



*Liberté • Égalité • Fraternité*

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

# LA FISCALITÉ FRANÇAISE



MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE  
DES FINANCES ET DE L'EMPLOI

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS  
DIRECTION DE LA LÉGISLATION FISCALE

# **LA FISCALITÉ FRANÇAISE**

**(A jour au 1<sup>er</sup> septembre 2007)**

(Ce document est une présentation synthétique de la fiscalité française.  
Il ne constitue en aucun cas la doctrine officielle des services qui l'ont rédigé.)

# SOMMAIRE

-:-

	Page
<b>INTRODUCTION.....</b>	2
<b>PREMIERE PARTIE : Les impôts sur les revenus.....</b>	6
Chapitre 1 : L'impôt sur les sociétés.....	7
Chapitre 2 : L'impôt sur le revenu.....	14
Chapitre 3 : Les impôts à finalité sociale.....	34
Chapitre 4 : Les taxes et participations dues par les employeurs sur le montant global des salaires.....	40
<b>DEUXIEME PARTIE : Les impôts sur la dépense.....</b>	42
Chapitre 1 : La taxe sur la valeur ajoutée.....	43
Chapitre 2 : Les contributions indirectes et réglementaires (accises)....	52
<b>TROISIEME PARTIE : Les impôts sur le patrimoine.....</b>	56
Chapitre 1 : Les droits d'enregistrement.....	57
Chapitre 2 : Les droits de timbre et assimilés.....	64
Chapitre 3 : L'impôt de solidarité sur la fortune.....	67
Chapitre 4 : La taxe patrimoniale due par les sociétés.....	70
<b>QUATRIEME PARTIE : Les impôts directs locaux.....</b>	71
Chapitre 1 : La taxe foncière sur les propriétés bâties.....	72
Chapitre 2 : La taxe foncière sur les propriétés non bâties.....	73
Chapitre 3 : La taxe d'habitation.....	74
Chapitre 4 : La taxe professionnelle.....	75
Chapitre 5 : Les autres taxes locales.....	77
<b>LEXIQUE.....</b>	78
<b>ANNEXES.....</b>	82
• Liste des Etats avec lesquels la France a conclu une convention destinée à éviter les doubles impositions.....	83
• Liste des Collectivités particulières et territoires français d'Outre-Mer avec lesquels la République française a conclu une convention fiscale.....	89
• La structure du prélèvement fiscal.....	90

## INTRODUCTION

La présente brochure, qui est essentiellement destinée à un public étranger, présente les grandes lignes du système fiscal français. Il convient au préalable de définir la place de la fiscalité dans l'ensemble des prélèvements obligatoires, puis de situer la fiscalité dans l'ordre juridique français.

### I - Définition de l'impôt par rapport aux autres prélèvements obligatoires

Les prélèvements obligatoires comprennent les impôts, les redevances pour services rendus, les droits de douane et les cotisations sociales.

- Les impôts sont des prestations pécuniaires mises à la charge des personnes physiques et morales en fonction de leurs capacités contributives et sans contrepartie déterminée en vue de la couverture des dépenses publiques et de la réalisation d'objectifs économiques et sociaux fixés par la puissance publique.

A noter que les taxes parafiscales, qui représentaient une part très faible des prélèvements obligatoires, étaient instituées dans un but d'ordre économique, professionnel ou social au profit de personnes morales de droit public ou privé autres que l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs, c'est-à-dire, le plus souvent, au profit d'organismes professionnels. L'article 63 de la loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances a supprimé, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, les taxes parafiscales. Celles-ci ont été remplacées par des taxes fiscales affectées, des contributions volontaires ou des dotations budgétaires selon le secteur.

- Les redevances pour services rendus, qui sont dues en cas d'utilisation de certains services publics ou en contrepartie du droit de les utiliser, sont également des prélèvements obligatoires mais elles ne constituent pas à proprement parler des impôts dès lors qu'elles donnent droit à des contreparties.
- Quant aux droits de douane, ils se distinguent des impôts en raison de leur caractère strictement économique, leur objet étant de protéger le marché intérieur. Cela étant, certains prélèvements obligatoires perçus par l'administration des douanes constituent des impôts : il s'agit de la taxe sur la valeur ajoutée perçue sur les biens provenant des Etats non-membres de l'Union européenne, de la taxe sur les produits pétroliers, qui s'applique quelle que soit l'origine des produits, et des accises.
- Enfin, en dépit de leur caractère obligatoire, les cotisations sociales ne sont pas des impôts dans la mesure où elles sont perçues dans un but déterminé - la protection sociale - et où le versement de prestations en constitue la contrepartie. Cependant, certains impôts, assis sur les revenus des personnes physiques, sont intégralement affectés à des organismes sociaux : ils n'ouvrent droit à aucune contrepartie directe au profit des assujettis.

## II - Place de l'impôt dans l'ordre juridique français

La nécessité de l'impôt est affirmée par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ». Le même article pose le principe d'égalité de répartition entre tous les citoyens en raison de leurs facultés. L'article 14 de cette Déclaration dispose que les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.

A la différence des autres prélèvements obligatoires, l'impôt ne peut donc être établi et recouvré qu'en vertu d'un acte du pouvoir législatif, c'est-à-dire du Parlement.

Ce principe est consacré par l'article 34 de la Constitution aux termes duquel la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature. Le pouvoir exécutif n'intervient donc que dans la mise en œuvre des règles fiscales définies par le Parlement en précisant, sous le contrôle du juge de l'impôt, leurs modalités et conditions d'application.

Il en résulte que l'administration fiscale interprète et commente les dispositions législatives dans des circulaires qui ne peuvent ni ajouter ni retrancher à la loi. A défaut, la circulaire est illégale et elle est susceptible d'être annulée par le Conseil d'Etat sur recours des administrés. Dans cette situation, la circulaire irrégulière n'est pas opposable aux contribuables. A l'inverse, l'administration ne peut opposer l'irrégularité d'une circulaire à un contribuable qui l'a appliquée. Cette garantie est également applicable lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Ainsi, la loi fiscale prévoit que, lorsqu'un contribuable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration a fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapporté à la date des opérations en cause, l'administration ne peut effectuer aucun redressement en soutenant une interprétation différente.

En outre, conformément à l'article 53 de la Constitution, les traités qui engagent les finances de l'Etat ou qui modifient des dispositions de nature législative ne peuvent être ratifiés ou approuvés qu'en vertu d'une loi. A cet égard, l'article 55 de la Constitution dispose que les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie. Il en résulte que la législation fiscale interne ne s'applique que sous réserve, le cas échéant, des dispositions des traités ou accords internationaux. En outre, aux termes de l'article 54 de la Constitution, lorsque le Conseil constitutionnel a déclaré qu'un engagement international comporte une clause contraire à la Constitution, l'autorisation de ratifier ou d'approuver l'engagement international ne peut intervenir qu'après la révision de la Constitution.

\*

\* \*

Cette brochure présente les principaux impôts français en distinguant successivement :

- les impôts sur les revenus ;
- les impôts sur la consommation ;
- les impôts sur le patrimoine ;
- les impôts locaux.

Pour corriger certains effets négatifs de notre système fiscal et renforcer la compétitivité de la France, l'article 74 de la loi de finances pour 2006 a mis en place un droit à restitution des impositions en fonction du revenu. Ce dispositif a fait l'objet d'aménagements dans le cadre de la loi du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat.

Ainsi l'article 1 du code général des impôts prévoit désormais que les impôts directs payés par un contribuable ne peuvent être supérieurs à 50 %<sup>(1)</sup> de ses revenus (contre 60 % auparavant). Les impositions qui seront prises en compte pour la détermination de ce droit à restitution sont :

- l'impôt sur le revenu dont les prélèvements libératoires et plus-values immobilières des particuliers ;
- l'impôt de solidarité sur la fortune ;
- les taxes foncières et d'habitation relatives à la résidence principale du contribuable ;
- les contributions sociales.

Ce dispositif a principalement vocation à s'appliquer aux contribuables qui :

- détiennent un patrimoine non productif de revenus ;
- voient leur patrimoine se valoriser par la flambée de l'immobilier ;
- bien que modestes, sont tenus d'acquitter une taxe foncière sur leur logement importante.

Cette brochure décrit seulement les règles prévues par la législation interne française. Une information plus complète est disponible sur le portail du ministère du Budget, des comptes publics et de la fonction publique (<http://www.budget.gouv.fr> ou [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr)), lequel a été aménagé afin de permettre aux non-résidents d'obtenir les informations les concernant.

La doctrine administrative exprimée dans les bulletins officiels des impôts (BOI) peut être obtenue auprès du SDNC 82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye Cedex. Ces BOI sont également disponibles sur le site Internet du Ministère (<http://www.impots.gouv.fr> > documentation > documentation fiscale).

---

(1) Cette mesure s'applique pour la détermination du plafonnement des impositions directes afférentes aux revenus réalisés à compter de l'année 2006 au titre de la détermination du droit à restitution acquis au 1<sup>er</sup> janvier 2008.

Les conventions fiscales bilatérales relatives à l'élimination des doubles impositions conclues par la France avec d'autres États peuvent déroger à ces règles qui ne sont donc applicables que sous réserve des dispositions de ces conventions. La liste des conventions fiscales est jointe en annexe. Le texte de ces conventions peut être obtenu auprès de la direction des Journaux officiels, 26, rue Desaix 75727 Paris Cedex 15 ou consulté librement sur le serveur Internet du Ministère :

- [http ://www.impots.gouv.fr/documentation/conventions](http://www.impots.gouv.fr/documentation/conventions)

## **PREMIÈRE PARTIE**

### **LES IMPÔTS SUR LES REVENUS**

Il existe en France quatre catégories de prélèvements fiscaux sur les revenus :

- l'impôt sur les sociétés ;
- l'impôt sur le revenu, auquel sont assujetties les personnes physiques ;
- les impôts à finalité sociale ;
- les taxes dues par les employeurs sur le montant global des salaires.

## CHAPITRE 1

### L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

L'impôt sur les sociétés (IS) est un impôt en principe annuel qui touche l'ensemble des bénéfices réalisés en France par les sociétés et autres personnes morales. Il concerne environ le tiers des entreprises françaises. Les personnes morales peuvent être soumises à l'impôt sur les sociétés soit :

- au taux normal de 33,1/3 % pour l'ensemble de leurs activités ;
- aux taux réduits de :
  - 15 % pour les exercices ouverts à compter de 2005 pour les plus-values à long terme<sup>(2)</sup> ;
  - 8 % pour les exercices ouverts à compter de 2006 puis 0 % pour les exercices ouverts à compter de 2007, pour les plus-values à long terme afférentes à certains titres de participation (cf. infra page 12) ;
  - 15 % pour les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 € au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois, et dont le capital entièrement libéré est détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions, pour les 38 120 premiers euros de bénéfice imposable pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2002. Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A du code général des impôts, le chiffre d'affaires est apprécié en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.
- La loi de finances rectificative pour 1995 du 4 août 1995 a assujéti les personnes morales, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995, à une contribution égale à 10 % de l'impôt sur les sociétés. Le taux de cette contribution a été successivement réduit pour atteindre 1,5 % à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 (loi de finances pour 2005 du 30 décembre 2004). Elle a été définitivement abrogée pour les exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

---

(2) Ce régime vise principalement les plus-values provenant de la cession de participations et de placements à risque et le résultat net de la concession de licences d'exploitation de brevets ou d'inventions brevetables.

- En outre, les redevables de l'impôt sur les sociétés sont assujettis, pour les exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000, à une contribution sociale sur les bénéfices (CSB) égale à 3,3 % de cet impôt calculé sur leurs résultats imposables au taux normal (33,1/3 %) et aux taux réduits et diminué d'un abattement qui ne peut excéder 763 000 € par période de douze mois. Sont exonérées de cette contribution les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 € et dont le capital entièrement libéré est détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions. La CSB fait l'objet de plus amples développements au chapitre 3 intitulé « Les impôts à finalité sociale ».

- Enfin, les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont assujetties à une imposition forfaitaire annuelle (IFA). Cette imposition est déterminée selon un barème progressif modulant la cotisation en fonction du chiffre d'affaires majoré des produits financiers (art. 223 septies du code général des impôts). Sont exonérées d'IFA les personnes morales dont le chiffre d'affaires majoré des produits financiers est inférieur à 400 000 € (article 17 de la loi de finances pour 2007).

