329-1, 336 et s. (BA).

. régime réel, 345 et s. (BA).

. régime réel simplifié, 370 et s. (BA).

Régime des bénéfices non commerciaux :

. étude d'ensemble, 540 et s.

. régime de la déclaration contrôlée, 541 et s., 563 et s. (BNC).

. régime micro-BNC, 548 et s., 565 et s. (BNC).

Régime des bénéfices industriels ou commerciaux :

. étude d'ensemble, 1320 et s.

. régime des micro-entreprises, 1347 et s. (BIC).

. régime réel, 1322, 1363 et s. (BIC) ; 1461 et s. (IS).

. régime simplifié, 1322, 1385 et s. (BIC), 1461 et s. (IS).

Régime en matière de TVA :

. franchises en base de TVA, 2690 et s., 2708 (TVA).

. régime du chiffre d'affaires réel, 2620 et s. (TVA) ; 9247 et s. (Rec.).

. régime simplifié, 2469 et s., 2473, 2625 et s., 2745,

2766 et s. (TVA) ; 7074-6 (RC) ; 9251 et s., 9261 et s. (Rec.).

Région, voir **Collectivité locale et publique**.

Régisseur.

Régisseur de publicité, 2855 (TVA).

Régisseur de théâtre (indemnités), 428 (TS).

Registre.

Registre des fournisseurs de services par voie électronique, 2910 (TVA) ; 7080-3 (RC).

Registre des achats, 2659 (TVA).

Registre des amortissements, 543-1 (BNC).

Registre des biens, 2653 et s. (TVA) ; 7067-4, 7327 (RC).

Registre des dépositaires de documents publics et assimilés, 7089 (RC).

Registre des dépôts, 8377 (PF).

Registre des formalités, 4039 (Enr.) ; 8377 (PF).

Registre des plus-values sur éléments d'actif non amortissables, 1468 (IS) ; 7307 (RC).

Registre spécial des façonniers et prestataires de services, 2653-1 et s. (TVA) ; 7067-5, 7327 (RC).

Registre des stocks et des mouvements de biens, 7068 (RC).

Voir aussi **Livre**.

Règlement.

Demande de règlement d'ensemble, 7191 (RC).

Plan de règlement amiable, 9336 (Rec.).

Voir aussi **Paiement, Redressement** et **Liquidation, Liquidation judiciaire**.

Régularisation.

Régularisation d'impôt, 2629 (TVA : acomptes RSI), 2771 (TVA agricole) ; 9271 et s. (Rec. : acomptes d'IS), 9263 (Rec. : TVA).

Régularisation des déductions de taxe, 1085 (BIC) ; 2407 et s. (TVA) ; 3013 et s. (FI).

Régularisation des retenues à la source, 9148 (Rec.).

Régularisation de la taxe d'apprentissage, 824 (FP).

Régularisation des versements de taxe sur les salaires, 813 (FP) ; 9307 (Rec.).

Réhabilitation.

Travaux de réhabilitation, 3005-2 (TVA immobilière).

Voir aussi **Rénovation**.

Rehaussement, voir Rectification.

Réimportation, 2191 (TVA).

Réintégration.

Réintégration extra-comptable, 1013 (BIC).

Rejet.

Rejet de la formalité, 4045 (Enr.) ; 8360 (PF).

Relais.

Relais de tourisme, 2346-1 (TVA).

Relevé.

Relevé d'acomptes, 9272 (Rec. : IS), 9281 (Rec. : IFA).

Relevé des amortissements, 1090 (BIC).

Relevé annuel des ventes par client, 7067 (RC).

Relevé des frais généraux, 1070, 1366 (BIC) ; 7307 (RC).

Relevés individuels de praticiens, 564 (BNC) ; 7090-1 (RC).

Relevé spécial des provisions, 1152, 1179, 1386 (BIC).

Relevé de sécurité sociale, 564 (BNC) ; 7090-1 (RC).

Remboursement.

Contributions pour le remboursement de la dette sociale, 125 et s. (IR : étude d'ensemble) ; 619, 625-2 et s. (RCM) ; 9158, 9171 (Rec.).

Primes de remboursement de titres, 605 et s., 607, 607-2, 610, 611 (RCM) ; 1024-9 (BIC).

Remboursement des apports, 1584, 1586, 1627 (Dist.).

Remboursement de charges foncières, 212 (RF).

Remboursement de crédit de TVA, 2463, 2483 (TVA).

. dans les départements d'Outre-mer, 2813 (TVA).

. dans le régime agricole, 2473, 2762 (TVA agricole).

Remboursement de l'excédent de prélèvement sur RCM, 7422-2 (RC).

Remboursement de l'excédent de retenue à la source, 737 (IR).

Remboursement forfaitaire, 317 (BA) ; 2774 et s. (TVA).

Remboursement de frais professionnels, 264 (Rem. art. 62) ; 426 et s. (TS) ; 514 (BNC) ; 719 (IR) ; 1033 et s., 1040, 1070 (BIC) ; 2176, 2258 (TVA).

Remboursement de l'impôt sur le revenu, 9135 (Rec.).

Remboursement de TVA :

. aux assujettis établis à l'étranger, 2155, 2475 (TVA).

. aux personnes morales non assujetties, 2156 (TVA).

Voir aussi **Sursis et Restitution**.

Remembrement.

Voir **Aménagement**, Aménagement foncier.

Remise.

Demande en remise d'impôt ou de pénalités, 7413 et s., 7751 et s. (RC).

Remise de prix, 1032 (BIC : achat) ; 2294 (TVA : importation).

Remise de dette, 1026 (BIC) ; 2442 (TVA).

Voir aussi **Dénonciation du forfait agricole, Ristourne**.

Remontée mécanique, 1420 (IS) ; 2355, 2405-1 (TVA).

Remploi.

Indemnités de remploi, 1026-1 (BIC).

Rémunération.

Rémunérations des dirigeants et associés, 260 et s. (Rém. art. 62), 1036 et s. (BIC), 2171 (TVA : dirigeants des associations).

Rémunérations de l'exploitant, 367 (BA) ; 1035 (BIC). Rémunérations des salariés, 400 et s. (TS : étude d'ensemble).

Rémunérations du conjoint de l'exploitant, 367 (BA) ; 415 (TS) ; 519 (BNC) ; 1035 (BIC) ; 7860 (RC).

Rémunérations excessives, 1033 (BIC) ; 1576, 1582, 1606 (Dist.) ; 7154 (RC).

Rémunérations occultes, 1049 (BIC) ; 1570 et s., 1607 (Dist.) ; 727 (RC).

Rémunérations des officiers publics et ministériels, 2281 (TVA).

Saisie des rémunérations, 9353 (Rec. : fraction saisissable), 9365 (Rec.).

Renonciation.

Renonciation à une succession, à un legs, 4154, 4534 (Enr.).

Renouvellement d'hypothèque, 9401 (Rec.).

Rénovation.

Opérations de rénovation, 105-20 (IR : logements touristiques), 109-13 (IR : investissement outre-mer), 115 et s. (IR : habitation principale) ; 218 (RF) ; 1054 (BIC : dépenses) ; 3008-11 (TVA immobilière : rénovation urbaine).

Dépenses de rénovation, 219-1 (RF).

Règles applicables pour la rénovation, 2271 (TVA) ; 3506 (FI : profits de construction).

Renseignement.

Demandes de renseignements, voir **Éclaircissement**.

ment.

Renseignements demandés à une autorité étrangère, 7044-1 (RC).

Réquisition de renseignements, 8397 (PF).

Rente.

Constitution, cession, rachat de rente, 4155 (Enr.).

Rentes déductibles du revenu global, 72-1, 75 (IR).

Rente servie en exécution d'une donation-partage, 71 (IR).

Rente du sol, 303-1 (BA).

Rente survie, 102 et s. (IR) ; 486 (TS).

Rentes viagères, 73 (IR) ; 442, 446, 485 et s. (TS) ; 707, 713 et s. (IR) ; 909 et s. (FP : déclaration) ; 1085 (BIC) ; 3251 (FI) ; 4517, 4845, 4866 (Enr.).

Voir **Indemnité, Allocation, Donation, Succession**,

Pension.

Rentrée scolaire.

Allocation de rentrée scolaire, 430 (TS).

Réparation.

Dépenses de réparation, 218 (RF) ; 476 (TS : frais de véhicules) ; 522-1, 526 (BNC) ; 1052, 1054 (BIC) ; 2271 (TVA).

Provisions pour travaux de réparation, 1158 (BIC).

Réparation de bateaux, 2191, 2208 (TVA).

Réparation des prothèses dentaires, 2170 (TVA).

Voir aussi **Rénovation**.

Repas.

Fourniture gratuite de repas, 100 et s. (IR) ; 422, 459 et s. (TS).

Fourniture de repas dans les cantines d'entreprises et les établissements hospitaliers, 2348 (TVA).

Frais de repas, 427-3, 476-6, 497 (TS) ; 525 (BNC), 1035 (BIC).

Voir aussi **Nourriture**.

Répertoire.

Répertoire général des locaux, 8035 (Cad.).

Répertoire des marchands de biens et des intermédiaires, 3605 (FI).

Voir aussi **Registre, Relevé, Tarif, Répétition**, voir **Reprise, Prescription**.

Report.

Placements en report, 607 (RCM), 939 (IR : plus-values).

Report des déficits, 55 et s (IR : étude d'ensemble) ; 244 et s. (RF) ; 1015-1 (BIC) ; 1436 et s. (IS) ; 7015 (RC).

Report des plus-values, 47-1 (IR : cessions de droits sociaux), 177 (IR : transfert de domicile à l'étranger) ; 558-2 (BNC : propriété industrielle), 586-1 (BNC : restructuration d'entreprise), 947 (IR : réinvestissement dans les sociétés nouvelles) ; 1281 (BIC : transmission d'entreprise individuelle).

Représentant.

Représentants de commerce (VRP), 407 (TS), 476-7, 478-1 (IR : frais professionnels) ; 507 (BNC : représentants libres).

Représentant fiscal, 750 (IR : domicile fiscal à l'étranger) ; 1467 (IS) ; 2144 et s. (TVA : entreprises étrangères), 2158 (TVA), 2219-6 (TVA : régime d'entrepôt fiscal), 2475 (TVA : remboursement de crédit de TVA) ; 3722-1 (FI : sociétés immobilières) ; 4900 (ISF : contribuables domiciliés hors de France) ; 7183 (RC : taxation d'office).

Représentation.

Frais de représentation, 524 (BNC), 563 (BNC : médecins conventionnés) ; 1040, 1059 (BIC).

Reprise.

Droit de reprise de l'administration, 7002 à 7048 (RC).
Reprise d'activité, 119-2 (IR : réduction d'impôt), 432-9 (TS : primes forfaitaires).

Reprise d'entreprises, 107, 113 et s. (IR : réductions d'impôt) ; 1835 et s. (FE) ; 6211 (IDL).

Reprise de produits périmés, 2442 (TVA).

Voir aussi **Prescription**.

Reproduction.

Taxe sur les appareils de reproduction ou d'impression, 2252, 2950 (TVA) ; 9094 (Rec.).

Requête.

Requête auprès des cours d'appel, 4715 (Enr. : Droit de timbre).

Requête devant la cour administrative d'appel, 7594 et s. (RC).

Requête devant le tribunal administratif, 7537, 7538 et s. (RC).

Réquisition.

Réquisition des formalités, 4043 (Enr. : formalité fusionnée) ; 8349 et s. (PF).

Réquisition d'immeubles, 208 (RF : indemnités) ; 3112-1 (FI).

Réquisition des renseignements, 8397 et s. (PF).

Rescrit fiscal.

Recours en matière de rescrit, 7208 et s. (RC).

Rescrit fiscal en matière d'abus de droit, 7210 et s. (RC).

Rescrit fiscal en matière de donation d'entreprise, 7225 (RC).

Réseau.

Raccordement à un réseau de chaleur, 115-2 (IR : crédit d'impôt).

Réserve.

Distribution de réserves, 1584, 1628-1 (Dist.).

Incorporation des réserves au capital, 4636 (Enr.).

Réserve de propriété, 1019 (BIC) ; 2003, 2302 (TVA).

Réserve spéciale de participation, 1744 et s. (FE).

Réserve spéciale des plus-values à long terme, 1246 et s. (BIC) ; 1449 (IS).

Résidence.

Frais de double résidence, 476-7 (TS).

Résidence alternée des enfants, 93-4 et s., 96 (IR) ; 6021 (TH).

Résidence avec services, 2346 et s. (TVA).

Résidence de plaisance ou d'agrément, 1030 (BIC).

Résidence de tourisme classées, 2346-1 (TVA).

Résidence principale, 109-2 et s. (IR : investissement outre-mer), 185 (IR : taxation forfaitaire d'après certains éléments du train de vie) ; 534-1 (BNC) ; 3225 et s. (FI) ; 4508-5 (Enr.), 4871-1 (ISF) ; 6210 (TF).

Résidence secondaire, 6004 (TH), 6533-1 (contribution à l'audiovisuel public).

Taxe annuelle d'habitation des résidences mobiles terrestres, 4817 (Enr.).

Voir aussi **Domicile, Habitation** et **Logement**.

Résident.

Résidents étrangers, 139 (IR : lieu d'imposition), 1071 (BIC : régime fiscal privilégié).

Résiliation.

Indemnité de résiliation, 208 (RF), 4471 (Enr. : taxe sur les conventions d'assurances).

Résiliation de bail, 1309 et s. (BIC) ; 2258 (TVA) ; 4370 (Enr.), 4407 (Enr. : baux à vie ou durée limitée).

Résiliation d'opérations, 2442 (TVA).

Résolution.

Résolution d'actes soumis à publicité, 8310, 8321, 8327 (PF).

Responsabilité.

Responsabilité des dirigeants, 9386 et s. (Rec.).

Responsabilité pénale, 7384 (RC).

Restaurant.

Frais de repas au restaurant, 497 (TS : indemnité pour frais d'emploi) ; 524 (BNC) ; 1070 (BIC : relevé des frais généraux).

Titres restaurant, 431 (TS) ; 2865 (TVA).

Voir aussi **Frais, Hôtel, Restauration**.

Restaurateur, 2806 (TVA).

Voir aussi **Hôtel**.

Restauration.

Établissements de restauration rapide, 2335-1 (TVA).

Restauration immobilière, voir **Rénovation**.

Restitution.

Demandes en restitution, 7404 (RC : versements indus), 7409 (RC : droits d'enregistrements), 7700 et s. (RC : impôts) ; 9273 (Rec. : IS).

Restitution d'avances, prêts ou acomptes, 1569 (Dist.).

Restitution d'avoir fiscal ou de crédit d'impôt, 633 (RCM) ; 1497, 1517 (IS) ; 7644 (RC).

Voir aussi **Dégrèvement, Remboursement**.

Retard.

Retard de déclaration, 7270 (RC : sanctions fiscales), 1049 (BIC).

Retard de paiement des impôts, 7260 et s. (RC : intérêt de retard) ; 7282 et s. (RC : majoration).

Retard de déclaration, voir **Délat, Document, Intérêt, Versement**.

Retenue à la source.

Délat de reprise en matière de retenue à la source, 7017 (RC).

Défaut ou insuffisance de retenue à la source, 733 (IR) ; 7305 (RC).

Distributions donnant lieu à retenue à la source, 1504 (IS) ; 1583, 1591, 1605 (Dist.).

Distributions exonérées de retenue à la source, 1621 et s. (Dist.).

Imputation de la retenue à la source, 114-1 (IR).

Paiement de la retenue à la source, 9020, 9141, 9146 et s., 9161 (Rec.).

Réclamation en matière de retenue à la source, 7422-2, 7436 (RC).

Retenue à la source sur les produits de valeurs mobilières, 601, 609 et s., 620, 628, 635, 639 (RCM) ; 1495 (IS) ; 1605 et s. (Dist.).

Retenue à la source sur les produits versés à des personnes non domiciliées en France, 660 (RCM).

Retenue à la source sur les revenus distribués par les sociétés étrangères exerçant une activité en France, 1615 et s. (Dist.).

Retenue à la source sur certains revenus des artistes, auteurs et sportifs, 9141 (Rec.).

Retenue à la source sur les revenus non salariaux, 726 et s. (IR).

Retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, 713 et s. (IR).

Voir aussi **Crédit d'impôt**.

Retrait.

Retrait d'actif, 534-1 (BNC) ; 1010 (BIC).

Retrait d'agrément, 7115, 7293-1, 7878 (RC).

Retraite.

Caisse de retraites et de prévoyance, 1516 et s. (IS). Cotisations de retraites, 439, 462 et s. (TS), 1041 (BIC).

Départ à la retraite, 1281-1 (Plus-values : exonération).

Épargne -retraite, 80 (IR).

Indemnité de départ ou de mise à la retraite, 173 et s. (IR) ; 424 et s. (TS) ; 1161 (BIC).

Maisons de retraite, 2346 et s. (TVA) ; 6010-1 (TH).

Préretraite, 420, 424-2 (TS) ; 1161 (BIC).

Retraite mutualiste du combattant, 78 (IR) ; 439 (TS).

Retraite complémentaires, 438 (TS : PREFON, UNMRFIFEN-FP, UMR...).

Rétrocession.

Rétrocession par les coopératives à leurs adhérents, 2080, 2751 (TVA).

Rétrocession d'honoraires, 508-8, 515 (BNC).

Réunion (La).

Département de la Réunion, voir **Outre-mer**.

Revente.

Revente d'immeubles, 3053 à 3053-2, 3083, 3088, 3104 et s. (FI) ; 4268-1 (Enr.).

Revenu.

Abandon de revenus à des œuvres ou associations d'intérêt général, 100-4 et s. (IR).

Revenus accessoires, 204, 206, 213-3 (RF) ; 303-2, 304, 353 (BA) ; 1020 et s. (BIC).

Revenus agricoles, 300 et s. (BA).

Revenus de capitaux mobiliers, 600 et s. (RCM) ; 1024 (BIC) ; 1435, 1513 (IS) ; 1550 et s. (Dist.) ; 7310 (RC) ; 9145 (Rec.).

Revenus différés, 171 et s. (IR).

Revenus distribués, 625 et s. (RCM) ; 1550 et s. (Dist.) ; 1465 (IS).

Revenus exceptionnels, 170 et s. (IR) ; 208 (RF) ; 377-5 et s. (BA).

Revenu fiscal de référence, 172-1 (IR) ; 6018 et s. (IDL).

Revenus fonciers, 200 et s. (RF) ; 1511 (IS) ; 3703, 3719 (FI).

Revenu global, 51-1 et s. (IR).

Revenu minimum d'insertion (RMI), 432-3 (TS) 6014-2 (RC : dégrèvement de TH).

Revenu net catégoriel, 52 et s. (IR).

Revenu net imposable, 51-1 (IR).

Revenus non dénommés, 506-1 (BNC).

Revenus salariaux, 400 et s. (IR).

Revenus de source française des non-résidents, 705 et s., 739 et s., 751 et s. (IR).

Revenus de valeurs mobilières étrangères, 637 à 639-18 (RCM) ; 1623 et s. (Dist.).

Voir aussi **Bénéfice, Déclaration, Étalement, Gain, Plus-value privée, Plus-value professionnelle, Profit**.

Reversement.

Reversement de sommes antérieurement imposées, 458 (TS).

Reversement de la TVA, voir **Régularisation**.

Révision.

Révision du cadastre, 8002, 8082 (Cad.).

Révision des évaluations foncières, 8006, 8139, 8153, 8175, 8183 (Cad.).

Rhin.

Départements du Bas Rhin et du Haut Rhin, 827 (FP) ; 6505 et s. (IDL).

Risque.

Provisions pour risque, 1151, 1164, 1170 (BIC).

Ristourne.

Déclaration des ristournes, 912 et s. (FP).

Règles applicables aux ristournes, 341-4, 362-3 (BA) ; 514 (BNC) ; 1017 (BIC : évaluation des stocks) ; 2259, 2442, 2671 (TVA).

RMI, 432-3 (TS), 6014-2 (RC : dégrèvement de TH).

« Robien ».

Dispositif d'amortissement « Robien », 222-1 et s. (RF).

Rôle.

Généralités sur les rôles, 9002 et s. (Rec.).

Rôles supplémentaires, 6027-2 (TH), 6216 (TFPB), 6304 (TFPNB) ; 9004 (Rec.).

Voir aussi **Recouvrement**.

Rupture.

Rupture du contrat de travail, 423 et s. (TS).

Voir aussi **Licenciement**.

S

SAFER.

Exonération de droits d'enregistrement, 4273 et s., 4303-2 (Enr.).

Sage-femme, 500-1 (BNC) ; 2170 (TVA) ; 6062 (CET).

Saint-Pierre-et-Miquelon, 109 et s. (IR : réduction d'impôt investissement outre mer) ; 2192 (TVA : territorialité).

Saisie.

Concours de saisies, 9356 (Rec.).

Droit de visite et de saisie, 7073 (RC : contrôle).

Publication du commandement, 8329, 8368 et s. (PF).

Saisie attribution, 9362 et s. (Rec.).

Saisie conservatoire, 9428 et s. (Rec.).

Saisie immobilière, 9369 (Rec.).

Saisies mobilières, 9368 (Rec.).