Dès lors, les taux effectifs de l'impôt sur les sociétés sont, à compter de 2006 :

\* pour les PME qui répondent aux conditions visées ci-dessus pour être exonérées de contribution sociale :

- de 15 % dans la limite de 38 120 € de bénéfices ;
- au-delà de cette limite :
  - de 33,1/3 % pour les résultats courants,
  - de 15 % pour les revenus de concession de droits de propriété industrielle,
  - de 8 % ou 0 % pour les cessions de certains titres de participations relevant du régime du long terme à compter respectivement de 2006 et 2007 (cf. infra page 12) ;

\* pour les autres entreprises, selon leur situation au regard de l'abattement de 763 000 € sur l'IS servant d'assiette à la contribution sociale :

- compris entre 33,1/3 % et 34,43 % sur les bénéfices ;
- compris entre 15 % et 15,5 % pour les revenus de concession de droits de propriété industrielle ou,
- compris entre 8 % et 8,3 % ou 0 % pour les cessions de titres de participations relevant du régime du long terme à compter respectivement de 2006 et 2007 (cf. infra page 12).

L'IS au taux réduit s'élève à 24 % ou 10 % pour les seuls revenus patrimoniaux des organismes à but non lucratif (associations, congrégations).

En 2005, le produit net de l'impôt sur les sociétés s'est élevé à 40,7 milliards d'euros. En 2006, le produit net s'élève à 47,8 milliards d'euros.

## **I – CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS**

### **A/ PERSONNES IMPOSABLES**

#### **1 – IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS AU TAUX NORMAL** (article 206-1 du CGI)

L'impôt sur les sociétés (IS) s'applique obligatoirement à certaines personnes morales du fait de leur forme juridique. Sont ainsi imposables à l'IS, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes (SA et SAS), les sociétés à responsabilité limitée (SARL), les sociétés en commandite par actions et, dans certains cas, les sociétés coopératives.

L'IS s'applique également à d'autres personnes morales en considération de la nature de leur activité. Tel est le cas des sociétés civiles qui se livrent à des activités industrielles ou commerciales et, plus généralement, des autres personnes morales qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

En outre, les sociétés de personnes, dont les résultats sont normalement compris dans le revenu des associés à raison de leur part de bénéfice, peuvent opter dans certains cas pour leur assujettissement à l'IS.

#### **2 – IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS AUX TAUX REDUITS** (article 206-5 du CGI)

Les collectivités publiques (établissements publics, régies territoriales...) ou privées (associations, fondations...) ne sont pas soumises à l'IS de droit commun au taux normal dès lors qu'elles n'exercent pas d'activité lucrative.

Ces collectivités sont assujetties à l'IS, selon des règles particulières, à raison de certains revenus qu'elles tirent de leur patrimoine (revenus fonciers, bénéfices agricoles, certains revenus de capitaux mobiliers). Le taux de l'IS applicable est alors de 24 %, ou de 10 % pour certains revenus mobiliers tels que les revenus d'obligations. Dans ce cas, les contributions temporaires ne sont pas applicables. Enfin, les fondations reconnues d'utilité publique sont exonérées d'impôt sur les sociétés pour leurs revenus patrimoniaux.

Les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif sont passibles de l'impôt sur les sociétés (art. 206-1 du code général des impôts).

Dès lors que la collectivité n'exerce pas d'activités lucratives mais perçoit des revenus de son patrimoine, elle est soumise à l'impôt sur les sociétés aux taux réduits prévus à l'article 206-5 du code général des impôts, à moins qu'elle n'en soit exonérée par une disposition particulière (ainsi ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés aux taux réduits les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance).

En outre, l'article 207-1-6° prévoit que sont totalement exonérés d'impôt sur les sociétés les régions et les ententes interrégionales, les départements et les ententes interdépartementales, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, syndicats de communes et syndicats mixtes constitués exclusivement de collectivités territoriales ou de groupements de ces collectivités, ainsi que leurs régies de services publics lorsque ces dernières ont pour objet l'exploitation ou l'exécution d'un service indispensable à la satisfaction des besoins collectifs des habitants de la collectivité territoriale.

Par ailleurs, les entreprises qui s'implantent dans certaines zones du territoire marquées par des handicaps économiques et sociaux (Corse, zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire jusqu'au 31 décembre 2006, zones d'aides à finalité régionale à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007, zones de revitalisation rurale, zones de redynamisation urbaine, zones franches urbaines, bassins à redynamiser) et dans les pôles de compétitivité, bénéficient d'exonérations temporaires sous certaines conditions.

### 3- RÉGIME D'INTÉGRATION FISCALE (article 223 A à 223 Q du CGI)

Un régime optionnel dit régime de groupe ou d'intégration fiscale permet à une société mère française d'intégrer dans ses résultats fiscaux les résultats des filiales françaises dont elle contrôle au moins 95 % du capital. Cette société paie alors l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble des sociétés du groupe.

### B/ RÈGLES DE TERRITORIALITÉ

Contrairement aux règles en vigueur dans l'ensemble des autres pays de l'Union européenne qui appliquent un régime de bénéfice mondial, seuls sont passibles de l'IS les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, quelle que soit leur nationalité. Il en résulte que les bénéfices réalisés par une société française dans des entreprises exploitées à l'étranger ne sont pas soumis à l'IS français et qu'une société étrangère est imposable à l'IS à raison des bénéfices tirés des entreprises qu'elle exploite en France.

Par conséquent, les sociétés imposables en France ne peuvent pas déduire de leur résultat imposable les pertes réalisées par les entreprises qu'elles exploitent à l'étranger.

Par "entreprise exploitée en France" on entend l'exercice habituel d'une activité en France, qui peut s'exercer dans le cadre d'un établissement autonome ou bien, en l'absence d'établissement, par l'intermédiaire de représentants sans personnalité professionnelle indépendante ou encore résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet.

Par exception à la règle de territorialité, certaines sociétés françaises sont autorisées, par un agrément du ministre de l'économie, à appliquer le régime du bénéfice consolidé. Ce régime consiste pour les sociétés agréées à liquider leur impôt sur les sociétés en retenant, outre leur propre résultat ou celui du groupe fiscal qu'elles ont formé, le résultat de l'ensemble de leurs exploitations directes situées à l'étranger, ainsi que la part leur revenant dans le résultat de leurs filiales françaises (ou du groupe fiscal qu'elles ont formé) et étrangères dont elles détiennent au moins 50 % des droits de vote.

## **II – DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE**

### **A/ RÈGLES GÉNÉRALES DE DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE**

Au même titre que les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu (IR) dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) et à la différence, en principe, des entreprises non commerciales soumises à l'IR dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC), les sociétés soumises à l'IS doivent prendre en compte, pour déterminer leur bénéfice imposable, l'ensemble des créances et des dettes existant à la clôture d'un exercice.

La détermination du bénéfice imposable à l'IS obéit aux mêmes règles générales que l'imposition des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, à l'exception notamment de la règle d'imposition selon le bénéfice territorial qui ne s'applique qu'aux entreprises soumises à l'IS.

Le bénéfice imposable à l'IS est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise y compris, notamment, les cessions d'éléments d'actifs. La base imposable est donc globalement constituée, par la différence entre l'actif net du bilan de clôture et l'actif net du bilan d'ouverture, diminuée des apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par les associés.

En principe, le bénéfice imposable correspond au résultat comptable, mais celui-ci fait l'objet de corrections afin de tenir compte des règles fiscales qui dérogent aux règles comptables.

### **B/ CALCUL DU BÉNÉFICE IMPOSABLE**

Le bénéfice imposable est égal à la différence entre le bénéfice brut d'exploitation et les produits accessoires, d'une part, et les frais et charges déductibles, d'autre part.

En application des règles comptables, le bénéfice brut d'exploitation est constitué par la différence entre :

- les ventes et prestations de l'exercice et le stock existant en fin d'exercice et
- le coût de revient des ventes et prestations et le stock en début d'exercice.

En sus de ce bénéfice brut d'exploitation, tous les revenus ou profits accessoires réalisés par une entreprise sont en principe imposables. Il s'agit notamment des revenus provenant de la location de biens immobiliers, des intérêts de créances, dépôts, cautionnements et des revenus de valeurs mobilières.

Par exception, les sociétés mères françaises peuvent exclure de leur résultat imposable, à l'exception d'une quote-part de frais et charges égale à 5 % du montant total des produits de participation, crédit d'impôt compris<sup>(3)</sup>, les dividendes distribués par leurs filiales françaises ou étrangères, dont elles détiennent au moins 5 % du capital social.

---

(3) Réintégration applicable pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 1999 (2,5 % au 31 décembre 1998).

Les frais et charges sont déductibles sous les conditions suivantes :

- ils doivent être exposés dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ;
- ils doivent correspondre à une charge effective et être appuyés de justifications suffisantes ;
- ils doivent être compris dans les charges de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés et se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise ;
- leur déductibilité ne doit pas être remise en cause par une disposition particulière de la loi.

Certaines dépenses sont exclues des charges déductibles lorsqu'elles ne correspondent pas à l'objet de l'entreprise : dépenses ayant trait à la chasse ou à la pêche, dépenses engagées en vue de la disposition de yachts ou de bateaux de plaisance...

Parallèlement, les plus-values à long terme<sup>(4)</sup> sont imposées séparément aux taux réduits de 15 % ou de 0 % éventuellement majorés de la contribution visée page 8.

Ainsi, pour les exercices ouverts en 2007 :

- les plus-values à long terme imposables à 0 % sont, sous certaines conditions, celles provenant de la cession de titres de participation détenus depuis au moins deux ans ou, dans certaines limites, de parts de certains fonds communs de placements à risques ou de sociétés de capital-risque détenues depuis au moins 5 ans. Les plus-values à long terme réalisées sur la cession de titres de participation sont exonérées sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5 %.
- Les plus-values à long terme imposées au taux de 15 % sont le résultat net des concessions de licences d'exploitation de brevets, d'invention brevetables ou de procédés de fabrication ainsi que les cessions des titres de sociétés à prépondérance immobilière.
- les autres plus-values sont imposées comme un bénéfice ordinaire au taux normal de l'IS (cf. p. 7), sous réserve de l'exonération, sous certaines conditions, des plus-values de cession d'une branche complète d'activité (cf. p 25) et de l'imposition au taux de 16,5 % de plus-values de cessions d'immeubles ou de droits portant sur des immeubles réalisées au bénéfice de bailleurs sociaux ou de sociétés immobilières soumises à des obligations de distribution.

Pour le régime applicable aux entreprises relevant de l'IR, voir pages 25 et suivantes.

---

(4) Précision : pour la détermination du résultat des exercices ouverts depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1997, le régime des plus et moins-values à long terme a cessé de s'appliquer aux plus ou moins-values réalisées par les entreprises passibles de l'IS provenant de la cession de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé, à l'exception des titres de participation ou des titres de certains fonds communs de placement à risque ou de sociétés de capital-risque détenus depuis au moins cinq ans. Les plus ou moins-values exclues du régime des plus et moins-values à long terme relèvent désormais du régime fiscal des plus-values à court terme.

Le résultat de ces divers retraitements peut faire apparaître :

- soit un résultat positif, le bénéfice, sur lequel est calculé l'IS ;
- soit un résultat négatif, le déficit, qui pourra s'imputer sur le bénéfice des exercices suivant l'exercice déficitaire ou, sur option et sous certaines conditions, sur le bénéfice des trois exercices précédents (report en arrière ou "carry-back") et faire naître, dans cette dernière situation, une créance imputable sur l'impôt des cinq années suivantes et remboursable au terme de cette période.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004, le report en avant du déficit s'effectue sans limitation de durée pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

### **III - LIQUIDATION ET PAIEMENT DE L'IMPÔT**

L'impôt est calculé et payé spontanément par la société selon un système d'acomptes provisionnels qui fait l'objet de régularisations lorsque les résultats de l'exercice sont établis de manière définitive.

Sur cet impôt brut viennent s'imputer, le cas échéant, les crédits d'impôts afférents aux revenus de valeurs mobilières étrangères inclus dans la base imposable. Ces crédits d'impôt correspondent à la retenue à la source opérée sur ces revenus.

 *Par dérogation aux règles exposées ci-dessus, il existe un régime dit « d'intégration fiscale » qui permet à la société mère d'un groupe fiscal français de se constituer, sous certaines conditions, seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble du groupe formé par elle-même et ses filiales (cf. page 10).*

## CHAPITRE 2

### L'IMPÔT SUR LE REVENU

L'impôt sur le revenu (IR) est en principe un impôt global établi sur la totalité des revenus dont disposent les personnes physiques au cours d'une année déterminée. Sauf exceptions, il est donc fait masse de tous les revenus, quelle que soit leur origine, pour déterminer un revenu net global auquel s'applique un barème unique d'imposition.

Ce barème se caractérise par une progressivité par tranches de revenus. Cependant, les modalités de calcul de l'IR sont assorties de nombreuses dispositions permettant une large personnalisation de l'imposition. En outre, certains revenus et les plus-values mobilières font l'objet de prélèvements fiscaux proportionnels.