Saisie des rémunérations, 9365 et s. (Rec.).

Saisie vente, 9360 et s. (Rec.).

Salaires, Salarié.

Imposition à l'IR, 400 et s. (TS : étude d'ensemble).

Abattement sur les salaires, retraites ou pensions, 480 et s. (TS).

Allocation aux vieux travailleurs salariés, 439, 496 (TS : exonération).

Donation au personnel salarié d'une entreprise, 4547-3 (Enr. : exonération).

Emploi d'un salarié à domicile, 100-17 (IR : crédit ou réduction d'impôt) ; 802 (Taxe sur les salaires).

Logements affectés à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis, 6023-1 et s. (TH : réduction de valeur locative), 6215-10 (TF : réduction de base).

Participation des salariés, 432 (TS) ; 939 (IR : plus values mobilières privées) ; 1587 (Dist.) ; 1741 et s. (FE : généralités).

Prêts d'installation aux salariés, 1171 et s. (BIC : provision).

Retenue à la source sur les salaires, pensions de source française, 713 et s. (IR : non-résidents).

Saisie des salaires, 9365 et s. (Rec.).

Salaires du conjoint de l'exploitant, 367 (BA) ; 415 (TS) ; 519 (BNC) ; 804 (Taxe sur les salaires) ; 1035 (BIC) ; 7860 (RC : adhérent CGA-AGA).

Salaires des conservateurs, voir Contribution de sécurité immobilière, 8446 (PF : recouvrement des salaires du conservateur des hypothèques restant dus) et 8432 (PF : étude d'ensemble de la nouvelle contribution).

Salaires déductibles du résultat, 367 (BA) ; 519 (BNC) ; 1034 (BIC).

Salaires des étudiants, 410, 434 (TS).

Salaires ou rémunérations en nature, 422 (TS).

Salariés de situation modeste, 29, 31 (IR : exonération).

Salariés envoyés ou détachés à l'étranger, 98-2 (IR : règle du taux effectif) 159 et s. (IR : modalités d'imposition) ; 427-7 (TS : allocations exonérées), 476-7 (TS : frais réels).

Salariés « impatriés », 435-1 (TS : modalités d'imposition).

Salariés privés d'emploi, 419 (TS : modalités d'imposition).

Taxes et contributions assises sur les salaires, 800 et s. (TP : étude d'ensemble).

Voir aussi **Rémunération, Traitement**.

Saline, 200 (RF : revenu imposable) ; 6300 (TFPNB : imposition).

Salle d'eau.

Installation d'une salle d'eau, 219 et s. (RF : dépenses d'amélioration).

Salon.

Foires et salons, 2350 et s. (TVA : taux).

Sanction.

Sanction en cas d'infraction au droit de communication, 7082 (RC).

Sanction en cas d'infraction au droit d'enquête, 7101-1 (RC).

Sanction en cas d'infraction au droit de contrôle des entrepôts, 7104-1 et s. (RC).

Sanctions fiscales, 7251 et s. (RC : étude d'ensemble).

Sanctions pénales, 7380 et s. (RC : étude d'ensemble).

Voir aussi **Amende, Majoration, Pénalité**.

Sang.

Organes et sang humains, 2170 (TVA : exonération), 2185, 2191 (TVA intracommunautaire).

Opérations portant sur les produits sanguins autre que le sang total, 2341 (TVA : taux).

Sapeur-pompier.

Allocations de vétérance, vacances horaires, prestation de fidélisation, 434 (TS).

Satellite.

Satellite de communication, 1099-1 (BIC : amortissement exceptionnel).

Scellier.

Réduction d'impôt, 105-26 (IR).

Scission.

Echanges de droits sociaux résultant d'une scission (plus-value professionnelle), 535 (BNC) ; 1258 (BIC).

Scissions d'OPCVM, 1651 (Dist.).

Scissions de sociétés, 1451 et s. (IS : régime spécial) ; 1586, 1633 (Dist.) ; 4661 (Enr.) ; 6078, 6090-3 (CET).

Scolarisation.

Frais de scolarisation des enfants à charge, 100-25 et s. (IR : réduction d'impôt).

Sculpteur, 500-1 (BNC).

Sécheresse, voir **Calamité agricole**.

Secours.

Allocations et secours versés à d'anciens salariés ou dirigeants, 1045 (BIC).

Secret professionnel.

Étude d'ensemble, 7825 et s. (RC).

Contribuables dépositaires du secret professionnel, 7051-7 (RC).

Dérogations à la règle du secret professionnel, 7831 et s. (RC).

Inopposabilité du secret professionnel, 7088 (RC : droit de communication).

Secret professionnel devant le tribunal administratif, 7550 (RC : levé en audience).

Voir aussi **Droits de l'administration, Publicité**.

Secteur distinct.

Modalités d'application, 809-3 (Taxe sur les salaires) ; 2222 (TVA : collectivités locales), 2238 (TVA : locations immobilières), 2749 (TVA : LASM).

Transferts entre secteurs d'activité, 2414 et s. (TVA : régularisation).

Secteur sauvegardé.

Réduction d'impôt, 113-7 (IR).

Sécurité sociale.

Acquisitions immobilières des caisses de sécurité sociale, 4275-2 (Enr. : exonération).

Amendes payées pour non déclaration d'accident du travail, 1050 (BIC : non déduction).

Cotisations de sécurité sociale, 341-4, 368 et s. (BA) ; 462 et s. (TS) ; 519, 523, 555 (BNC) ; 806 (Taxe sur les salaires) ; 1041 et s. (BIC).

Droit de communication auprès des caisses de sécurité sociale, 7090 et s. (RC).

Indemnités journalières de sécurité sociale, 421 (TS : modalités d'imposition).

Séjour.

Frais de séjour à l'étranger, 476-7 (TS : frais réels).

Séjour principal en France, 5 (IR : critère de domiciliation).

Taxe de séjour forfaitaire, 2252 (TVA : base d'imposition).

Titre de séjour, 4707 (Enr. : taxe spéciale).

Semence, voir **Graine**.

Sénat, 409, 418 (TS : imposition des indemnités parlementaires).

Séparation.

Séparation des époux ou des pacsés, 24, 26, 28 et s. (IR : imposition distincte), 92-1 et s. (IR : situation et charges de famille), 93 et s. (IR : nombre de parts).

Séquestre.

Biens sous séquestre judiciaire, 4504 (Enr. : délai de la déclaration de succession).

Seringue, 2342 (TVA : taux).

Serre.

Serres d'agrément, 6004-1 (TH).

Terrains des serres agricoles, 6300 (TFPNB : exonération).

Serveur électronique.

Portail fiscal sur Internet, 7060-4 (RC : mise en ligne d'imprimés), 7061 (RC : télédéclaration d'IR).

Serveur professionnel de la documentation cadastrale (SPDC), 8063 (Cad.).

TéléTV@, 7064-2 (RC).

Service.

Prestations de service, voir **Prestation de service**.
 Résidences avec services, voir **Résidence**.
 Service d'aide à la personne, 100-17 (IR : réduction ou crédit d'impôt) ; 2363-1 (TVA : taux).
 Services afférents à des biens exclus du droit à déduction, 2405-1 (TVA).
 Services comportant des fournitures, 2278 (TVA : base d'imposition).
 Services fournis par voie électronique, 2127 (TVA : territorialité), 2910 (TVA : territorialité, régime spécial).
 Services de radiodiffusion et de télévision, 2125 (TVA : territorialité).
 Services portant sur des produits exportés, 2203 et s. (TVA : exonération).
 Services ou produits composés ou groupés passibles d'un taux différent, 2330 (TVA : taux).
 Travaux, fournitures et services extérieurs, 521 (BNC : charges).

Voir aussi **Pourboire**.

Service chargé de la publicité foncière, 8305 (PF : missions), 8432 (PF : Contribution de sécurité immobilière).

Service national.

Enfant effectuant son service national, 19 (IR : rattachement au foyer fiscal) ; 6021-1 (TH : abattement obligatoire).

Indemnités perçues pendant le service national, 410, 434 (TS : exonération).

Paiement des impôts directs pendant la durée du service national, 9017 (Rec. : délai de paiement).

Service public, voir **Établissement public**.

Servitude.

Publication des servitudes, 4008 (Enr.) ; 8308, 8438 (PF).

SICAV.

Augmentation de capital, 4635 (Enr.).
 Évaluation des actions des SICAV, 4873 (ISF).
 Imposition des bénéficiaires, 1419 (IS : exonération partielle).

Revenus distribués aux actionnaires non-résidents, 1614 (Dist.)

SICOMI (société immobilière pour le commerce et l'industrie).

Étude d'ensemble, 3731 et s. (FI).

Opérations de crédit-bail, 1312 et s., 1418 (FE : régime particulier).

SIDA (VIH).

Succession des victimes du SIDA, 4522-2 (Enr. : exonération des indemnités).

Signature.

Signature des déclarations, 136 (IR).
 Signature des instances devant le tribunal administratif, 7532 (RC).

Signature électronique des factures, 7080-2 (RC).

Signature des propositions de rectification, 7132 (RC).

Signature des réclamations, 7451 (RC).

Signes extérieurs de richesse, 180 et s. (IR : taxation forfaitaire).

Site.

Classement et déclassé, 8329 (PF : publicité des décisions).

Droits d'entrée dans certains sites, 2352 (TVA : taux).

Site natura 2000, 4516-3 (Successions et donations) ; 6302-1 (TFPNB : exonération).

Site Internet, voir **Internet**.

Société.

Actes des sociétés soumis à l'enregistrement, 4004 (Enr.).

Action contre les dirigeants de sociétés, 9386 et s. (Rec.).

Apports en sociétés, 1283 (BIC) ; 4600 et s. (Enr. : étude générale).

Cession de droits sociaux, 4372 et s. (Enr.).

Changement de type juridique ou de régime fiscal des sociétés, 4644 et s. (Enr.).

Constitution de sociétés, 3706 (FI : sociétés transparentes) ; 4156, 4601 et s. (Enr. : tarif).

Création de sociétés, 1910 et s. (IS : exonération Corse), 1987 et s. (IS : exonération pour reprise d'entreprise en difficulté).

Dissolution de sociétés, 1464 (IS : obligation déclarative) ; 1584 (Dist.) ; 3706 (FI : sociétés transparentes) ; 4156, 4644, 4663 et s. (Enr. : tarif).

Fusion de sociétés, 1447 et s. (IS) ; 1631 (Dist.) ; 4656 et s. (Enr. : tarif) ; 6078 (CET).

Partage de sociétés, 4616, 4671 et s. (Enr. : tarif).

Patrimoine des sociétés, 1010-2 (BIC : définition).

Prorogation de sociétés, 3706 (FI : sociétés transparentes) ; 4655 (Enr. : tarif).