L'IR est établi, une fois par an, sur le revenu imposable dont un foyer fiscal a disposé au cours d'une année civile donnée et qu'il déclare l'année suivante.

En 2006, le produit de l'IR s'est élevé à 58 milliards d'euros.

Le produit attendu de l'IR au titre de 2007 devrait être de l'ordre de 57 milliards d'euros.

#### **I - REVENUS IMPOSABLES**

Les revenus soumis à l'IR sont répartis en sept catégories<sup>(5)</sup>, à savoir :

- les bénéfices industriels et commerciaux ;
- les bénéfices non commerciaux ;
- les bénéfices agricoles ;
- les revenus fonciers ;
- les traitements, salaires, pensions et rentes viagères ;
- les revenus mobiliers ;
- les gains en capital.

---

(5) S'y ajoute une huitième catégorie, constituée des rémunérations de certains dirigeants de sociétés (gérants majoritaires de SARL notamment), dont les règles d'imposition sont toutefois similaires à celles des traitements et salaires. A ce titre, cette catégorie est regroupée, dans le cadre de cette brochure, avec celle relative aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

## **II - CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPÔT SUR LE REVENU**

### **A/ PERSONNES IMPOSABLES**

Conformément aux dispositions de l'article 4 A du code général des impôts, les personnes physiques sont imposables à raison de l'ensemble de leurs revenus de source française ou étrangère dès lors qu'elles sont domiciliées en France. Les personnes non domiciliées en France ne sont imposables que sur leurs seuls revenus de source française.

#### **1 - DÉFINITION DU DOMICILE FISCAL - RÈGLE DE L'IMPOSITION PAR FOYER**

Conformément aux dispositions de l'article 4 B du code général des impôts, sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France les personnes :

- qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;
- ou qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;
- ou qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.

Sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un Etat étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

L'imposition est établie au niveau du "foyer fiscal", c'est-à-dire de l'entité familiale composée d'une personne seule, de deux partenaires ayant conclu un pacte civil de solidarité ou des époux - quel que soit leur régime matrimonial - et de leurs enfants ou autres personnes à charge. C'est donc généralement la somme des revenus des différents membres du foyer fiscal qui constitue la base imposable.

#### **2 - RÉGIME D'IMPOSITION APPLICABLE AUX PERSONNES DOMICILIÉES EN FRANCE**

Quelle que soit sa nationalité, une personne ayant son domicile fiscal en France est imposable sur son revenu mondial.

#### **3 - RÉGIME D'IMPOSITION APPLICABLE AUX PERSONNES NON DOMICILIÉES EN FRANCE**

Quelle que soit leur nationalité, les personnes non domiciliées en France sont soumises à une obligation fiscale limitée à leurs seuls revenus de source française. Conformément aux dispositions de l'article 164 B du code général des impôts, seuls sont considérés comme revenus de source française :

- les revenus d'immeubles situés en France ou de droits relatifs à ces immeubles ;
- les revenus de valeurs mobilières françaises et de tous autres capitaux mobiliers placés en France ;

- les revenus d'exploitations situées en France ;
- les revenus tirés d'activités professionnelles, salariées ou non, exercées en France ou d'opérations de caractère lucratif réalisées en France ;
- les plus-values de cessions à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature et les profits tirés d'opérations effectuées notamment par des marchands de biens, lorsqu'ils sont relatifs à des fonds de commerce exploités en France ainsi qu'à des immeubles situés en France, à des droits immobiliers s'y rapportant ou à des actions et parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement par de tels biens et droits ;
- les plus-values de cessions de droits sociaux afférents à des sociétés ayant leur siège en France ;
- les sommes, y compris les salaires, correspondant à des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France.

Sont également considérés comme revenus de source française, en application de l'article 164 B précédemment mentionné, lorsque le débiteur des revenus a son domicile fiscal ou est établi en France :

- les pensions et rentes viagères ;
- les produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur, ainsi que tous les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ;
- les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France.

Par ailleurs, en application de l'article 164 C du code général des impôts, les personnes non domiciliées en France sont imposables à l'IR sur la base d'un revenu forfaitaire égal à trois fois la valeur locative réelle de la ou des habitations dont elles disposent en France lorsqu'elles n'ont pas de revenus de source française ou lorsque ceux-ci sont inférieurs à cette base forfaitaire<sup>(6)</sup>. Cela étant, cette imposition forfaitaire ne s'applique pas, l'année du transfert du domicile fiscal hors de France et les deux années suivantes, aux contribuables de nationalité française qui justifient que ce transfert est motivé par des impératifs d'ordre professionnel et que leur domicile fiscal était situé en France de manière continue pendant les quatre années précédant celle du transfert.

En outre, l'imposition forfaitaire ne s'applique pas :

- aux personnes de nationalité française ou étrangère, domiciliées dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention destinée à éviter les doubles impositions, même si la convention ne comporte aucune disposition à cet égard ;

---

(6) pour effectuer la comparaison, ces revenus comprennent ceux qui ont été soumis à une retenue ou à un prélèvement

- aux personnes de nationalité française, lorsqu'elles justifient être soumises, dans le pays ou le territoire où elles ont leur domicile fiscal, à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus au moins égal aux deux tiers de l'impôt qu'elles auraient à supporter en France sur la même base d'imposition ;
- aux ressortissants des pays ayant conclu avec la France un accord de réciprocité et répondant à la condition indiquée à l'alinéa précédent.

Les contribuables domiciliés hors de France qui disposent de revenus de source française ou d'une ou plusieurs habitations en France doivent en principe souscrire une déclaration de revenus.

## **B/ PERSONNES EXONÉRÉES**

Les exonérations sont établies pour des motifs sociaux. Ainsi, les contribuables dont le revenu net de frais professionnels n'excède pas 7 920 € sont exonérés d'IR. Pour ceux d'entre eux qui sont âgés de plus de 65 ans, cette limite est fixée à 8 660 € (ces montants concernent les revenus de l'année 2006)<sup>(7)</sup>.

Toutefois, les agents diplomatiques et consulaires de nationalité étrangère sont exonérés d'IR à raison de leurs rémunérations officielles et de leurs revenus de source étrangère en application des conventions de Vienne de 1961 et de 1963 relatives aux relations diplomatiques et consulaires.

## **III - RÈGLES D'IMPOSITION DES REVENUS PERÇUS PAR LES PERSONNES PHYSIQUES**

### **A/ PERSONNES DOMICILIÉES EN FRANCE**

#### **1 - BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX**

La catégorie des bénéfices industriels et commerciaux comprend les bénéfices tirés d'activités industrielles, commerciales ou artisanales mais également de certaines activités imposées dans cette catégorie d'imposition par détermination de la loi (par exemple, certaines opérations immobilières telles que les profits réalisés par les marchands de biens) ainsi que, sous certaines conditions, d'activités accessoires.

Les règles relatives à la détermination de la base imposable sont en principe identiques à celles applicables en matière d'IS. Toutefois, le principe de la territorialité retenu en matière d'IS ne s'applique pas aux bénéfices des entreprises soumises à l'IR.

---

(7) Ces montants sont relevés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'IR (CGI, 2° bis de l'article 5).

Le bénéfice imposable est déterminé à partir du bénéfice comptable. Il correspond donc au résultat d'ensemble des opérations de toute nature réalisées par l'entreprise, sous réserve des retraitements prévus par la législation fiscale. Toutefois, les petites entreprises peuvent bénéficier d'un régime simplifié d'imposition, qui leur permet d'alléger leurs obligations comptables, et les toutes petites entreprises sont normalement imposables, sauf option pour un régime réel d'imposition, selon un bénéfice déterminé forfaitairement égal à un pourcentage de leur chiffre d'affaires (29 % en matière de ventes et de fourniture de logement et 50 % en matière de prestations de service pour les revenus perçus en 2006).

Par ailleurs, il convient de préciser que les entreprises relevant de cette catégorie et qui ne sont pas adhérentes à un centre de gestion agréé subissent une majoration de 25 % de leurs bénéfices imposables pour l'imposition des revenus 2006<sup>(8)</sup>.

## 2 - BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX

Outre les bénéfices des professions libérales et des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant, la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC) comprend les bénéfices de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus (opérations de bourse à titre habituel, droits d'auteur, produits perçus par les inventeurs...).

Les contribuables soumis au régime réel d'imposition, dénommé « déclaration contrôlée » (recettes annuelles > 27 000 € HT), sont astreints à certaines obligations comptables. Il leur est fait obligation de tenir un livre-journal présentant le détail de leurs recettes et de leurs dépenses professionnelles. Ils doivent tenir en outre un registre des immobilisations et des amortissements.

A la différence des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés, le bénéfice non commercial imposable est égal, en principe, à la différence entre les recettes effectivement encaissées et les dépenses (y compris les amortissements) nécessitées par l'exercice de la profession dès lors qu'elles ont été payées et qu'elles sont justifiées.

Par ailleurs, les titulaires de bénéfices non commerciaux soumis au régime d'imposition forfaitaire, dénommé "micro-BNC" (recettes annuelles ≤ 27 000 € HT) doivent uniquement tenir un livre-journal de leurs recettes. Dans ce régime, le bénéfice imposable est égal à 66 % du montant des recettes pour l'imposition des revenus 2006.

Pour l'imposition des revenus 2006, il convient de préciser que les bénéfices imposables subissent une majoration de 25 %, sauf en cas d'adhésion à un centre de gestion agréé .

---

(8) Cette majoration vise à compenser l'intégration de l'abattement de 20 % seulement prévu à l'origine pour la catégorie des traitements et salaires, dans le barème progressif de l'impôt sur le revenu.

### 3 - BÉNÉFICES AGRICOLES

Cette catégorie comprend en principe tous les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure aux fermiers, métayers ou aux propriétaires exploitants. Sont inclus dans cette catégorie, les bénéfices tirés de l'élevage. Les bénéfices des petites exploitations sont déterminés selon le régime du forfait collectif.

Les bénéfices imposables subissent une majoration de 25 % pour l'imposition des revenus 2006, sauf si l'exploitant adhère à un centre de gestion agréé.

### 4 - REVENUS FONCIERS

Cette catégorie comprend les revenus des immeubles urbains ou ruraux, bâtis ou non bâtis, situés en France ou à l'étranger.

Toutefois, lorsque ces revenus se rattachent à l'exercice d'une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou non commerciale, ils sont inclus dans les bénéfices de cette activité selon les règles qui lui sont applicables.

Les titulaires de revenus fonciers dont les recettes annuelles n'excèdent pas 15 000 € et qui ne donnent pas en location des biens bénéficiant de certains régimes spéciaux, relèvent d'un régime simplifié d'imposition dit « micro-foncier ». Le revenu foncier imposable est alors déterminé après application d'un abattement forfaitaire représentatif de l'ensemble des charges de la propriété (du fait de l'intégration de l'abattement de 20 % prévu par la loi de finances, cet abattement antérieurement fixé à 40 % a été ramené à 30 % à compter de l'imposition des revenus de 2006).

Les titulaires de revenus fonciers dont les recettes annuelles excèdent 15 000 € relèvent, quant à eux, du régime réel d'imposition. Le revenu foncier imposable est dans ce cas égal à la différence entre le montant des recettes et le total des charges de la propriété.

A compter de l'imposition des revenus de 2006, la déduction forfaitaire de droit commun est supprimée, les charges étant désormais déductibles pour leur montant réel.

Les personnes relevant de plein droit du régime dit « micro-foncier » peuvent opter pour l'application du régime réel d'imposition.

A compter de l'imposition des revenus 2006, la contribution sur les revenus locatifs est supprimée pour les personnes physiques détenant leur bien directement ou par l'intermédiaire d'une société civile dont aucun des associés n'est soumis à l'impôt sur les sociétés.

Par ailleurs, le montant imposable des revenus fonciers peut être réduit, sous certaines conditions strictement définies, par un amortissement du coût d'acquisition des logements locatifs neufs auquel peuvent s'ajouter certaines déductions spécifiques (dispositifs incitatifs à l'investissement locatif). A compter de l'imposition des revenus 2006, la déduction forfaitaire majorée ou minorée est supprimée et remplacée dans certains cas par une déduction spécifique.

## 5 - TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGERES

Cette catégorie comprend :

- d'une part, les traitements, salaires, indemnités et émoluments perçus en contrepartie d'une activité salariale, y compris les rémunérations des dirigeants de sociétés anonymes (président du conseil d'administration, directeur général, directeurs généraux délégués et membres du directoire) et des gérants de sociétés à responsabilité limitée (SARL), les indemnités perçues par les parlementaires nationaux et députés au Parlement européen, et sur option des bénéficiaires, les indemnités de fonction perçues par les titulaires de mandats électifs locaux<sup>(9)</sup> ;
- d'autre part, les pensions, retraites et rentes viagères.

Le montant net du revenu imposable dans cette catégorie est déterminé en déduisant, notamment, du montant brut des sommes payées les cotisations sociales obligatoires et les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi lorsque le salarié est en activité.

Le revenu brut d'activité comprend, sauf exceptions, toutes les sommes et avantages en nature qu'un contribuable a eu à sa disposition. Les dépenses engagées aux fins de l'acquisition du revenu professionnel sont normalement prises en compte de manière forfaitaire (déduction de 10 % plafonnée et revalorisée annuellement)<sup>(10)</sup>. Toutefois, les contribuables peuvent opter pour la déduction de leurs frais professionnels pour leur montant réel et justifié. Les pensions et les rentes viagères à titre gratuit bénéficient d'un abattement spécial de 10 %, plafonné au niveau du foyer fiscal à un certain montant revalorisé chaque année<sup>(11)</sup>. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2006, l'abattement forfaitaire de 20 % applicable à l'ensemble des traitements et salaires, pensions et rentes viagères à titre gratuit est supprimé et ses effets sont intégrés directement dans le barème progressif de l'impôt sur le revenu dont les taux sont réduits à due concurrence.

Les rentes viagères à titre onéreux font l'objet pour leur part d'un abattement forfaitaire dont le taux est progressif - de 30 % à 70 % - avec l'âge du crédientier - de moins de 50 ans à au moins 70 ans - lors de l'entrée en jouissance de la rente.

Remarque : depuis le vote de la loi du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, la rémunération des heures supplémentaires et complémentaires (pour les travailleurs à temps partiel) est exonérée d'impôt et de cotisations salariales.

---

(9) A défaut d'option, les indemnités de fonction des élus locaux sont soumises de plein droit lors de leur versement à une retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu.

(10) 13 328 € pour l'imposition des revenus de l'année 2006.

(11) 3 446 € pour l'imposition des revenus de l'année 2006.

## 6 - REVENUS MOBILIERS

Cette catégorie de revenus vise les produits de placements à revenu variable et à revenu fixe. Elle comprend d'une part, les revenus des actions et parts sociales et les revenus assimilés distribués par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés et, d'autre part, les produits des obligations et autres titres d'emprunts négociables, et les revenus de créances, dépôts, cautionnements, comptes courants, bons du Trésor, bons de caisse émis par des personnes morales de droit public ou privé. Cependant, cette catégorie ne comprend pas les produits qui entrent dans les recettes d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou non commerciale.

Les frais et charges afférents aux revenus de capitaux mobiliers, à l'exception de ceux relatifs aux revenus de créances, sont déductibles pour leur montant réel, dès lors qu'ils sont exposés en vue de l'acquisition ou de la conservation des revenus imposables. En revanche, sont formellement exclues du droit à déduction, les dépenses qui présentent le caractère de dépenses en capital ou d'un emploi du revenu. Ainsi, à titre d'exemple, les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de valeurs mobilières ne sont pas déductibles des revenus procurés par celles-ci.

Rappel : les personnes physiques domiciliées en France sont en principe imposables à raison des revenus mobiliers de sources française et étrangère alors que les personnes dont le domicile fiscal n'est pas situé en France ne sont imposables que sur leurs revenus de source française.

### **6-1) Produits de placements à revenu variable (dividendes et assimilés)**

En principe, ces revenus sont compris dans les bases de l'impôt sur le revenu et sont donc soumis au barème progressif d'imposition.

Les revenus distribués par les sociétés françaises ou étrangères passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent, perçus par des personnes physiques à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 sont retenus pour le calcul de l'impôt sur le revenu, après application d'un abattement de 40 %.

Un abattement annuel de 1 525 € pour une personne seule ou de 3 050 € pour un couple soumis à imposition commune est ensuite appliqué.

En outre, un crédit d'impôt égal à 50 % du montant des distributions perçues, et plafonné à 115 € ou 230 € selon la situation familiale du contribuable, s'impute sur l'impôt dû ou est restitué.

Les revenus des valeurs mobilières émises hors de France et les revenus assimilés sont inclus dans les bases imposables pour leur montant net, c'est-à-dire après déduction de l'impôt supporté à l'étranger.

Toutefois, en application des conventions internationales, le contribuable peut bénéficier d'un crédit d'impôt, représentatif de l'impôt étranger retenu dans l'Etat de source, qui s'impute sur l'impôt sur le revenu français. Dans cette situation, le contribuable déclare, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, le revenu distribué pour son montant brut, c'est-à-dire augmenté du crédit d'impôt.

## **6-2) Produits de placements à revenu fixe (intérêts et produits assimilés)**

En principe, ces revenus sont compris dans les bases de l'impôt sur le revenu et sont donc soumis au barème progressif d'imposition.

Toutefois, les produits de placements à revenu fixe de source française peuvent, sur option du contribuable, être imposés à un prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu, et échapper ainsi à la progressivité de l'impôt.

L'option pour le prélèvement forfaitaire est irrévocable et doit être exercée au plus tard lors de l'encaissement des revenus. Elle peut porter sur seulement une partie des revenus. Le prélèvement est opéré par l'établissement payeur lors de l'encaissement des revenus. Son taux varie selon la nature des placements mais, en règle générale, il est égal à 16 % (hors prélèvements sociaux au taux global de 11 %).

A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, le mécanisme du prélèvement forfaitaire libératoire est étendu aux produits de placements à revenu fixe de source européenne dans les conditions suivantes :

- lorsque l'établissement payeur des revenus est établi en France, le prélèvement est opéré selon les mêmes règles ou sous les mêmes conditions que celles actuellement applicables pour les revenus de source française ;
- lorsque l'établissement payeur des revenus est établi hors de France dans un des Etats membres de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen hors Liechtenstein, le résident français peut opter pour une imposition au prélèvement forfaitaire libératoire. L'option s'exerce lors du dépôt de la déclaration et du paiement du prélèvement correspondant, dans les quinze jours suivant le mois au cours duquel les revenus ou produits sont encaissés ou inscrits en compte. Ces formalités peuvent être effectuées, soit par l'établissement payeur étranger, soit par le contribuable lui-même.

Ce dispositif est également ouvert aux produits de certains contrats d'assurance-vie de source européenne.

Enfin, certains produits sont expressément exonérés à l'impôt sur le revenu notamment pour des raisons sociales, comme les intérêts des sommes inscrites sur les livrets de caisse d'épargne ou les produits des livrets d'épargne populaire.

En outre, les intérêts des plans d'épargne logement (PEL) sont imposés à l'impôt sur le revenu au barème progressif ou, sur option, au prélèvement forfaitaire libératoire, pour la part de ceux courus et inscrits en compte :

- soit à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 lorsqu'à cette date le plan a plus de douze ans ou est échu ;
- soit à compter de la date du douzième anniversaire du plan ou de sa date d'échéance lorsqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2006 le plan n'a pas douze ans ou n'est pas échu.

## 7 - GAINS EN CAPITAL

Les plus-values peuvent être réalisées par les particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé ou se rattacher à l'exercice d'une activité professionnelle.

### **7-1) Régime applicable aux gains en capital réalisés par les particuliers**

L'imposition des gains en capital réalisés par les particuliers s'applique notamment aux plus-values immobilières, ainsi qu'aux plus-values de cessions de valeurs mobilières ou de droits sociaux, réalisées à titre onéreux.

La plus-value constatée lors d'une cession à titre gratuit n'est pas taxée à ce titre. En revanche, elle est incluse dans la base des droits de mutation à titre gratuit (cf. les impôts sur le patrimoine – p 54).

#### 7-1-1) Plus-values immobilières

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004, les plus-values réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux d'immeubles, de droits réels immobiliers ou assimilés, par les particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé sont soumises à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel.

Les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de titres de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés et dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens sont soumises au même régime d'imposition.

Le notaire est désormais chargé de l'établissement de la déclaration et du paiement de l'impôt pour le compte du vendeur lors de la publicité foncière.

Le fait générateur de l'imposition est constitué par la cession à titre onéreux de l'immeuble ou des droits portant sur ce bien. La plus-value est donc établie au titre de l'année au cours de laquelle la cession est intervenue quelles que soient les modalités retenues pour en acquitter le prix.

Les plus-values sont, en principe, imposées au taux proportionnel de 16 %, pour l'impôt sur le revenu, et majorées dans certains cas de 11 % pour l'ensemble des prélèvements sociaux.

Certaines plus-values sont expressément exonérées comme celles résultant, sous certaines conditions, de la cession de la résidence principale du cédant ou de cessions d'immeubles dont le prix n'excède pas 15 000 €.

La base imposable est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition effectivement acquitté par le cédant (ou la valeur vénale en cas d'acquisition à titre gratuit), majorés, le cas échéant, de certains frais et charges limitativement énumérés. La plus-value brute ainsi dégagée fait l'objet d'un abattement égal à 10 % de son montant pour chaque année de détention du bien cédé au-delà de la cinquième. En pratique, cet abattement conduit à exonérer la plus-value réalisée lors de la cession d'un bien détenu depuis plus de quinze ans.

En ce qui concerne les cessions d'immeubles, aucune imputation des moins-values n'est, en principe, possible, ni sur des plus-values de même nature, ni sur le revenu global. Par exception au principe, une compensation entre les plus et les moins-values peut être opérée. Il en est notamment ainsi, lorsque l'immeuble cédé a été acquis par fractions successives.

La plus-value ainsi obtenue est ensuite diminuée d'un abattement fixe de 1 000 €.

Pour les plus-values résultant de cessions d'immeubles ou de droits relatifs à un immeuble, la déclaration doit être déposée en simple exemplaire, accompagnée du paiement de l'impôt, en principe à la conservation des hypothèques du lieu de situation de l'immeuble dans les deux mois qui suivent la date de l'acte notarié et préalablement à la formalité de publicité foncière. Pour celles qui résultent de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière, la déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans le mois qui suit la date de l'acte notarié.

Lorsque la plus-value est exonérée en application d'une exonération expresse ou par application de l'abattement pour durée de détention ou lorsque la cession donne lieu à la constatation d'une plus-value égale à zéro ou d'une moins-value, aucune déclaration ne doit être déposée.

La plupart des conventions fiscales internationales conclues par la France prévoient que les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles sont imposables, en vertu d'un droit exclusif ou non, dans l'Etat où les immeubles sont situés. En l'absence d'une telle convention, les plus-values réalisées par un résident de France à l'occasion de la cession d'immeubles situés à l'étranger sont imposables en France.

#### 7-1-2) Plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux

Les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisées par les personnes fiscalement domiciliées en France sont imposées à un taux proportionnel de 16 % pour l'impôt sur le revenu et de 11 % pour l'ensemble des prélèvements sociaux lorsque le montant annuel des cessions dépasse, par foyer fiscal et par année, une certaine limite. Ce seuil de cession est fixé à 20 000 € pour l'imposition des revenus de l'année 2007 puis sera actualisé chaque année.

Le franchissement de ce seuil entraîne corrélativement l'imputation des moins-values de cession réalisées au cours de l'année sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année ou, le cas échéant, au cours des dix années suivantes.

Par ailleurs, les plus ou moins-values de cession de titres de sociétés européennes réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 sont réduites, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, d'un abattement d'un tiers par année de détention des titres révolue au-delà de la cinquième année, ce qui conduit à une exonération totale de la plus-values réalisée sur des titres détenus depuis plus de huit ans révolus.

La durée de détention des titres est décomptée à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année de leur acquisition, pour les titres acquis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, ou à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006, pour les titres acquis avant cette date, ce qui se traduit par une application effective de l'abattement aux cessions réalisées à compter de 2012.

Un dispositif transitoire est toutefois prévu, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, pour les dirigeants des petites et moyennes entreprises (PME) européennes qui cèdent les titres de leur entreprise lors de leur départ à la retraite.

L'abattement pour durée de détention ne s'applique qu'en matière d'impôt sur le revenu, les prélèvements sociaux restant toujours dus sur la totalité de la plus-value réalisée par l'actionnaire.

### **7-2) Régime des plus-values professionnelles**

Les plus-values professionnelles constituent des profits à caractère exceptionnel réalisés à l'occasion de la cession d'éléments d'actifs immobilisés par des entreprises de nature industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou non commerciale.

Une distinction est effectuée entre les plus-values (ou moins-values) à long terme et les plus-values (ou moins-values) à court terme. Les plus-values (ou moins-values) à court terme sont ainsi généralement comprises dans l'assiette du bénéfice imposable soumis au barème progressif de l'IR alors que les plus-values nettes à long terme bénéficient d'un taux réduit d'imposition égal à 27 % (16 % d'IR + 11 % de prélèvements sociaux).