Réduction et amortissement du capital d'une société, 4642 et s. (Enr. : tarif).

Rémunérations des dirigeants, 272 (Réf. art. 62) ; 411 (TS) ; 1037 et 1038 (BIC : charges).

Revenus distribués, 1560 (Dist. : définition), 1581 et s. (Dist. : jetons de présence), 1615 et s. (Dist. : sociétés étrangères).

Revenus mobiliers encaissés par les sociétés de personnes, 1024 (BIC : produits).

Scission ou division de sociétés, 1451 (IS) ; 1633 (Dist.) ; 4661 (Enr. : tarif) ; 6078 (CET).

Société étrangère, 1431 et s. (IS) ; 1615 et s. (Dist. : retenue à la source) ; 2143 et s. (TVA) ; 3607 et s. (FI : prélèvement), 3722-1 (FI : sanctions pour absence de représentation fiscale).

Sociétés exerçant leur activité dans les DOM, 1453 et s. (IS : régimes particuliers) ; 1867 et s. (FE : déduction des souscriptions au capital).

Société nouvelle, 466-1 (TS : déduction des intérêts d'emprunts pour souscription au capital) ; 1462-1 (IS : obligation déclarative) ; 1831 et s. (FE : exonération des bénéficiaires) ; 9275 (Rec. : dispense d'acompte d'IS).

Taxe sur les voitures particulières des sociétés, 4800 et s. (Enr. : étude d'ensemble) ; 9313 (Rec. : modalités de paiement).

Transformation de sociétés, 1470 et s. (IS) ; 1625 et s. (FE : régimes particuliers) ; 3706 (FI : sociétés immobilières).

Voir aussi **Apport, Capital, Coopérative, Dirigeant de société, Entreprise, Gérant, Groupement**.

Société à responsabilité limitée (SARL), 261 et s. (Réf. art. 62) ; 310 (BA) ; 1402, 1412 et s. (IS).

Société agréée.

Sociétés agréées pour le financement des économies d'énergie, 1418 (IS : champ d'application), voir **SOFERGIE**.

Sociétés agréées pour le financement des télécommunications, 1418 (IS) ; 1655 (Dist.).

Société anonyme à participation ouvrière (SAPO), 421, 432-2 (TS) ; 1756-1 (Participation des salariés : provision pour investissement).

Société anonyme de crédit immobilier (SACI), 1418 (IS).

Société anonyme de gestion de stocks de sécurité (SAGESS), 1426 (IS).

Société anonyme (SA), 1402, 1412-1 (IS).

Société civile.

Acte de constitution, 4621 (Enr.).

Imposition des membres, 36 (IR)

Imposition à l'IS, 1403 et s. (FE).

Société civile agricole (SCA), 310 et s. (BA) ; 4377 (Enr. : cession de parts).

Société civile de construction-vente, 261 (Rém. art. 62) ; 1364 (BIC) ; 1411 (IS) ; 3516 (FI : profits de construction).

Société civile de moyens, 42 (IR : modalités d'imposition) ; 261 (Rém. art. 62) ; 587 et s. (BNC : régime particulier) ; 816 (Taxe d'apprentissage) ; 1411 (IS) ; 2176 (TVA : champ d'application), 2279 (TVA : base d'imposition), 2651-7 (TVA : obligations) ; .

Société civile professionnelle (SCP), 40 (IR) ; 261 (Rém. art. 62) ; 585 et s. (BNC : régime particulier) ; 1404-3, 1411 (IS).

Société concessionnaire.

Régime particulier, 1123 (BIC : amortissement) ; 1575 (Dist.).

Société concessionnaire d'autoroutes, 2277 (TVA).

Société concessionnaire de ports de plaisance, 4375 (Enr. : cession de parts de jouissance d'anneau d'amarrage).

Société conventionnée pour le développement de l'industrie, du commerce et de l'agriculture, 1108 (BIC : amortissement des titres), 1260 (BIC : plus values de cessions des titres).

Société coopérative.

Sociétés coopératives agricoles, 803 (Taxe sur les salaires), 816 (Taxe d'apprentissage) ; 1414 (IS) ; 2080 (TVA), 2742 et s. (TVA agricole) ; 4160, 4273-5 (Enr.).

Société coopérative d'artisans, 6059 (CET).

Société coopérative de construction, 1418 (IS).

Société coopérative de culture en commun, 803 (Taxe sur les salaires).

Société coopérative maritime, 6059-3 (CET).

Société coopérative ouvrière de production (SCOP), 434 (TS) ; 466-1 (TS) ; 1286, 1476 (BIC : régime particulier) ; 1756-1 (Participation des salariés : provision pour investissement) ; 6060 (CET).

Société d'affacturage, 2442 (TVA : droit à déduction).

Société d'aménagement foncier et d'établissement rural, voir SAFER.

Société d'économie mixte (SEM).

Acquisitions immobilières, 4274 et s. (Enr.).

Sociétés d'économie mixte locales, 4379 (Enr. : acquisitions d'actions).

Société d'épargne forestière (SEF), 4376-1 et s., 4514-1 (Enr.) ; 4864 (ISF).

Société d'exercice libéral (SEL), 261 (Rém. art. 62) ; 589 et s. (BNC : régime particulier).

Société d'exploitation agricole à responsabilité limitée, voir EARL.

Société d'habitation à loyer modéré (HLM), 1418 (IS : champ d'application) ; 3008-1 et s. (TVA immobilière) ; 4158 (Enr.) ; 6063 (CET).

Société d'intérêt collectif agricole (SICA), 803 (Taxe sur les salaires) ; 1437 (IS), 1471, 1482 (IS : transformation).

Société de bourse, 7084 (RC : droit de communication).

Société de capital-risque, 921 (IR : déclaration des revenus de valeurs mobilières), 939 (IR : exonération des plus-values mobilières privées) ; 1423 et s. (IS : étude générale) ; 1653 et s. (Dist. : régime particulier).

Société de copropriétaires de navire, 41 (IR).

Société de développement régional, 1419 (IS).

Société de fait, 261 (Rém. art. 62) ; 310 (BA) ; 4644, 4654 (Enr. : changement de type juridique), 4671 (Enr. : droit de partage).

Société de famille, 1404, 1412 (IS).

Société de financement de la pêche artisanale, voir SOFIPÊCHE.

Société de multipropriété ou de pluripropriété, 1436, 1590 (IS : avantages en nature) ; 2180 (TVA : exonération) ; 6011-1 (TH), 6401 (TF).

Société de pêche artisanale, 1968 et s. (IS : dispositifs d'encouragement) ; 6059-3 (CET)

Voir aussi **SOFIPÊCHE**.

Société de personnes.

Exercice d'une activité non commerciale, 590 et s. (BNC : étude d'ensemble).

Imposition à l'impôt sur les sociétés, 1404 et s. (IS : option).

Régime fiscal des associés, 261 (Rém. art. 62) ; 310 (BA).

Société en commandite par actions (SCA), 261 (Rém. art. 62) ; 1402 (IS).

Société en commandite simple (SCS), 36 (IR) ; 261 (Rém. art. 62 : imposition des membres) ; 1404 et s. (IS : champ d'application), 1460 (IS : personne et lieu d'imposition) ; 3715 et s. (FI : sociétés immobilières).

Société en nom collectif (SNC), 36 (IR : modalités d'imposition) ; 261 (Rém. art. 62 : imposition des associés) ; 1404 (IS : imposition) ; 3516 (FI : sociétés de construction-vente), 3715 et s. (FI : sociétés immobilières).

Société en participation, 36 (IR : modalités d'imposition) ; 261 (Rém. art. 62 : imposition des membres) ; 310 (BA : associés agricoles) ; 1404 et s. (IS : option), 1460 (IS : personne et lieu d'imposition) ; 4644, 4654 (Enr. : changement de type juridique), 4671 (Enr. : partage de sociétés).

Société immobilière.

Sociétés immobilières de copropriété, 1411 (IS) ; 3700 et s. (FI : étude générale) ; 4157 (Enr. : actes des sociétés transparentes) ; 6401 (TF : redevable de l'impôt).

Sociétés immobilières de gestion, 1274 (BIC) ; 1418 (IS) ; 3730 (FI).

Sociétés immobilières d'investissement, 1418 (IS) ; 3723 et s. (FI).

Sociétés non transparentes, 253-2 (RF : imposition des revenus) ; 3220 et s. (Plus values immobilières privées), 3715 et s. (FI : généralités).

Sociétés transparentes, 38 (IR : imposition des associés) ; 204-4 (RF : imposition des revenus), 253-3 (RF : obligations) ; 1021 (BIC) ; 1511 (IS) ; 3220 et s. (FI : plus-values immobilières privées), 3700 et s. (FI : sociétés immobilières) ; 4157 (Enr. : droit d'actes).

Société mère et filiale, 1445 et s. (IS : étude d'ensemble), 1495 (IS : non-imputation crédit d'impôt), 1621 et s. (Dist. : sociétés mères résidentes CE).

Société mobilière d'investissement, 1419 (IS : exonération) ; 1650 et s. (Dist.).

Société mutualiste, 1421 (IS : exonération), 1437 (IS : sociétés mutuelles d'assurance) ; 4161 (Enr. : acte constitutif).

Voir aussi **Mutuelle**.

Société non cotées à prépondérance immobilière, 3220 et s. (FI : plus-values immobilières privées).

Société par actions simplifiées (SAS), 1402, 1412-1 (IS).

Société pour le financement de l'industrie cinématographique et audiovisuelle, voir **SOFICA**.

Société unipersonnelle d'investissement à risque (SUIR), 125-2 (IR : CRDS) ; 1425-4 (IS : régime fiscal), 1657 (Dist. : exonération).

Sociétés unipersonnelle à responsabilité limitée, voir **EARL, EURL**.

SOFERGIE, 1301, 1312 (BIC) ; 1418, 1445 (IS) ; 4269-2 (Enr.).

SOFICA, 113-5 (IR : réduction d'impôt), 1111 (BIC : amortissement exceptionnel), 1151 (BIC : provisions).

SOFIPÊCHE, 113-8 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 1969 et s. (IS : amortissement exceptionnel).

Soin.

Association de permanence de soins, 2172 (TVA).

Permanence des soins, 508-6 (BNC : rémunérations des médecins)

Soins thermaux, 2360 (TVA : taux).

Soins médicaux ou paramédicaux, 2170 (TVA : exonération).

Sol, voir **Terrain**.

Solidarité.

Solidarité des auteurs de fraude fiscale, 7384 (RC : sanctions pénales).

Solidarité au paiement, 7378 et s. (RC : sanctions fiscales).

Impôt de solidarité sur la fortune, 4820 et s. (Enr. : étude d'ensemble) ; 9166 et s. (Rec.).