La distinction entre le régime du long terme et le régime du court terme s'opère selon les règles suivantes :

- pour ce qui concerne les éléments d'actifs non amortissables, les plus-values (ou moins-values) sont réputées être à court terme dès lors que leur cession intervient dans les deux ans de leur inscription à l'actif. Les plus-values sont à long terme dans les autres cas ;

- pour ce qui concerne les éléments d'actifs amortissables, la plus-value ou la moins-value résultant de la cession est en principe réputée à court terme. Elle est donc imposable au barème progressif de l'IR, quelle que soit la durée de détention du bien cédé. Toutefois, si le bien était détenu depuis plus de 2 ans, la partie de la plus-value qui est supérieure au montant des amortissements pratiqués est réputée être à long terme et est imposée par conséquent au taux réduit de 27 %.

Par ailleurs, il convient de préciser que la loi n° 2004-804 du 9 août 2004 pour le soutien à la consommation et à l'investissement ainsi que la loi de finances rectificative pour 2005 ont introduit, sous certaines conditions, plusieurs dispositifs d'exonération totale ou partielle des plus-values professionnelles réalisées par les contribuables exerçant une profession agricole, commerciale, industrielle, artisanale ou libérale :

- lors de la cession d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité<sup>(12)</sup> lorsque l'activité est exercée depuis plus de cinq ans et que la valeur des éléments cédés n'excède pas certains seuils ;

- ou à l'occasion du départ à la retraite d'une personne physique lorsque l'activité est exercée depuis au moins cinq ans ; cette exonération ne concerne que l'IR au taux de 16 % et ne s'applique pas aux prélèvements sociaux (au taux de 11 %) qui demeurent exigibles ;

---

(12) Cette exonération vise également les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, sous certaines conditions tenant notamment à la détention de leur capital par des personnes physiques.

- s'agissant des cessions d'immeubles affectés par l'entreprise à sa propre exploitation, les plus-values à long terme font l'objet d'un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième année (soit une exonération totale au bout de quinze ans).

Enfin, les plus-values réalisées par les très petites entreprises font l'objet d'une exonération totale ou partielle lorsque l'activité professionnelle est exercée depuis plus de 5 ans et que le chiffre d'affaires n'excède pas certains seuils.

## **B/ PERSONNES NON DOMICILIÉES EN FRANCE**

En principe, ces personnes doivent souscrire annuellement une déclaration d'ensemble de leurs revenus dès lors qu'elles disposent de revenus de source française ou d'une ou de plusieurs habitations en France. Les règles visant les revenus perçus par les personnes domiciliées en France sont applicables en principe aux revenus perçus par les personnes non domiciliées.

Néanmoins, des dispositions particulières d'imposition sont mises en place.

En effet, certains revenus de source française perçus par des personnes non domiciliées en France font l'objet de retenues à la source. Dans certains cas, ces retenues peuvent consister en un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu permettant ainsi d'éviter la progressivité de l'impôt aux revenus concernés.

Enfin, certains revenus sont expressément exonérés dès lors qu'ils sont perçus par des non-résidents.

### **1 - REVENUS FAISANT L'OBJET DE RETENUES A LA SOURCE**

#### **1-1) Bénéfices non commerciaux**

Les bénéfices tirés d'activités non commerciales exercées en France par des personnes non domiciliées en France sont imposables selon les règles prévues pour les bénéfices de même nature perçus par les personnes domiciliées.

Cependant, les revenus non commerciaux ou assimilés versés à des personnes (ou sociétés) n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France font l'objet d'une retenue à la source au taux de 33,1/3 %.

Ce taux est également applicable, en général, aux sommes payées en rémunération des prestations de toute nature matériellement fournies ou effectivement utilisées sur le territoire français.

Toutefois, un taux de 15 % est applicable aux sommes, y compris les salaires, payées au titre de prestations artistiques ou sportives réalisées en France.

Le montant de la retenue relative à certains revenus non salariaux s'impute sur l'impôt sur le revenu (ou l'impôt sur les sociétés) dû par le bénéficiaire à raison de ses revenus de source française. La retenue n'est pas restituable.

#### **1-2) Traitements, salaires, pensions et rentes**

Lorsqu'ils sont payés à des personnes non domiciliées en France, les salaires, pensions et rentes font l'objet d'une retenue à la source calculée selon le barème progressif suivant :

- les revenus dont le montant annuel est inférieur à 13 408 € ne supportent pas de retenue à la source ;
- les revenus compris entre 13 408 € et 38 903 € font l'objet d'une retenue à la source au taux de 12 % ;
- au-delà de 38 903 € le taux est de 20 %.

Ces montants, applicables aux revenus de l'année 2007, sont actualisés chaque année comme les limites des tranches du barème de l'impôt sur le revenu.

Ces retenues sont normalement imputables sur l'impôt définitivement dû.

Cela étant, la retenue relative aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères est libératoire de l'impôt sur le revenu pour la fraction imposable, taxée à 12 %, qui n'excède pas 38 903 € pour 2007. Le bénéfice de cette mesure est réservé aux personnes de nationalité française qui n'ont pas leur domicile fiscal en France, ainsi qu'aux nationaux des pays ayant conclu avec la France un accord comportant une clause de non-discrimination. Cette fraction n'est pas prise en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu et la retenue correspondante n'est pas imputable.

En revanche, la fraction imposable des revenus considérés qui excède la limite susvisée est prise en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu (la partie correspondante de la retenue à la source est imputable sur le montant de cet impôt).

Toutefois ces dispositions ne limitent pas l'obligation déclarative des contribuables à la seule fraction excédentaire : l'intégralité des salaires, pensions ou rentes de source française dont ils ont eu la disposition au cours de l'année d'imposition, ainsi que le montant total de la retenue à la source à laquelle ces revenus ont donné lieu, doivent figurer sur la déclaration annuelle de leurs revenus.

## 2 – AUTRES REVENUS DE SOURCE FRANÇAISE FAISANT L'OBJET DE PRÉLÈVEMENTS LIBÉRATOIRES OU DE RETENUES A LA SOURCE

### **2-1) Revenus de valeurs mobilières**

- Produits de placements à revenu variable

Les dividendes et revenus assimilés, distribués par les sociétés françaises à des personnes non-domiciliées en France sont soumis à une retenue à la source au taux de 25 %, libératoire de l'impôt sur le revenu. Ce taux peut toutefois être réduit, voire supprimé, par application des conventions fiscales internationales.

Cette retenue à la source est opérée par son redevable légal, c'est-à-dire le dernier établissement payeur en France.

Toutefois, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007, les intermédiaires financiers européens peuvent acquitter auprès de l'Etat français la retenue à la source due sur les revenus distribués par des sociétés françaises cotées à leurs actionnaires non résidents, sous réserve qu'ils aient conclu une convention avec l'administration fiscale française et qu'ils soient mandatés par le redevable légal de cette retenue à la source pour procéder aux formalités déclaratives et de paiement.

- Produits de placements à revenu fixe

Lorsqu'ils sont encaissés par des non-résidents, ces produits sont en principe, et sous réserve de l'application des conventions internationales, soumis à un prélèvement obligatoire. En général le taux est de 16 %, mais celui-ci peut varier en fonction de la date d'émission des titres ou bons de créance, de la date de versement des produits, de la durée de détention du placement et du caractère anonyme ou non de la souscription.

Ce prélèvement obligatoire ne s'applique pas :

- aux produits des emprunts contractés hors de France par des personnes morales françaises ou par des fonds communs de placement (FCP) français ;
- aux produits des titres de créances négociables sur un marché réglementé et aux intérêts des obligations émises à compter du 1<sup>er</sup> octobre 1984 par un débiteur domicilié ou établi en France, lorsque le bénéficiaire effectif de ces produits justifie, auprès du débiteur ou de la personne qui en assure le paiement, qu'il a son domicile fiscal ou son siège social hors de France.

## **2-2) Plus-values immobilières**

La plupart des conventions fiscales internationales conclues par la France prévoient que les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles sont imposables, en vertu d'un droit exclusif ou non, dans l'Etat où les immeubles sont situés. Ainsi, lorsque l'immeuble est situé en France, la plus-value réalisée à l'occasion de sa cession par un contribuable domicilié hors de France est imposable en France.

Les plus-values immobilières sont en principe imposées au taux proportionnel de 16 %.

A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 et sous réserve de l'application des conventions internationales, elles sont imposées au taux d'un tiers lorsqu'elles sont dues par des associés de sociétés dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés, qui ne sont pas fiscalement domiciliés ou n'ont pas leur siège social dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (Islande ou Norvège, à l'exclusion du Liechtenstein).

## **2-3) Profits immobiliers**

Certains profits immobiliers réalisés par des personnes physiques domiciliées hors de France font l'objet d'un prélèvement libératoire égal à 50 % de leur montant.

Il s'agit :

- des profits réalisés par les marchands de biens ;
- des profits que les personnes réalisent à l'occasion de la cession d'immeubles qu'elles ont construits ou fait construire et des droits immobiliers y afférents ;
- des profits réalisés par des personnes qui procèdent à la cession d'un terrain divisé en lots destinés à être construits.

#### **2-4) Plus-values de cession de droits sociaux provenant de participations substantielles**

Les gains nets résultant de la cession, par les personnes physiques ou morales n'ayant pas leur domicile ou leur siège social en France, de droits sociaux de sociétés françaises sont soumis au même régime d'imposition que celui des personnes physiques fiscalement domiciliées en France (cf. page 24), lorsque le cédant, son conjoint, leurs descendants et ascendants détiennent, ou ont détenu à un moment quelconque au cours des cinq dernières années, directement ou indirectement plus de 25% des bénéfices sociaux de la société dont les titres sont cédés.

Le prélèvement de 16 % dû à ce titre est libératoire de l'impôt sur le revenu dont les personnes non domiciliées en France sont redevables à raison de ces plus-values.

#### **3 - EXONÉRATION PORTANT SUR CERTAINS REVENUS DE SOURCE FRANÇAISE PERÇUS PAR DES PERSONNES NON DOMICILIÉES EN FRANCE**

Les gains nets provenant des cessions à titre onéreux de valeurs mobilières, effectués directement ou par personne interposée, par des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France et qui ne proviennent pas de participations substantielles (voir 2. ci-dessus), sont exonérés d'impôt sur le revenu. Cette disposition bénéficie également aux personnes morales dont le siège social est situé hors de France.

Par ailleurs, sont exonérés les intérêts des dépôts que les non-résidents effectuent auprès des établissements de crédit installés en France ainsi que les intérêts de la plupart des obligations souscrites par les non-résidents (voir 2. ci-dessus).

### **IV - DÉTERMINATION DU REVENU GLOBAL**

En principe, le revenu imposable est obtenu par l'addition des revenus nets catégoriels dont le foyer fiscal a eu la disposition durant l'année d'imposition.

- Le revenu imposable est un revenu global

Cela signifie qu'il comprend la totalité des revenus nets dont les membres d'un foyer fiscal bénéficient au titre d'une ou de plusieurs catégories de revenus.

Parallèlement, les déficits constatés dans certaines catégories de revenus s'imputent, en principe, sur les revenus d'autre nature et le déficit global éventuel est reportable sur le revenu global des cinq années postérieures. Ce délai de report a été porté de cinq à six ans à compter de l'imposition des revenus de 2004. Le principe connaît toutefois certaines exceptions.

Ainsi, par exemple, les déficits agricoles ne sont pas imputables lorsque les autres revenus dépassent 100 000 € pour l'imposition des revenus de l'année 2006. Dans ce cas, ils sont seulement reportables sur les bénéfices agricoles des six années suivantes. Les déficits fonciers ne peuvent être imputés sur le revenu global sauf pour la fraction qui résulte des dépenses autres que les intérêts d'emprunt et dans la limite de 10 700 €.

La fraction qui excède 10 700 € ou qui provient des intérêts d'emprunt est imputable sur les revenus fonciers des dix années suivantes. Peuvent toutefois être imputés sur le revenu global sans limitation de montant les déficits fonciers qui proviennent de grosses réparations effectuées par certains nu-propriétaires, les déficits provenant d'immeubles historiques, les déficits provenant de certaines dépenses engagées dans le cadre d'opérations de restauration immobilière réalisées dans des secteurs protégés à l'exception des intérêts d'emprunt.

De même, les déficits provenant de l'exercice à titre non professionnel d'activités imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux ne sont pas imputables sur le revenu net global mais sur les seuls bénéfices provenant d'activités semblables réalisés au cours des six derniers semblables.