Voir aussi **Responsabilité, Complice**.

Somptuaire.

Charges somptuaires, 1030 (BIC) ; 1577, 1606 (Dist.).

Soufre, 2340 (TVA : taux).

Soulte.

Soulte d'échange, 2283 (TVA) ; 3005-3 (TVA immobilière) ; 4134 (Enr. : tarif), 4302-1 (Enr. : droit de mutation).

Soulte de partage, 4147 (Enr. : tarif), 4455 et s. (Enr. : droit de partage).

Sous-location, voir **Location**.

Souscription.

Souscriptions au capital agréé des sociétés financières d'innovation, 1109 (BIC : amortissement exceptionnel).

Souscriptions au capital des PME, de titres participatifs de sociétés coopératives ou de parts de FIP, FCPI ou FCPR, 4882 et s. (ISF : imputation).

Souscriptions en numéraire au capital des sociétés agréées pour le financement de la pêche artisanale, 1969 et s. (IS : amortissement exceptionnel).

Souscriptions au capital d'une PME, 4869-1 (ISF : exonération).

Spécialiste.

Spécialistes médicaux et chirurgicaux, 561 et s. (BNC).

Spectacle.

Artistes du spectacle, 405, 457-1 (TS) ; 507 (BNC) ; 715, 728 (IR : non-résidents) ; 2057 (TVA).

Bordereaux de recettes, 2324 (TVA : exigibilité).

Entreprises de spectacles, 6060-6 (CET).

Frais de spectacle, 1070 (BIC).

Imposition à la TVA, 2161 (TVA : champ d'application), 2295 et s. (TVA : régime spécial), 2350 (TVA : taux).

Obligation de billetterie, 2651-8 (TVA) ; 7340 (RC : sanction).

Premières représentations de spectacles, 2366 (TVA : taux particulier).

Spectacles de corridas, 2335 (TVA : taux).

Spectacles pornographiques, 1795 (FE : prélèvement spécial) ; 2333 (TVA : taux).

Voir aussi **Cinéma, Film**.

Sport, Sportif.

Frais professionnels des sportifs, 476-7 (TS : frais réels) ; 525 (BNC : charges).

Rémunérations des sportifs, 457-1 (TS) ; 557-6 (BNC : régime particulier) ; 2057 (TVA) ; 6062 (CET).

Retenue à la source sur les rémunérations ou revenus des sportifs, 715, 716, 728 (IR : non-résidents) ; 9141 (Rec. : retenue à la source).

Réunions sportives, 2124 (TVA : territorialité), 2171 (TVA : régime spécial des associations).

Stage, Stagiaire.

Frais de stage de formation professionnelle, 476-7 (TS : frais réels).

Rémunérations ou indemnités des stagiaires, 408, 410 (TS).

Statistique.

Méthodes statistiques de calcul des provisions, 1151 (BIC).

Stéréopréparation.

Stéréopréparation en matière cadastrale, 8104 (Cad.).

Stock.

Composition des stocks, 354 (BA) ; 1016 (BIC).

Évaluation des stocks, 354-1 et s., 372 et s., 384-4 (BA) ; 1017 (BIC).

Registre des stocks et des mouvements de biens, 7068 (RC : régime des entrepôts fiscaux).

Déduction de la TVA, 2419 (TVA : régularisation), 2759 (TVA agricole).

Stocks immobiliers, 3514-2, 3521, 3522, 3601 (FI : profits de construction).

Revente de stocks apportés par les associés, 313 (BA).

Voir aussi **Marchandise**.

Stock-option, 127-4 (IR), 421, 434 (TS) ; 938-1 (FP : plus-values mobilières) ; 1769 (FE).

Stockage.

Installation de stockage, 6202 (TFPB).

Stockage des factures, 7080-6 et s. (RC : droit de contrôle).

Substitution de base légale.

Contentieux, 7614 (RC).

Subvention.

Règles d'imposition à la TVA, 2256 et s., 2295 (TVA : base d'imposition), 2541-2 et s. (TVA : pourcentage de déduction).

Règles d'intégration dans les résultats, 1026-2 et s. (FE).

Subventions de l'Agence Nationale pour l'Amélioration de l'Habitat, 213-1, 224-2 (RF).

Subventions d'équilibre, 2221 (TVA).

Subventions d'équipement, 317-1 (BA : régime d'imposition), 356, 386-1 (BA : modalités d'imposition) ; 516-1 (BNC : modalités d'imposition) ; 1026-2 (BIC : modalités d'imposition) ; 2258 (TVA : modalités d'imposition).

Subventions d'exploitation, 1023-1 (BIC : modalités d'imposition) ; 2224 (TVA).

Subventions aux maisons de la culture et aux centres d'action culturelle, 2297 (TVA : Base d'imposition).

Voir aussi **Aide**.

Succession.

Abattements, 4523 et s. (Enr.).
 Biens à déclarer, 4505 et s. (Enr.).
 Contrôle des déclarations, 7052 (RC : droit de reprise).
 Contrôle sur demande, 7058 (RC).
 Détermination du passif, 4520 et s. (Enr.).
 Droits de succession, 4500 et s. (Enr. : étude d'ensemble).
 Évaluation des biens successoraux, 4508 et s. (Enr.).
 Exonération partielle de certains biens, 4511 et s. (Enr.).
 Lieu et délai de souscription de la déclaration, 4504 (Enr.).
 Liquidation des droits, 4523 et s. (Enr.).
 Paiement fractionné des droits, 9202 (Rec.).
 Prescription de l'action de l'administration, 7029 et s. (RC).
 Renonciation à succession, 4534 (Enr.).
 Réduction des droits, 4529 et s. (Enr.).
 Reversions de rentes viagères, 4517 (Successions : exonération).
 Tarif des droits de succession, 4524 et s. (Enr.).
 Voir aussi **Héritier**.

Succursale.

Entreprises à succursales multiples, 2664 (TVA).

Sulfate de cuivre, 2340 (TVA : taux).**Supplément.**

Supplément familial de traitement, 421 (TS).
 Supplément d'instruction d'une instance, 7561 (RC : procédure contentieuse).

Surélévation d'immeuble.

Surélévation assimilée ou non à des travaux de construction, 3506 (FI : profits de construction).

Surendettement, 9338, 9349, 9385-2 (REC).**Sûreté.**

Définition des sûretés, 8334 (PF).
 Extinction des sûretés, 8346 (PF).
 Inscription des sûretés, 8355 (PF).
 Purge des sûretés, 8314 (PF).
 Sûretés du Trésor, 9391 et s. (Rec. : action en recouvrement).
 Transmission des sûretés, 8345 (PF).

Surfaces de stationnement, 3800 et s. (FI : taxes d'urbanisme).**Sursis.**

Sursis d'imposition en cas d'échanges de titres, 946 (IR : Plus-values mobilières privées).

Sursis de paiement, 7601 et s. (RC : procédure contentieuse).

Sursis à exécution, 7594-2 (RC : procédure contentieuse).

Surveillance.

Fourniture de logement au personnel de surveillance, 2405-1 (TVA : droit à déduction).

Suspension.

Régime suspensif, 2555 et s. (TVA : étude d'ensemble).

Suspension des contrôles fiscaux de certaines PME, 7191-4 (RC).

Suspension de la location d'un immeuble, 223-5, 223-7 (RF).

Suspension des poursuites, 9336 et s. (Rec.).

Sylviculture, 2338 (TVA : taux).**Syndicat.**

Actions de formation par les syndicats, 2174 (TVA : exonération).

Activité syndicale, 517 (BNC) ; 1023-2 (BIC).

Cotisations syndicales, 101 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 476-7 (TS : frais réels).

Syndicats agricoles, 803 (Taxe sur les salaires) ; 1414 (IS) ; 6063 (CET).

Syndicats de communes, 802 (Taxe sur les salaires) ; 1420 (IS).

Syndicats de copropriétaires, 801 (Taxe sur les salaires) ; 2258 (TVA).

Syndicats d'électrification rurale, 2180 (TVA : exonération des redevances EDF).

Syndicats financiers, 261 (Rém. art. 62 : dirigeants) ; 1405 (IS : champ d'application).

Syndicats de gestion forestière, 42-2 (IR : imposition des membres) ; 1411 (IS : champ d'application).

Syndicats d'initiative, 2199 (TVA : achats en franchise), 2878 (TVA : taux).

Syndicats mixtes, 1406-1, 1420 (IS : champ d'application).

Syndicats professionnels et leurs unions, 812-1 et s. (Taxe sur les salaires : abattement) ; 1429-2 (IS : exonération) ; 4613 (Enr.) ; 6063 (CET).

T**Tabac.**

Créances irrécouvrables sur les débiteurs, 2442 (TVA : droit à déduction).

Parts de redevance des débits de tabac, 445 (TS : imposition).

Régime de TVA, 2182, 2212, 2272, 2292, 2332 (TVA).
 Remise sur la vente de tabac, 506 (BNC).

Tableau.

Tableaux comptables, 333 (BA) ; 1365, 1386 (BIC).

Tableau des écarts de réévaluation, 1366 (BIC).

Voir aussi **Objet**, **Objet d'art**, de collection et d'antiquité, **Registre**, **Relevé**, **Tarif**.

Tarif.

Tarif de délivrance des extraits cadastraux, 8071 (Cad.).

Tarif des droits d'enregistrement, 4100 et s., 4260 et s. (Enr.).

Tarif des droits dus sur les actes judiciaires, 4200 et s. (Enr.).

Tarif des droits de timbre, 4700 et s. (Enr. : étude générale).

Tarif des évaluations foncières, 8152 (Cad.).

Tarif de l'impôt de solidarité sur la fortune, 4879 (Enr.).

Tarifs de la contribution de sécurité immobilière, 8435 et s. (PF).

Voir aussi **Taux**.

Taureau, voir **Animal**.**Taux.**

Règle du taux effectif, 98-2, 99, 137 (IR) ; 4535 (Enr. : successions).

Taux d'amortissement, 1097-1, 1101 et s. (BIC).

Taux de change, 1011-1 (BIC).

Taux des impôts, droits ou taxes, 611 (RCM : retenue à la source), 619 (RCM : prélèvement libérateur) ; 721 et s. (IR : retenue à la source pour les non-résidents) ; 811 (Taxe sur les salaires), 818-3, 827 (Taxe d'apprentissage) ; 836 et s., 845-2 (Participation-formation), 855 (Participation-construction) ; 1491 et s. (IS) ; 2330 et s. (TVA : généralités), 2334 et s. (TVA : taux réduits), 2366 (TVA : taux particulier), 2800 et s. (TVA : Corse), 2803 et s. (TVA : DOM) ; 3007 (TVA immobilière : taux normal), 3008 (TVA immobilière : taux réduit), 3011 (TVA immobilière : tarifs spéciaux) ; 4260 (Enr. : taxe de publicité foncière), 4524 et s. (Enr. : successions), 4549 et s. (Enr. : donations) ; 6000-1 et s. (IDL).

Voir aussi **Tarif**, **Taxe**.

Taxation.

Taxation en fonction de certains éléments du train de vie, 180 et s. (IR) ; 7191-3 (RC).

Taxation d'office, 7182 et s., 7483-1 (RC : étude d'ensemble).

Taxe.

Taxe additionnelle à la taxe sur les surfaces commerciales, 2992 et s. (TCA).

Taxe d'apprentissage, 815 et s. (FP) ; 1047 (BIC : charges).

Taxe de risque systémique sur les banques, 2993 (TCA) ; 9035 (REC).

Taxe sur la cession à titre onéreux de terrains nus rendus constructibles, 6544 et s. (IDL).

Taxe d'habitation, 6003 et s. (IDL : champ d'application), 6012 et s. (IDL : exonérations), 6020 et s. (IDL : abattement), 6024 et s. (IDL : modalités d'imposition), 6031 et s. (IDL : calcul, recouvrement et contentieux), 6602 et s. (IDL : exonération des logements modestes) ; 9162 et s. (Rec.).

Taxe foncière, 6019 (IDL : exonérations), 6200 (IDL : TFPB), 6203 et s. (TF : exonérations), 6300 (IDL : TFPNB).

Taxe sur les installations de production d'énergie éolienne, 6522 (IDL).

Taxe sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement annexées à ces catégories de locaux, 223 (RF : déduction) ; 1047 (BIC : charges) ; 3800 et s. (FI : étude d'ensemble) ; 9309 (Rec.).

Taxe sur les logements vacants, 6510 et s. (IDL : étude d'ensemble) ; 9172 (Rec.).

Taxe sur les loyers élevés des logements de petite surface, 892 (FP) ; 1997 (FE).

Taxes sur les produits de santé, 2999-1 (TCA).

Taxe perçue au profit du fonds national du livre, 2948 et s. (TVA) ; 9094 et s. (Rec.).

Taxe de publicité foncière, 3078 et s., 3113 et s. (FI) ; 4000 et s., 4250 et s. (Enr.) ; 8425, 8427 et s. (PF).

Taxe sur la publicité télévisée ou radiodiffusée, 2956, 2957 (TCA) ; 9050, 9054 (Rec.).

Taxe sur le résultat des entreprises ferroviaires, 2995 (TCA) ; 9060 (REC).

Taxe sur les résidences mobiles terrestres, 4817 (Enr. : étude d'ensemble).

Taxe sur les salaires, 520 (BNC : dépense) ; 800 et s. (FP : étude d'ensemble) ; 1047 (BIC : charges) ; 7017 (RC : délai de reprise) ; 9303 et s. (Rec.).

Taxe sur les services d'information ou interactifs à caractère pornographique, 1797 et s. (FE).

Taxe sur les services de télévision, 2967 (TCA).

Taxe sur les surfaces commerciales, 6526 (IDL) ; 9073 (Rec.).

Taxe sur les transactions financières, 1830 (FE).

Taxes spéciales d'équipement, 223, 225 (RF) ; 6500 et s. (IDL).

Taxes spéciales sur le chiffre d'affaires, 2910-1 et s. (TCA : redevances sanitaires), 2942 et s. (TCA : taxe sur les huiles), 2955 et s., 2957 et s. (TCA : taxes sur la publicité), 2961 et s. (TCA : taxe sur le transport en Corse), 2967 et s. (TCA : taxe sur les services de télévision), 2973 (TCA : taxe sur les ventes et locations de vidéogrammes).

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), 2001 et s. (TVA : champ d'application), 2250 (TVA : base d'imposition), 2300 et s. (TVA : fait générateur et exigibilité), 2331 et s. (TVA : taux normal de 19,6 %) ; 2334 et s. (TVA : taux réduits de 5,5 % et 7 %) ; 2366 et s. (TVA : taux particulier de 2,1 %) ; 2400 et s. (TVA déductible), 2600 et s. (TVA : obligations et formalités), 2690 et s. (TVA : régime

des petites entreprises), 2740 et s. (TVA agricole), 2815 et s. (TVA : régimes spéciaux) ; 3001 et s. (opérations immobilières).

Taxe sur les véhicules des sociétés (TVTS), 1047 et s. (BIC : charges) ; 4800 et s. (Enr. : étude générale) ; 9085, 9313 (Rec.).

Taxe sur les voitures polluantes, 4713 (Enr.) ; 9053, 9086 (Rec.).

Voir aussi **Droit, Impôt, Redevance et Timbre.**

Taxi, 1030 (BIC : amortissement) ; 2273 (TVA : base d'imposition).

Télécommunication, 1418 (IS : sociétés agréées de financement) ; 2048-2, 2272 et s. (TVA : imposition), 2125 (TVA : territorialité).

Télédéclaration, voir Déclaration.

Télématique.

Factures transmises par voie télématique, 7074-1, 7080-2 (RC).

Services télématiques, 2274 et s. (TVA).

Téléphérique, 2405-1 (TVA : droit à déduction).

Téléphone.

Communications téléphoniques, 216-1 (RF : dépenses) ; 525 (BNC : frais) ; 1059 (BIC : charges) ; 2272 et s. (TVA).

Voir aussi **Télécommunication.**

Télé règlement, 7283-1, 7292 (RC : sanctions) ; 9117 (Rec.).

TéléTVA, 2622 (TVA) ; 7064 et s. (RC : étude générale).

Télévision.

Taxe sur les services de télévision, 2967 (TCA).

Voir aussi **Contribution à l'audiovisuel public.**

Télex, 2274 (TVA).

Terme.

Convention affectée d'un terme, 4031 (Enr.).

Marché à terme, voir **Marché.**

Vente à terme, 3025-1 (TVA immobilière).

Terrain, Terre.

Location d'emplacements sur les terrains de camping, 2347 (TVA : taux).

Non-amortissement des terrains, 1082 (BIC).

Terrains appartenant à certaines associations, 6301-1 (TFPNB : exonération).

Terrain à bâtir, 1272 (BIC : plus-values) ; 4265 et s. (Enr.) ; 3001-1, 3005, 3008-1, 3008-9, 3011-1 (TVA immobilière) ; 7023-1 (RC : délai de reprise).

Terrains agricoles, 349 (BA : inscription à l'actif) ; 355-1 (BA : plus-values) ; 1278-1 (BIC : plus-values) ; 3270 (Plus-values immobilières) ; 4273 (Enr. : opérations réalisées par les SAFER) ; 6301-4 (TFPNB : exonération partielle).

Terrains boisés, 394 et s. (BA : régimes particuliers) ; 6302 (TFPNB : exonération).

Terrains constructibles, 3345 et s. (FI) ; 6303-2 (TF : base d'imposition).

Terrains plantés en arbres truffiers ou en noyers, 6302 et s. (TFPNB : exonération).

Terrains plantés en oliviers, 6301-5 (TFPNB : exonération).

Terrains nus destinés à être reboisés, 4273-3 (Enr.).

Terrains dont le propriétaire se réserve la jouissance, 233 et s. (RF).

Terrains considérés comme sols de constructions, 6202, 6215-3 (TFPB).

Terrains à usage de garage et parking, 4264 et s. (Enr.).

Terres incultes ou sous-exploitées, 4273-6 (Enr. : exonération).

Voir aussi **Immeuble, Lotissement, Profit, vente.**

Territoire d'outre-mer, voir **Outre-mer**.

Territorialité de l'impôt, 2 et s. (IR) ; 700 et s. (FP : non-résidents) ; 800 (Taxe sur les salaires) ; 1006 et s. (BIC) ; 1431, 1432, 1444 (IS) ; 2100 et s. (TVA) ; 3002 (TVA immobilière)..

Terrorisme.

Victimes d'actes de terrorisme, 4511 (Enr. : Succesions exonérées).

Testament, 4003, 4164 (Enr.).

Théâtre, **Cinéma**, **Prélèvement**, **Régisseur**, **Spectacle**.

Thèmes, 2360 (TVA : taux réduit).

Ticket restaurant, 431 (TS : exonération) ; 2865 (TVA : imposition sur option).

Tiers.

Avis à tiers détenteur, 9342 et s. (Rec.).

De confiance, 136 (IR).

Demandes des tiers mis en cause pour le paiement de l'impôt, 7790 et s. (RC : gracieux).

Opposabilité aux tiers des publications, 8312 (PF).

Voir aussi **Acompte**, **Responsabilité**, **Solidarité**.

Tiers provisionnel, 9125 et s. (Rec. : IR).

Timbre.

Droits de timbre, 1047 (BIC : charges) ; 4700 et s. (Enr. : étude générale) ; 9227 et s. (Rec.).

Frais de timbre postaux, 1059 (BIC : charges).

Infractions aux droits de timbre, 7350 et s., 7388-2 (RC).

Livraison de timbres, 2179 (TVA : exonération).

Timbre de collection, 2819 (TVA : régime particulier).

Timbre des formules de chèques, 4702 (Enr.) ; 9230 (Rec.).

Timbre mobile, 9229 (Rec.).

Titre.

Titre d'abonnement aux transports en commun, 421 (TS).

Titre repas, 431-1 (IR : exonération).

Titre restaurant, voir **ticket restaurant**

Titre de séjour et de travail, 4707 (Enr. : timbre).

Titre d'occupation temporaire du domaine public de l'État, 4165 (Enr.).

Titre de créances négociables, 607-3, 618, 619 (RCM) ; 1173 (BIC).

Titre participatif ou de participation, 605 et s., 610 et s. (RCM) ; 1243, 1247-6, 1248, 1256 (BIC).

Titres de placements à revenu fixe, 1025 et s., 1260 (BIC : produits ou plus-values).

Titre de sociétés.

Contrats de prêts de titres, 1025-2 (BIC : produits).

Pension de titres, 1025-6 (BIC : produits).

Plus-values et moins-values professionnelles, 1247-6 et s. (BIC).

Provisions pour dépréciation, 1173, 1250 (BIC).

Remise en garantie de titres, 1025-7, 1173 (BIC).

Titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière, 3220 et s. (Plus-values immobilières : étude d'ensemble).

Voir aussi **Action**, **Part**, **Valeur mobilière**.

Tolérance légale,

Intérêt de retard, 7261 et s. (RC).

Tontine, 4506-1 (Enr.).

Tourbière, 200 (RF).

Tourisme.

Agence de voyages et organisateur de circuits touristiques, 2873 et suiv. (TVA).

Hôtel, village ou résidence de tourisme, 2346 et s. (TVA : taux réduit).

Office de tourisme et syndicat d'initiative, 2878 (TVA).