Les contribuables domiciliés hors de France peuvent, dans les mêmes conditions que ceux domiciliés en France, imputer sur les bénéfices ou revenus de source française les déficits de même origine dès lors évidemment que ces déficits sont de source française. Cette possibilité n'est pas offerte aux contribuables domiciliés hors de France dont le revenu imposable est déterminé forfaitairement sur la base de trois fois la valeur locative réelle de la ou des habitations dont ils disposent en France.

- Le revenu imposable est un revenu annuel et disponible

Le foyer fiscal est, en principe, imposé à raison des revenus réalisés et mis à disposition au cours de l'année (ou durant l'exercice, s'ils proviennent d'une activité professionnelle non salariée).

Cependant, les revenus exceptionnels ou différés peuvent, sous certaines conditions, être imposés selon le système du quotient, ce qui permet d'atténuer les effets de l'imposition progressive.

- Le revenu imposable est un revenu net

Pour des raisons économiques ou sociales, certaines dépenses personnelles du foyer fiscal sont prises en compte, au plan fiscal, soit sous la forme de charges déductibles du revenu global soit sous la forme de réductions d'impôt qui représentent un pourcentage du montant plafonné de la dépense.

Parmi les charges prises en compte au niveau du revenu global, sont ainsi déductibles les pensions alimentaires versées en vertu d'une décision de justice ou au titre de l'obligation alimentaire (en principe pour leur montant réel). D'autres charges, limitativement énumérées, sont déductibles mais pour un montant le plus souvent plafonné. Par exemple, une incitation fiscale à la constitution d'une épargne retraite en complément des régimes de retraite par répartition a été mise en place sous la forme d'une déduction plafonnée du revenu net global.

Par ailleurs, en ce qui concerne les contribuables non domiciliés en France, il est précisé que leur revenu imposable ne peut faire l'objet de déduction au titre des charges du revenu global. En outre, ils ne bénéficient pas des réductions ou des crédits d'impôt qui peuvent être accordés aux contribuables domiciliés en France.

## V - CALCUL DE L'IMPÔT

L'impôt sur le revenu est calculé par l'administration sur la base des montants déclarés par les contribuables qui sont tenus de souscrire une déclaration d'ensemble des revenus perçus l'année précédente par le foyer fiscal.

En outre, les bénéficiaires de revenus tirés d'activités professionnelles (BIC, BNC, BA), de revenus mobiliers, de revenus fonciers ainsi que les personnes ayant réalisé des plus-values immobilières, sont obligés de joindre des déclarations spéciales à la déclaration d'ensemble. Le calcul de l'impôt sur le revenu tient compte de la situation personnelle du contribuable.

Cette personnalisation de l'impôt s'exprime, notamment, dans l'utilisation de la technique du quotient familial, d'une part, et dans l'attribution de réductions ou de crédits d'impôt aux contribuables à raison de certaines de leurs dépenses personnelles, d'autre part.

- La technique du quotient familial

Le quotient familial permet de prendre en considération les charges de famille et, en fonction de celles-ci, d'atténuer les effets de la progressivité de l'impôt dès lors que le taux progressif est appliqué à un revenu partiel : le revenu imposable par part.

Ce procédé consiste à diviser le revenu imposable du foyer fiscal en un certain nombre de parts (par exemple, une part pour un célibataire, deux parts pour un couple marié, une demi-part supplémentaire pour chacun des deux premiers enfants à charge et une part supplémentaire pour chaque enfant à charge à compter du troisième).

Le barème progressif d'imposition est ensuite appliqué au revenu imposable par part ainsi obtenu. Le barème, correspondant à une part, est le suivant (revenus 2006) :

Fraction du revenu imposable (une part)	Taux (en pourcentage)
N'excédant pas 5 614 € .....	0
De 5 614 € à 11 198 € .....	5,5
De 11 198 € à 24 872 € .....	14
De 24 872 € à 66 679 € .....	30
Au-delà de 66 679 € .....	40

Enfin, cet impôt partiel est multiplié par le nombre de parts pour déterminer l'impôt brut exigible.

Cependant, l'avantage fiscal tiré de l'application du quotient familial est, à charges familiales égales, d'autant plus grand que le revenu imposable est élevé. Dès lors, cet avantage fait l'objet d'un plafonnement, pour les revenus perçus en 2006, à 2 198 € par demi-part excédant les deux premières (cas d'un couple marié ayant un ou plusieurs enfants à charge).

- Le calcul de l'impôt net

Après avoir déterminé l'impôt brut on procède, le cas échéant, à l'imputation des réductions d'impôt puis des crédits d'impôt dont peut bénéficier le contribuable.

Certaines dépenses à caractère personnel payées par le contribuable que le législateur souhaite favoriser, notamment pour des motifs sociaux ou économiques, ouvrent droit à une réduction d'impôt (RI) ou à un crédit d'impôt. Le montant de l'avantage fiscal correspond à un pourcentage déterminé de la dépense effectuée dans la limite d'un plafond. Il demeure ainsi indépendant du montant des revenus des contribuables concernés. En outre, l'excédent, sur l'impôt calculé après imputation des RI, de l'avantage fiscal tiré du crédit d'impôt peut être restitué. Les contribuables non imposables bénéficient donc de ce dispositif.

Actuellement, le code général des impôts énumère des réductions d'impôt pour l'imposition des revenus de 2006 concernant par exemple : les versements à des œuvres caritatives ou d'intérêt général, les sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile, la souscription au capital de sociétés non cotées.

Les crédits d'impôt imputables correspondent par exemple aux frais de garde des jeunes enfants, aux dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur du développement durable, des économies d'énergie ou de l'aide aux personnes, aux frais d'acquisition ou de location de véhicules « propres », ou encore aux avoirs fiscaux attachés aux dividendes distribués par les sociétés françaises. Il peut s'agir, en outre, de retenues à la source prélevées sur des revenus mobiliers provenant d'un pays ayant conclu avec la France une convention fiscale prévoyant sous certaines conditions et dans certaines limites l'imputation de l'impôt payé à l'étranger à raison de ces revenus.

Enfin, pour inciter au retour à l'emploi ou au maintien de l'activité, une « prime pour l'emploi » (PPE) est accordée depuis 2001, sous certaines conditions, aux contribuables fiscalement domiciliés en France, à raison de leurs revenus d'activité professionnelle. Cette prime s'impute sur le montant de l'impôt calculé après les différentes imputations ci-dessus. L'excédent est, le cas échéant, restitué au contribuable par chèque sur le Trésor. Pour réduire le décalage existant entre le paiement de la PPE et la perception des revenus en fonction desquels elle est calculée, il a été prévu, à compter du 1<sup>er</sup> avril 2004, de verser un acompte forfaitaire. Ainsi, les personnes qui en 2007 justifient d'une activité professionnelle d'au moins quatre mois précédée immédiatement d'une période d'inactivité de six mois, au cours de laquelle elles ont été inscrites comme demandeurs d'emploi ou bénéficiaires d'un minimum social (RMI par exemple), peuvent demander à bénéficier d'un acompte forfaitaire de PPE de 400 €. La régularisation de cet acompte interviendra lors du paiement de l'impôt afférent aux revenus perçus l'année de son versement.

L'impôt net est porté à la connaissance du contribuable plusieurs mois après le dépôt de sa déclaration de revenus, sous la forme d'un avis d'imposition adressé à son domicile qui indique par ailleurs la date de mise en recouvrement.

L'impôt donne normalement lieu au paiement de deux acomptes puis du solde. Les contribuables peuvent opter pour un paiement mensuel de l'impôt. Le règlement est effectué par prélèvements mensuels (d'un montant égal au dixième de l'impôt payé l'année précédente) de janvier à octobre, le solde étant acquitté le cas échéant au cours des deux derniers mois.

Outre l'impôt sur le revenu, les revenus perçus par les personnes domiciliées en France supportent des prélèvements complémentaires institués depuis plusieurs années afin de compléter le financement du système de sécurité sociale.

### **CHAPITRE 3**

## **LES IMPÔTS À FINALITÉ SOCIALE**

Depuis la création en 1945 de la sécurité sociale, son financement est assuré pour une large part par des cotisations prélevées sur les revenus professionnels.

Jusqu'à présent, la France se démarquait ainsi de certains de ses partenaires européens qui procèdent largement à une fiscalisation des dépenses sociales.

Cependant, afin de trouver un remède aux problèmes de financement de la sécurité sociale, les pouvoirs publics ont été amenés à élargir l'éventail de ses ressources par l'instauration de prélèvements complémentaires de nature fiscale dont la contribution sociale généralisée (CSG) représente le principal exemple.

De même, l'ordonnance du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale a mis en place une contribution pour le remboursement de la dette des organismes de sécurité sociale (CRDS) au taux de 0,5 %.

Enfin, pour les exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000, les redevables de l'impôt sur les sociétés sont assujettis à une contribution sociale égale à 3,3 % de l'impôt sur les sociétés calculé sur leurs résultats imposables aux taux de 33,1/3 % et 15 % (ou 8 % sur les plus-values de cessions de titres de participations réalisées au cours d'un exercice ouvert entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2006). Cette contribution est destinée à alimenter le fonds de financement de la réforme des cotisations patronales de sécurité sociale.

### **I - CONTRIBUTION SOCIALE GÉNÉRALISÉE (CSG)**

Instituée par la loi de finances pour 1991, la contribution sociale généralisée (CSG) est due par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France et, s'agissant plus particulièrement des revenus d'activité et de remplacement, qui sont à charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligatoire d'assurance maladie français (ordonnance n° 2001-377 du 2 mai 2001).

A l'instar du prélèvement social (CRDS), la CSG est un impôt affecté au budget de la sécurité sociale, plus précisément à la Caisse nationale d'allocations familiales, au Fonds de solidarité vieillesse et aux régimes obligatoires d'assurance-maladie. En effet, à la différence des cotisations sociales qui confèrent à ceux qui les acquittent un droit à des prestations, la CSG, comme tout impôt, est prélevée sans contrepartie directe.

La CSG a une assiette très large puisqu'elle s'applique en principe aux revenus d'activité et de remplacement, aux revenus du patrimoine ainsi qu'aux produits de placements à revenu fixe soumis au prélèvement libératoire ou exonérés d'impôt sur le revenu.

La CSG se compose de trois contributions distinctes (assiettes et procédures de recouvrement distinctes).

\* la CSG applicable aux revenus d'activité et de remplacement

En ce qui concerne les revenus des salariés et assimilés, l'assiette est constituée par le montant brut des salaires et des avantages en argent ou en nature. L'assiette ainsi déterminée fait l'objet d'un abattement de 3 % au titre des frais professionnels. Dans ce cas, la CSG est prélevée à la source au taux de 7,5 %. Elle est précomptée par l'employeur puis reversée aux organismes chargés du recouvrement des cotisations de sécurité sociale.

- La CSG est également applicable au taux de 7,5 % aux revenus professionnels non salariés et fait l'objet de versements trimestriels à caractère provisionnel.

- Les revenus de remplacement (pensions de retraite ou d'invalidité, allocations de chômage ou de préretraite, indemnités journalières de sécurité sociale servies au titre de la maladie, de la maternité, des accidents du travail et des maladies professionnelles) sont soumis en principe à la CSG.

Pour ces derniers les taux d'imposition s'élève à 6,6 % depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, au lieu de 6,2 % auparavant<sup>(13)</sup>. Cependant, les titulaires de revenus de remplacement<sup>(14)</sup> sont exonérés de CSG lorsque leurs revenus ne dépassent pas certains montants permettant de bénéficier par ailleurs d'une exonération d'impôts locaux. Ceux qui ne remplissent pas cette condition mais dont le montant annuel de l'impôt sur le revenu n'excède pas 61€ sont passibles d'une CSG au taux réduit de 3,8 % intégralement déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

Pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, la hausse de 0,4 points de CSG est déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu. La déduction passe donc globalement de 3,8 points à 4,2 points.

\* la CSG sur les revenus du patrimoine

Le taux de la CSG applicable aux revenus du patrimoine était initialement fixé à 7,5 %. Ce taux a été porté à 8,2 % pour les revenus du patrimoine des années 2004 et suivantes déclarés à l'impôt sur le revenu en 2005.

Cette contribution est assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu :

- des revenus fonciers ;
- des rentes viagères constituées à titre onéreux ;
- des revenus de capitaux mobiliers autres que ceux soumis au prélèvement libératoire et ceux pour lesquels la CSG a été prélevée à la source par un établissement financier ou une société d'assurance établie en France (cf. CSG sur les produits de placement) ;

---

(13) Sauf allocations chômage qui restent soumises au taux de 6,2%

(14) hors indemnités journalières de sécurité sociale qui sont toujours soumises à la CSG au taux de 6,2 %

- des plus-values et profits soumis à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel, avant application, le cas échéant, de l'abattement pour durée de détention ;
- des revenus de locations meublées tirés d'une activité non professionnelle ;
- des revenus non commerciaux qui n'ont pas été assujettis à la CSG au titre des revenus d'activité ;
- de tout autre revenu non expressément dénommé ;
- enfin, de tous autres revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale.

La CSG prélevée sur ces revenus est recouvrée par voie de rôle et est assise et contrôlée selon les mêmes règles que l'impôt sur le revenu.

La CSG sur les revenus du patrimoine autres que ceux soumis à un taux proportionnel, est déductible du revenu imposable de l'année de son paiement à hauteur de 5,8 points.

#### \* la CSG sur les produits de placements

Au même titre que les revenus évoqués ci-avant, les produits de placements à revenu fixe qu'ils soient ou non exonérés (sauf cas particulier de certains produits défiscalisés : Codevi, livret jeune, livret A, livret d'épargne populaire) font l'objet au titre de la CSG et, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, d'un prélèvement de 8,2 %.

La CSG sur les produits de placement est également due sur les plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004 lors de la cession de biens immobiliers ou de parts de sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'impôt sur le revenu.

Le prélèvement de la CSG est effectué en même temps que le prélèvement libératoire au titre de l'impôt sur le revenu ou, s'agissant de produits exonérés, en principe, lors de l'appréhension du revenu par le débiteur ou l'intermédiaire qui effectue le paiement des revenus considérés et qui a ensuite la charge de reverser ces sommes à l'Etat.

L'article 20 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2007 a en outre généralisé le paiement à la source de la CSG à tous les produits de même nature que ceux soumis au prélèvement forfaitaire libératoire (qu'ils entrent ou non dans le champ d'application de ce prélèvement) retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu au barème progressif, lorsque la personne qui en assure le paiement est établie en France. La CSG ainsi acquittée et due sur les produits de placement à revenu fixe, de capitalisation ou d'assurance-vie soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif, reste déductible à hauteur de 5,8 points du revenu imposable de l'année de son paiement.

En 2005, le rendement de la CSG s'est élevé à 71,47 milliards d'euros. Le rendement attendu au titre de 2006 est de 75,5 milliards d'euros.

## **II - CONTRIBUTION POUR LE REMBOURSEMENT DE LA DETTE SOCIALE (CRDS)**

L'ordonnance du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale a mis en place une caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES) dont les principales ressources sont constituées par le produit de plusieurs contributions affectées au remboursement de cette dette et portant principalement, comme la CSG, sur les revenus d'activité et de remplacement, sur les revenus du patrimoine et sur les produits de placements à revenu fixe soumis au prélèvement libératoire ou exonérés d'impôt sur le revenu.

Instituée initialement pour une durée de 13 ans à compter de 1996, la durée d'application de la CRDS avait été portée à 18 ans par la loi de financement de la sécurité sociale pour 1998. Cette limitation de durée a été supprimée par la loi n° 2004-810 du 13 août 2004, relative à l'assurance maladie.

Le champ d'application territorial de la CRDS est aligné sur celui de la CSG. Ainsi, la CRDS est due par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France et, s'agissant plus particulièrement des revenus d'activité et de remplacement, qui sont à charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligatoire d'assurance maladie français (ordonnance n° 2001-377 du 2 mai 2001).

Son taux est de 0,5 %.

L'assiette de la CRDS est un peu plus large que celle de la CSG. Certains revenus exonérés de CSG tels que les prestations familiales ou les allocations de logement sont en effet assujettis à la CRDS.

Les modalités de recouvrement de la CRDS sont identiques à celles de la CSG, à l'exception de la contribution portant sur les revenus d'activité et de remplacement de source étrangère recouvrée par voie de rôle comme la CSG prélevée sur les revenus du patrimoine.

La CRDS n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

Le rendement au titre de l'année 2005 est de 5,2 milliards d'euros. Il devrait s'élever, pour 2006, à 5,3 milliards d'euros et à 5,6 milliards au titre de 2007.

## **III - PRÉLÈVEMENT SOCIAL DE 2 % ET CONTRIBUTION ADDITIONNELLE A CE PRÉLÈVEMENT**

La loi de financement de la sécurité sociale pour 1998 a institué un prélèvement social de 2 % auquel sont assujetties les personnes physiques fiscalement domiciliées en France à raison des revenus du patrimoine imposés par voie de rôle et des produits de placements.

La loi n°2004-626 du 30 juin 2004 relative à la solidarité pour l'autonomie des personnes âgées et des personnes handicapées a créé une contribution additionnelle sur les produits de placements au taux de 0,3 % qui s'applique à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2004 et une contribution additionnelle sur les revenus du patrimoine qui s'applique aux revenus des années 2003 et suivantes. Son taux est fixé à 0,3 %.

L'assiette et les modalités de recouvrement du prélèvement de 2 % comme de la contribution additionnelle de 0,3 %, sont alignées sur celles de la CSG afférente à ces mêmes revenus ou produits (cf. I ci-dessus).

Le prélèvement de 2 % et la contribution additionnelle de 0,3 % ne sont pas déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

Aucun recouvrement n'est effectué sur les revenus du patrimoine ou sur les revenus d'activité et de remplacement de source étrangère donnant lieu à l'émission d'un rôle, lorsque le montant total des contributions s'y rapportant (CSG, CRDS, prélèvement social de 2 % et contribution additionnelle à ce prélèvement de 0,3%) est inférieur à 61 €.

#### **IV - CONTRIBUTION SOCIALE SUR LES BÉNÉFICES DES SOCIÉTÉS (CSB)**

Pour les exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000, les redevables de l'impôt sur les sociétés sont assujettis à une contribution sociale égale à 3,3 % de l'impôt sur les sociétés calculé sur leurs résultats imposables aux taux de 33,33 %, 15% ou 8 % (sur les plus-values de cessions de titres de participations réalisées au cours d'un exercice ouvert entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2006). Elle est assise sur le montant de l'impôt sur les sociétés de l'exercice diminué d'un abattement qui ne peut excéder 763 000 € par période de douze mois.

Sont exonérés les redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires hors taxes de moins de 7 630 000 €. Pour être exonérées, les sociétés doivent avoir un capital entièrement libéré et détenu de manière continue, pour au moins 75 %, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions.

La contribution sociale est recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions. Elle doit faire l'objet d'un versement spontané au plus tard à la date du paiement du solde de l'impôt sur les sociétés. La liquidation est précédée du versement de quatre acomptes exigibles aux mêmes dates que les acomptes d'impôt sur les sociétés.

La contribution sociale sur les bénéfices ne constitue pas une charge déductible pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

En 2005, le rendement de la CSB s'est élevé à 922 millions d'euros. Le rendement attendu pour 2006 est de 900 millions d'euros.

#### **V - CONTRIBUTION SOCIALE DE SOLIDARITÉ DES SOCIÉTÉS (C3S)**

Les personnes morales exerçant une activité économique dans le secteur concurrentiel, et ayant un chiffre d'affaires supérieur ou égal à 760 000 €, sont tenues d'acquitter une contribution sociale de solidarité destinée au financement de la protection sociale des non-salariés. A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, une contribution additionnelle à la contribution sociale de solidarité a été instaurée.

Le taux des contributions est fixé à 0,16 % (0,13 % au titre de la contribution sociale de solidarité des sociétés et 0,03 % au titre de la contribution additionnelle) du chiffre d'affaires minoré d'éventuelles déductions.

La C3S et la contribution additionnelle doivent être déclarées et acquittées auprès de la caisse nationale du RSI (Régime Social des Indépendants).

En 2005, le rendement de la C3S s'est élevé à 3,5 Md€ et 795 M€ pour la contribution additionnelle. Le rendement attendu pour 2006 s'élève à 3,7 Md€ s'agissant de la C3S et 860 M€ pour la contribution additionnelle.

**CHAPITRE 4**  
**LES TAXES ET PARTICIPATIONS DUES PAR**  
**LES EMPLOYEURS SUR LE MONTANT**  
**GLOBAL DES SALAIRES**

Les taxes assises sur le montant global des salaires comprennent principalement la taxe sur les salaires, la taxe d'apprentissage et les participations des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et à l'effort de construction.

Dans le cadre limité de cette brochure, seule la taxe sur les salaires est examinée.

La taxe sur les salaires concerne l'ensemble des employeurs établis en France et dans les départements d'Outre-mer (DOM) qui ne sont pas assujettis à la TVA ou qui ne l'ont pas été sur au moins 90 % de leur chiffre d'affaires au titre de l'année précédente.

Ces redevables sont ainsi principalement les banques et sociétés d'assurance, le secteur médical et paramédical, les associations et autres organismes à but non lucratif.

Toutefois, afin d'alléger les charges et formalités pesant sur les « micro-entreprises », en sont exonérés les redevables dont le montant annuel du chiffre d'affaires ou des recettes n'excède pas les limites de la franchise en base de TVA, soit 76 300 € pour les ventes et 27 000 € pour les prestations de services (voir page 46).

La taxe sur les salaires est assise sur le montant total brut des rémunérations payées, augmenté du montant des avantages en nature, tel qu'il est retenu pour le calcul des cotisations de sécurité sociale.

Cela étant, la base imposable est réduite pour les employeurs partiellement assujettis à la TVA. Cette réduction prend la forme d'un pourcentage à appliquer à la base, correspondant à la part du chiffre d'affaires soumis à la TVA.

La taxe sur les salaires est un impôt annuel déterminé par application au montant des rémunérations versées à chaque salarié d'un barème progressif par tranches. Le barème applicable aux rémunérations versées en 2004 est le suivant :

- 4,25 % sur la fraction du salaire individuel n'excédant pas 7 029 € ;
- 8,50 % sur la fraction du salaire individuel supérieure à 7 029 € et n'excédant pas 14 042 € ;
- 13,6 % sur la fraction du salaire individuel supérieure à 14 042 €.

Les employeurs redevables d'un montant annuel de taxe inférieur à 840 € bénéficient d'une franchise ou d'une décote si ce montant est compris entre 840 € et 1 680 €.

Les associations sans but lucratif bénéficient d'un abattement annuel de taxe qui est égal à 5 651 € pour la taxe due au titre des salaires versés en 2007 (5 551 € pour 2006).

Cette taxe est versée spontanément par les redevables selon une périodicité mensuelle, trimestrielle ou annuelle. Par ailleurs, une déclaration annuelle récapitulative doit être souscrite en janvier de l'année suivante aux fins d'éventuelles régularisations de la taxe due<sup>(15)</sup>. Les redevables dont le montant annuel de la taxe sur les salaires n'excède pas le montant de la franchise (840 €) ou de l'abattement des associations sont toutefois dispensés de toute obligation déclarative.

La taxe sur les salaires est un impôt déductible de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés).

Le produit annuel de la taxe sur les salaires est de l'ordre de 9 milliards d'euros, étant précisé que, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, 95% de ce produit n'est plus affecté au budget de l'Etat mais aux organismes de sécurité sociale en vue de financer les allègements généraux de cotisations patronales.

---

(15) Pour les employeurs qui s'acquittent de la taxe sur les salaires selon une périodicité annuelle, cette déclaration, qui constitue la seule obligation déclarative, s'accompagne du montant total de la taxe due.

## **DEUXIÈME PARTIE**

### **LES IMPÔTS SUR LA DÉPENSE**

Les impôts sur la dépense frappent la consommation et les investissements des ménages et des entreprises.

Traditionnellement, l'imposition de la dépense s'est manifestée par l'existence de droits indirects de consommation et de circulation et de droits de douanes.

L'introduction de la TVA puis sa généralisation ont réduit considérablement le champ d'application et donc le produit de ces divers droits indirects même si l'un d'entre eux, la taxe intérieure sur les produits pétroliers, a un rendement très important.

<p style="text-align: center;"><b>CHAPITRE 1</b> <b>LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE</b></p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------

En vue de l'instauration d'un marché unique entre les Etats membres de l'Union européenne, un certain nombre de directives relatives à la TVA a été édicté depuis 1967, avec l'obligation pour ces Etats de les transcrire dans leur législation interne. Les règles relatives au champ d'application, à la base d'imposition, à l'exigibilité de la taxe, à la territorialité des livraisons de biens et des prestations de services ainsi qu'aux obligations déclaratives sont partiellement harmonisées. Les Etats peuvent appliquer des dispositions transitoires en matière de taux, d'exonérations et de droits à déduction, dont les règles sont en cours d'harmonisation.

## **I - LE RÉGIME GÉNÉRAL**

### **A/ CARACTÉRISTIQUES DE LA TVA**

#### **1 - LA TVA EST UN IMPÔT TERRITORIAL**

La TVA est un impôt général sur la consommation qui s'applique aux livraisons de biens et prestations de services situées en France.