Tourisme à la ferme, 305-4, 341-4 (BA).

Véhicules de tourisme, voir **Automobile**.

Touriste étranger, 2212 (TVA : exonération).

Tracteur, 2405-1 (TVA : droit à déduction)

Tracteur, 2057, 2351 (TVA).

Train.

Biens livrés à bord d'un train, 2119, 2189 (TVA).

Train de vie.

Taxation d'après les éléments du train de vie, 180 et s. (IR : imposition particulière) ; 7191-3 (RC : visa hiérarchique).

Traitement.

Déclaration des traitements et salaires, 900 et s. (FP).

Définition des traitements imposables, 400 et s. (TS).

Supplément familial de traitement, 421 (TS).

Traitements publics et privés, 409 et s. (TS).

Traitements des non domiciliés, 706, 713 et s. (IR : non-résidents).

Voir aussi **Salaire**.

Transaction.

Définition de la transaction, 7414 (RC).

Demande de transaction, 7751 et s. (RC).

Information du contribuable vérifié, 7223 (RC).

Transaction consentie d'office, 7790 et s. (RC).

Transfert.

Prix de transfert (accord préalable), 1007 (BIC) ; 7206-2 (RC).

Transfert indirect de bénéfices à l'étranger, 1007 (BIC) ; 7051-8, 7069 et s. (RC : contrôle des prix de transfert).

Transfert de biens, 2414 et s. (TVA : régularisations) ; 4166, 4281, 4283 (Enr.).

Transfert de capitaux à l'étranger, 7074 (RC : déclaration), 7092 (RC : droit de communication), 7290, 7301 (RC : défaut de déclaration).

Transfert de domicile hors de France, 166 et s. (IR) ; 4868 (ISF).

Transfert des données fiscales et comptables (TDFC), 7063 et s. (RC : étude générale).

Transfert du droit à déduction, 2428 et s., 2447 et s. (TVA) ; 3014 (TVA immobilière).

Transfert intracommunautaire, 2003, 2012 et s., 2183, 2303 (TVA).

Transfert de titres de compte à compte, 1256 (BIC).

Voir aussi **Mutation**.

Transformation.

Transformation de locaux, 590-11 (BNC : en association) ; 220 (RF : dépenses) ; 2361-1 (TVA : taux réduit) ; 3010 (TVA immobilière), 3013 (TVA immobilière : régularisations spécifiques aux opérations immobilières). Transformation d'un objet ou d'un produit, 2271 (TVA).

Transformation de produits agricoles, 305-3 (BA) ; 2339, 2345 (TVA : taux réduit), 2742 et s., 2751 (TVA agricole).

Transformation de sociétés, 1280, 1286, 1293 (BIC : plus-values) ; 1470 et s. (IS) ; 1584, 1625 et s. (Dist.) ; 2759 (TVA) ; 4644 (Enr.).

Transit.

Biens en transit, 2190, 2214 (TVA).

Transmission.

Transmission d'une entreprise, 355-1 (BA : plus-values) ; 533-4 (BNC : plus-values) ; 1281 et s., 1283 et s., 1290 et s. (BIC : plus-values) ; 9204 (Rec. : paiement différé et fractionné des droits d'enregistrement).

Transmission de propriété ou d'usufruit, 4004, 4007 (Enr.).

Transmission d'une universalité de biens, 2164 et s. (TVA).

Transparence fiscale.

Sociétés immobilières dotées de la transparence fiscale, 1411 (IS) ; 3700 et s. (FI : étude générale).

Transport.

Entreprise, activité ou prestation de transport, 1001 (BIC : catégorie d'imposition) ; 2020 (TVA : imposition), 2124 et s., (TVA : transports intracommunautaires), 2136 et s. (TVA : transports internationaux), 2802 (TVA : exonération entre la France continentale et la Corse), 2806 et s. (TVA : exonération dans les DOM).

Frais de transport, 341-4 (BA) ; 431-3 (TS : exonération), 476 et s. (TS) ; 522 (BNC) ; 903 (déclaration par l'employeur) ; 1032, 1058, 1070 (BIC) ; 2253, 2264 (TVA).

Indemnité pour frais de transport, 421, 427-3, 434 (TS).

Location de moyens de transport, 2124 (TVA).

Matériel de transport, 1097-1, 1099 (BIC : amortissement).

Moyens de transport neufs, 2691-2 (TVA).

Taxe pour le développement de la formation professionnelle dans les transports, 4713-1 (Enr. : 9100 (Rec.)).

Taxe sur le transport public aérien et maritime en provenance ou à destination de la Corse, 2961 et s. (TCA).

Transports sanitaires, 801 (Taxe sur les salaires) ; 2170 (TVA).

Transport de voyageurs, 2136 et s. (TVA : exonération des transports internationaux), 2355 (TVA : taux réduit), 2405-1 (TVA : exclusion du droit à déduction), 2873 et s., 2881 et s. (TVA : agences de voyages et transporteurs publics).

Transport d'animaux (document d'accompagnement), 2764 (TVA agricole).

Transport maritime, 1458-1 et s. (IS : imposition forfaitaire).

Véhicules ou engins de transport des personnes, 2405-1 (TVA : exclusion du droit à déduction).

Voir aussi **Déplacement, Voyage.**

Travail, Travaux.

Entreprises de travaux publics, 1016 (BIC : travaux en cours).

Travaux agricoles ou forestiers, 305-4, 341-4 (BA) ; 2345 (TVA : taux réduit), 2746 et s. (TVA agricole).

Travaux dans les logements, 105-16 (IR : réduction d'impôt pour travaux dans les logements touristiques) ; 115 et s., 115-18 et s. (IR : crédit d'impôt pour travaux d'équipement de l'habitation principale) ; 2299 (TVA : base d'imposition), 2307 (TVA : fait générateur), 2361-1 (TVA : taux réduit).

Travaux d'analyse ou de contrôle sanitaire, 2053 (TVA).

Travaux en cours, 1016, 1018 (BIC) ; 3511 (FI : profits de construction).

Travaux de conservation des monuments historiques, 113-6 (IR : réduction d'impôt).

Travail dissimulé ou illégal, 7074-2 (RC : recherche de la fraude).

Travaux immobiliers, 2020, 2124 (TVA : champ d'application), 2284 (TVA : base d'imposition), 2309 (TVA : fait générateur et exigibilité), 2407 et s. (TVA : régularisation des déductions) ; 3001-4, 3005-2, 3006-1 (TVA immobilière) ; 7074-5 (RC : contrôle de la TVA).

Travaux de nettoyage et d'entretien des espaces verts, 2361-1 (TCA).

Travaux de reconstitution de toiture ou de murs, 220 (RF).

Travaux de transformation de locaux, 220 (RF).

Travailleur.

Groupements de travailleurs handicapés, 2173 (TVA : exonération).

Travailleurs à domicile, 413 (TS) ; 2046 (TVA : non assujettissement).

Travailleurs étrangers, 4707 (Enr. : droit de timbre).

Travailleurs frontaliers, 715 (IR : non-résidents).

Travailleurs immigrés, 719 (IR : non-résidents) ; 857-1 (Participation-construction).

Tribunal.

Tribunal administratif, 7521 et s. (RC).

Tribunal de grande instance, 7578 et s. (RC).

Recours contre les jugements des tribunaux, 7593 et s. (RC : généralités), 7594 et s. (RC : cour administrative d'appel), 7596 et s. (RC : cour d'appel), 7597 et s. (RC : pourvois en cassation).

Truffe, 6302 et s. (TFPNB : exonération).

Tuberculeux,

Indemnités de soins aux tuberculeux, 442 (TS).

Tutelle, 52 (IR).

U

Union d'économie sociale du logement, 6063 (CET).

Urgence.

Travaux d'urgence, 2361-1 (TVA : taux).

Usage.

Droit d'usage et d'habitation, 4509-1 (Enr. : conjoint survivant).

Usine.

Usines nucléaires, 6215-5 (IDL : valeur locative).

Usufruit.

Amortissement, 1082 (BIC).

Usufruit d'un immeuble, 3001-3, 3013 (TVA immobilière).

Cession de l'usufruit 3220 et s. (Plus-values immobilières).

Établissement des taxes foncières, 6401 (IDL).

Immeuble loué par un usufruitier, 2238 (TVA).

Preuve du droit de propriété de l'usufruit, 4507 (Enr. : succession).

Publication des actes portant usufruit, 8308 (PF).

Redevable de l'imposition des revenus, 204-3 (RF).

Règles d'imposition à l'ISF, 4846 (ISF).

Usufruit à durée fixe ou viager, 4035-1 et s. (Enr. : barèmes d'évaluation).

Utilité publique, voir **Expropriation.**

V**Vacance.**

Taxe sur les logements vacants, 6510 et s. (IDL : étude d'ensemble) ; 9172 (Rec.).

Vacance de maison (dégrèvement spécial), 6219 (TF) ; 7439 (RC).

Vacances, voir **Congé**, Congés payés.

Vacation.

Déclaration par la partie versante, 912 et s. (FP).

Vacations des commissaires de police, 410 (TS).

Vacations des professionnels libéraux, 514 (BNC).

Vacations horaires des sapeurs-pompiers, 434 (TS).

Valeur.

Objets de très faible valeur, 2405-1 (TVA : droit à déduction).

Paiement en valeurs d'État, 9199 (Rec.).

Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, 6098 et s. (CET).

Rescrit valeur, 7225 (RC).

Valeur vénale (définition, évaluation, contrôle ou certification), 3005, 3005-2 et s. (TVA immobilière) ; 4066, 4259, 4508, 4510 (Enr.), 4871 (ISF).

Valeur locative.

Détermination de la valeur locative cadastrale (étude d'ensemble), 8138 et s. (Cad.) ; 6020-1 (TH) ; 6215 et s. (TF).

Valeur locative minimum, 6078 (CET).

Valeur mobilière.

Éléments du patrimoine professionnel, 512-4 (BNC).
Évaluation des valeurs mobilières, 4508-1 (Enr. : Successions) ; 4873 (ISF).

Imposition des revenus des valeurs mobilières 600 et s. (RCM) ; 1024-10 (BIC).

Plus-values de cession par les particuliers, 938 et s. (FP : étude d'ensemble).

Opérations sur valeurs mobilières (déclaration), 920 et s. (FP : taxation), 2861 et s. (TVA).

Valeurs mobilières étrangères, 637 et s., 639-5 et s. (RCM) ; 1496, 1513 (IS) ; 1623 et s. (Dist.).

Voir aussi **Titre**.

Véhicule.

Amortissement des véhicules, 528 (BNC) ; 1030, 1097-1, 1099 (BIC).

Dépenses d'acquisition ou de location d'un véhicule propre, 121 et s. (IR : crédit d'impôt).

Véhicules automobiles, 2214, 2332, 2886 et s. (TVA : régime).

Véhicules électriques ou fonctionnant au GPL, au GNV ou au superéthanol, 516-3 (BNC ; aide à l'acquisition) ; 1113 (BIC : amortissement exceptionnel).

Véhicules ou engins de transports des personnes, 2405-1 (TVA : droit à déduction).

Véhicules mis gratuitement à la disposition des salariés (avantage en nature), 427-2, 460 (TS).

Véhicules d'occasion, 2332, 2824 (TVA).

Voir aussi **Taxe, Transport, Voiture**.

Vélocoteur, voir Motocyclette.

Vente.

Annulation de la vente d'un élément d'actif, 534 (BNC) ; 1295 (BIC).

Déclaration des ventes, 7067 (RC : droit de contrôle).

Promesse de vente, 4004, 4008, 4252-2 (Enr.) ; 8308 (PF).

Ventes à l'étranger, 1170 (BIC : provision pour risques).

Ventes annulées, résiliées ou impayées, 2442 et s. (TVA : restitution), 2779 (TVA agricole : remboursement forfaitaire).

Vente de biens immobiliers, 3220 et s. (FI : plus-values) ; 4250 et s. (Enr.).

Vente de biens mobiliers, 3350 et s. (FI : plus-values) ; 4350 et s. (Enr.).

Vente de bio-masse, 302, 321-10 (BA).

Vente de carburants, 2841 (TVA : régime des produits pétroliers).

Vente sous conditions, 4029 et s. (Enr.).

Vente en consignation, 2014-1, 2027-1 (TVA intracommunautaire).

Ventes à consommer sur place, 2335-1, 2365-1 (TVA : taux).

Ventes à distance, 2108 et s. (TVA intracommunautaire : étude générale), 2147, 2199, 2669 (TVA), 2743 (TVA agricole).

Ventes à emporter, 2335-1, 2365-1 (TVA : taux réduit).

Ventes aux enchères publiques, 2825 et s. (TVA : étude générale) ; 3405 (FI) ; 4384, 4387 (Enr.).

Ventes à l'essai, 2014-1, 2027-1 (TVA intracommunautaire).

Vente en état futur d'achèvement, 3025-1 (FI).

Ventes sans factures, 7291 et s., 7322 (RC : sanction fiscale), 7385-1 (RC : sanction pénale).

Vente de fonds de commerce, 4350 et s. (Enr. : étude générale) ; 9373 et s. (Rec.).

Vente sur les marchés, 2743 (TVA agricole)

Ventes à des touristes étrangers, 2212 et s. (TVA : champ d'application)

Vente de produits agricoles, 300 et s., 317 (BA) ; 2338 (TVA : taux), 2742 et s. (TVA agricole).

Vente à réméré, 1295 (BIC).

Vente à tempérament, 2302, 2314 (TVA : exigibilité).

Vente à terme, 3025-1 (TVA immobilière).

Vente de terrains à bâtir, 2334 (TVA : taux) ; 3001 et s. (TVA immobilière : étude générale) ; 4265, 4266, 4267 (Enr.).

Voir aussi **Cession, Livraison, Mutation**.

Verger, 364-2 (BA : amortissement) ; 8154 (Cad. : évaluation valeur locative).

Vérification.

Étude générale, 7051 et s. (RC).

Avis de vérification, 7186-2 et s. (RC).

Communication au contribuable du rapport de vérification, 7190-6 (RC).

Droit de vérification, 7095 et s. (RC).

Durée des vérifications de comptabilité, 7190 et s. (RC).

Vérification de comptabilité, 7051-3 et s. (RC), 7188 (RC : non-renouvellement), 7191 (RC : demande de règlement d'ensemble), 7219 et s. (RC : information du contribuable).

Vérification de comptabilité informatisée, 7051-5, 7132, 7185-3 (RC).

Vérification des déclarations, 7051 et s., 7095 et s., 7107-3 (RC).

Vérification des groupes de sociétés, 7107-4, 7189, 7221 (RC).

Vérification inopinée, 7186-4 (RC).

Versement.

Versements pour les transports urbains, 1060-5 (BIC : charges).

Versements à fonds perdus en faveur de la construction, 1060-5 (BIC : charges).

Voir aussi **Paiement**.

Vêtement.

Vêtements spéciaux, 476-7 (TS : frais professionnels).

Vétérinaire.

2053 (TVA : champ d'application), 2358 (TVA : taux) ; 500-1, 509-1 (BNC : imposition) ; 6065-1 (CET).

Médicaments vétérinaires, 2339 (TVA : taux).

Vétérinaires salariés, 404 (TS).

Veuf, Veuve, voir Conjoint, conjoint survivant.

Viande, voir Abattage, Opérations d'abattage.

Vice de forme.

Demandes gracieuses, 7769 (RC).

Demandes au tribunal administratif, 7541 (RC).

Réclamations contentieuses, 7459 et s., 7540 (RC).

Vidéo.

Cassettes vidéo, 2332 et s. (TVA : taux).

Vidéotransmission.

Spectacles par vidéotransmission, 2350 (TVA : taux).

Vieillesse, voir Allocation, Cotisation, Pension, Rente.

Vigne, Vin.

Plantations de vignes, 364-2 (BA : amortissement).

Détermination du bénéfice forfaitaire, 337-2, 341-4 (BA).

Prime d'arrachage de vignes, 317, 359 (BA).

Évaluation des stocks de vins, 372-9, 384-4 (BA) ; 4873 (ISF)

Livraisons à soi-même de vins, 2749 (TVA agricole).

Vignette automobile, voir **Véhicule**.

Village de tourisme, voir **Tourisme**.

Vinaigre, 2336 (TVA : taux).

Virement.

Paiement par virement, 2648 (TVA) ; 4777 (Taxe sur les conventions d'assurance) ; 7292 (RC : sanction pour non respect de l'obligation) ; 9119 (Rec.).

Visa.

Visa d'attestations d'achats, 2201 (TCA).

Visa des déclarations des adhérents des centres de gestion, 7852 (RC).

Visa pour timbre, 9229 (Rec.).

Visite.

Droit de visite dans les monuments historiques, 237 (RF : charges).

Visite domiciliaire, 7073 (RC).

Visite des lieux, 7551 (RC : procédure devant le TA).

Visite de musées, châteaux, monuments, grottes et sites, 2180, 2352 (TVA : taux).

Viticulteur, voir **Vigne**, **Vin**.

Voie de recours, voir **Pourvoi**, **Conseil d'État**, **Cour**, **Cassation**.

Voiture.

Acquisition de voitures peu polluantes, 121 et s. (IR : crédit d'impôt).

Crédit-bail ou location, 512-4, 522-1 et s. (BNC) ; 1030 (BIC) ; 2253, 2332 (TVA).

Élément de train de vie, 185 (IR : taxation forfaitaire art. 168).

Exclusion du droit à déduction, 2405-1 (TVA).

Frais de voitures, 427-2, 427-8 (remboursement) ; 476 (déduction) ; 498 (TS) ; 1070 (BIC : charges).

Malus applicable aux voitures polluantes, 4713-1 (Enr) ; 9086 (Rec).

Taxe sur les voitures particulières des sociétés, 4800 et s. (Enr. : étude d'ensemble) ; 1047, 1048 (BIC : charges) ; 9313 (Rec.).

Voir aussi **Véhicule**.

Vol.

Vol de marchandises, 1026, 1067 (BIC).

Volaille.

Abattage de volailles, 2910-1 et s. (TCA : redevance sanitaire).

Élevage industriel de volailles, 318 (BA).

Revenus des exploitations avicoles, 302 (BA).

Vente de volailles, 2338 (TVA : taux).

Volontariat.

Accomplissement du volontariat civil, 432-10, 434 (TS).

Voyage.

Agences de voyages, 2124 (TVA : territorialité), 2873 et s. (TVA : étude d'ensemble).

Frais de voyages, 476-7 (TS) ; 522 (BNC) ; 1058, 1070 (BIC).

Voyageur.

Voyageurs non-résidents, 2212 (TVA : exonération).

Transports de voyageurs, 2355 (TVA : taux), 2873 et s. (TVA : agence de voyages).

Voyageurs, représentants, placiers (VRP) salariés, 407, 478-1 (TS).

Voyant parapsychologue, 2170 (TVA).

W

Web.

Dépenses engagées lors de la création de sites web, 1060-9 (BIC : modalités de déduction), 1110 (BIC : amortissement).

Y

Yacht, voir **Bateau**.

Yaourt, 2336 (TVA : taux).

Yoga, 2170 (TVA : imposition).

Z

ZAT, voir **Zone**.

ZFU, voir **Zone**.

ZIF, voir **Zone**.

Zinc, 2558 et s. (TVA : déduction).

Zone.

Zone d'aide à finalité régionale, 1831, 1987 (FE : exonération) ; 6065-3 (CET).

Zone d'aide à l'investissement des PME, 6065-5 (CET).

Zone d'emploi à redynamiser, 1978 (FE : exonération) ; 6065-7 (CET) ; 6211-9 (TF : exonération).

Zone d'entreprise, 1860 et s. (FE : exonération).

Zone franche d'activité (DOM), 1871 et s. (FE : abattement) ; 6065-14 (CFE).

Zone franche de Corse, 399 et s. (BA : crédit d'impôt) ; 1920 et s. (FE : exonération) ; 6065-11, 6070-5 (CET).

Zones franches du pays de Gex et de Savoie, 2101 (TVA : territorialité).

Zones franches urbaines (ZFU), 508-2 (BNC : exonération) ; 1841 et s. (FE : exonération) ; 4359 (Enr. : fonds de commerce), 4454-2 (Enr. : exonération) ; 6065-9 (CET) ; 6211-1 et s. (TF : exonération).

Zone d'investissement privilégié (Nord et Pas-de-Calais), 1946 et s. (FE : crédit d'impôt).

Zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager, 113-7 (IR : réduction d'impôt).

Zone de redynamisation urbaine (ZRU), 4359 (Enr.).

Zone de restructuration de la défense, 1975 (FE : exonération) ; 6211-10 (TF : exonération).

Zone de revitalisation rurale (ZRR), 105 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 1872 (Enr. : exonération) ; 6012-1 (TH : exonération) ; 6065-4 (CET) ; 6211-4, 6211-6 (TF : exonération).

Zone urbaine sensible (ZUS), 6065-6 (CET).

Zone à urbaniser en priorité (ZUP), 3088 (TVA immobilière) ; 4274 (Enr. : Collectivités publiques).

Zoo, 2352 (TVA : taux).

ZRR, voir **Zone**.

ZRU, voir **Zone**.

ZUS, voir **Zone**.

ZUP, voir **Zone**.

NOTES PERSONNELLES

NOTES PERSONNELLES