Le territoire sur lequel s'applique la TVA comprend : la France continentale, la Corse, la principauté de Monaco, les eaux territoriales, le plateau continental, les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion. Cependant, ces trois derniers départements sont, au même titre que les pays tiers, considérés comme des territoires d'exportation à l'égard de la France métropolitaine. La TVA n'est provisoirement pas applicable dans le département de la Guyane.

Le lieu de livraison de biens meubles corporels est réputé se situer en France lorsque le bien se trouve en France :

- au moment de l'expédition ou du transport par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à destination de l'acquéreur ;
- lors du montage ou de l'installation par le vendeur ou pour son compte ;
- lors de la mise à disposition de l'acquéreur, en l'absence d'expédition ou de transport ;
- au moment du départ d'un transport dont le lieu d'arrivée est situé sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne, dans le cas où la livraison, au cours de ce transport, est effectuée à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un train.

Le lieu des prestations de services est réputé se situer en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle. Toutefois, ce principe est assorti de dérogations qui prennent en considération la nature des services rendus, le lieu de leur réalisation ou de leur utilisation, le lieu d'établissement du prestataire ou du preneur de la prestation et le fait que ce dernier soit ou non assujetti à la TVA.

Les opérations se rapportant au commerce extérieur (exportations de biens meubles corporels et livraisons assimilées, prestations de services rattachées au trafic international de biens ou aux opérations portant sur les navires et aéronefs, livraisons intra-communautaires et opérations assimilées) sont généralement exonérées de TVA sous certaines conditions. Cependant, les redevables qui réalisent ces opérations bénéficient du droit à déduction de la TVA qu'ils ont supportée à raison de l'acquisition des biens et services liés à ces mêmes opérations.

Les importations et les acquisitions intra-communautaires ainsi que les opérations assimilées sont, en principe, soumises à la TVA en France dès lors que le lieu de l'opération y est situé.

## 2 - LA TVA EST UN IMPÔT RÉEL

L'assujettissement à la taxe est déterminé par la nature des opérations effectuées ou des produits concernés, indépendamment de la situation personnelle de l'assujetti ou de son client.

Ainsi sont notamment imposables les livraisons de biens et les prestations de services :

- relevant d'une activité économique (quelle qu'en soit la nature) ;
- effectuées à titre onéreux ;
- par des assujettis, c'est-à-dire des personnes réalisant, de manière indépendante, des opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA.

Les activités exercées en tant qu'autorité publique par les personnes morales de droit public sont placées hors du champ d'application de la TVA, sauf si leur non-assujettissement entraîne des distorsions de concurrence.

Il existe diverses exonérations qui concernent notamment :

- les activités d'enseignement ;
- les activités médicales et paramédicales et les frais d'hospitalisation ;
- les organismes d'utilité générale ;
- les opérations d'assurance, de réassurance ainsi que les prestations de services afférentes à ces opérations ;

- certaines opérations bancaires (octroi et négociation de crédits, gestion de crédits effectuée par celui qui les a octroyés, négociation et prise en charge d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés et garanties ainsi que la gestion de garanties de crédits effectuée par celui qui a octroyé les crédits,...).

Pour certaines activités exonérées, une imposition volontaire est possible sur option (bailleurs d'immeubles nus à usage professionnel, bailleurs de biens ruraux, opérations bancaires et financières normalement exonérées de la TVA,...).

### 3 - LA TVA EST UN IMPÔT INDIRECT A PAIEMENTS FRACTIONNÉS

La TVA est supportée en définitive par le consommateur final puisqu'elle est incluse dans le prix de vente des produits ou des services. Chaque intermédiaire (industriel, commerçant...) collecte sur son client la taxe prévue par la loi et la reverse au service des impôts dont il dépend, déduction faite de celle qu'il a payée en amont à son propre fournisseur. En effet, la TVA concerne la "valeur ajoutée", c'est-à-dire la plus-value apportée au produit ou au service à chaque stade de la production ou de la commercialisation, de telle sorte qu'à la fin du circuit économique qui met les biens ou les services à la disposition de l'acquéreur et quelle que soit la longueur du cycle, la charge fiscale globale corresponde à la taxe calculée sur le prix de vente final au consommateur.

### 4 - LA TVA EST UN IMPÔT PROPORTIONNEL

La taxe afférente à une opération est calculée en appliquant à la base hors TVA, quel que soit son montant, un taux proportionnel de TVA.

## B/ BASE D'IMPOSITION

La base d'imposition est constituée pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intra-communautaires par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir, par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

Ainsi sont inclus dans la base d'imposition, outre le prix convenu, tous les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature, à l'exception de la TVA elle-même et tous les frais accessoires. Parmi ces frais on peut citer : les frais de transport, les frais d'assurance, les frais d'emballage... En revanche, ne constituent pas des éléments du prix imposable les réductions de prix (escomptes de caisse, rabais, remises, ristournes consentis directement aux clients) de même que les sommes remboursées aux intermédiaires qui effectuent des dépenses au nom et pour le compte de leurs commettants dans la mesure où ces intermédiaires rendent compte à leurs commettants, portent ces dépenses dans leur comptabilité dans des comptes de passage et justifient auprès de l'administration des impôts de la nature ou du montant exact de ces débours.

S'agissant des importations, la base d'imposition est constituée par la valeur définie par la législation douanière conformément aux règlements communautaires en vigueur. Toutefois, doivent être inclus dans la base d'imposition, comme en régime intérieur, les droits, impôts, taxes et prélèvements, à l'exclusion des remises, rabais et autres réductions. S'y ajoutent les frais accessoires (frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance) jusqu'au premier lieu de destination, ainsi que ceux qui découlent du transport vers un autre lieu de destination à l'intérieur de la Communauté européenne, s'il est connu au moment où intervient le fait générateur de la taxe.

Il existe une franchise en base de TVA qui dispense les assujettis du paiement de la taxe lorsqu'ils n'ont pas réalisé, au cours de l'année civile précédente, un chiffre d'affaires supérieur à :

- 76 300 € HT s'ils réalisent des livraisons de biens, des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement ;
- ou 27 000 € HT s'ils réalisent d'autres prestations de services.

Des règles particulières existent en cas d'activité relevant des deux catégories ci-dessus mentionnées. Il existe également une franchise de 37 400 € HT pour les auteurs d'œuvres de l'esprit, artistes-interprètes, avocats et avoués.

Les personnes bénéficiant de la franchise peuvent toutefois choisir d'y renoncer en exerçant une option pour le paiement de la taxe.

### **C/ CALCUL DU MONTANT DE LA T.V.A.**

Pour déterminer ce qu'il doit, l'assujetti<sup>(16)</sup> déduit de la TVA due sur son chiffre d'affaires imposable la TVA acquittée au titre de ses acquisitions de biens et services utilisés pour la réalisation des opérations soumises à la TVA.

#### **1 - CALCUL DE LA TAXE BRUTE.**

Le montant de la taxe brute est obtenu en multipliant le montant de la vente ou la prestation de services hors taxe par le taux applicable à l'opération en cause.

Les taux applicables sont :

- le taux normal fixé à 19,6 % à compter du 1<sup>er</sup> avril 2000. Ce taux s'applique à l'ensemble des opérations qui ne sont pas soumises expressément à un autre taux ;

---

(16) Voir définition dans le lexique.

- le taux réduit de 5,5 % prévu en faveur de la plupart des produits alimentaires ou agricoles, de certains produits destinés à la consommation animale, des médicaments non remboursables, des livres ainsi que de certaines prestations de services lorsqu'elles respectent certaines conditions (principalement fourniture de logement, fourniture de repas aux cantines d'entreprise et aux hôpitaux, transports de voyageurs, certains spectacles). Depuis le 15 septembre 1999, le taux de 5,5 % s'applique également aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans, à l'exception de la part correspondant à la fourniture de certains gros équipements ;
- le taux spécial de 2,1 % applicable, notamment, aux publications de presse et aux médicaments remboursables par la sécurité sociale.

Des taux particuliers sont en vigueur dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Martinique, Réunion) où la TVA est applicable et en Corse.

## 2 - IMPUTATION DE LA TAXE DÉDUCTIBLE.

La taxe brute est diminuée, sauf exclusions expressément prévues (par exemple, dépenses d'hébergement, dépenses de transport de personnes...), de celle qui a été facturée au redevable par ses fournisseurs au titre des acquisitions de biens et services (achats, frais généraux, investissements) utilisées pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA ou exonérées de cet impôt mais ouvrant droit à déduction (opérations relevant du commerce extérieur).

Le montant global de la TVA à payer est déterminé par le redevable lui-même.

Si la différence entre la taxe brute et la taxe déductible est négative, l'assujetti impute normalement ce surplus sur ses futurs versements de taxe ou peut en demander le remboursement, sous certaines conditions.

S'agissant des assujettis établis à l'étranger, ceux-ci peuvent sous certaines conditions obtenir le remboursement de la TVA ayant grevé les biens acquis ou importés et les services rendus en France dans le cadre de la procédure prévue par la huitième directive du 6 décembre 1979 (assujettis établis dans la Communauté Européenne) ou par la treizième directive du 17 novembre 1986 (assujettis non établis dans la Communauté Européenne).

## D/ OBLIGATIONS DES ASSUJETTIS

L'assujettissement à la TVA entraîne les obligations suivantes :

- déclarations d'existence, d'identification ou de cessation d'activité ;
- tenue d'une comptabilité détaillée appuyée de toutes les pièces justificatives ou d'un livre spécial ;

- délivrance de factures faisant notamment apparaître le prix hors TVA, le taux et le montant de la TVA et le numéro d'identification à la TVA du vendeur ou du prestataire ainsi que celui de l'acquéreur ou du preneur s'agissant de certaines opérations intra-communautaires ;
- dépôt de déclarations de chiffre d'affaires mensuelles ou trimestrielles, en fonction du montant de l'impôt exigible annuellement ;
- dépôt à des fins statistiques et fiscales de déclarations d'échange de biens pour certaines opérations intra-communautaires ;
- paiement spontané de la taxe due auprès du service des impôts lors du dépôt de la déclaration de chiffre d'affaires ou selon des versements provisionnels.

Les assujettis qui bénéficient de la franchise en base sont soumis à d'obligations allégées.

Le produit net de la TVA en 2005 est de 126 Mds d'euros et le produit net pour 2006 s'élève à 127 Mds d'euros.

## **II - LE RÉGIME PARTICULIER DES OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES**

Il existe par ailleurs de nombreux régimes particuliers qui prennent en compte les modalités particulières d'exercice de certaines activités. Tel est le cas des activités bancaires et financières, du régime applicable aux opérations portant sur l'or d'investissement, du régime des agences de voyages. A titre d'illustration, est examiné ci-après un régime particulier : les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles.

### **A/ CHAMP D'APPLICATION**

Sont soumises à la TVA les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles, c'est-à-dire les ventes et les apports en société de certains terrains à bâtir ou de biens assimilés, les livraisons à soi-même d'immeubles, les ventes d'immeubles et les cessions de parts d'intérêt ou d'actions dont la possession assure, en droit ou en fait, l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble. Ces opérations sont assujetties à la TVA même si elles revêtent un caractère civil et quelles que soient la personne qui les effectue et sa situation au regard des impôts directs.

Le terme d'immeubles vise les bâtiments construits en surélévation ou en sous-sol, les ouvrages incorporés au sol, les biens de nature mobilière qui ne peuvent être détachés sans être détériorés ou sans entraîner de détériorations de l'immeuble lui-même.

L'application de la TVA immobilière est subordonnée à la condition que les immeubles soient situés sur les territoires où s'applique la législation métropolitaine sur la TVA, étant précisé que les entreprises étrangères réalisant des opérations de construction en France sont imposables à la TVA immobilière dans les mêmes conditions que les entreprises françaises.

Lorsqu'elles sont soumises à la TVA, les opérations visées ci-avant supportent la taxe de publicité foncière au taux réduit de 0,60 %.

Sont exonérées de TVA :

- certaines mutations : les apports et cessions de terrains à bâtir effectués par les collectivités locales aux offices publics d'HLM et leurs unions, les opérations de remembrement foncier, les baux à construction ...
- certaines livraisons à soi-même : les constructions faites par l'Etat et les collectivités locales, sauf si elles sont destinées à une exploitation commerciale ou affectées au logement social à usage locatif, les constructions de parcs de stationnement édifiés sur les dépendances du domaine public ...

Les mutations à titre onéreux autres que la première, consenties dans la limite d'un délai de cinq ans après l'achèvement ne sont pas en principe, passibles de la TVA. Toutefois, si la première mutation a eu lieu au profit d'une personne ayant la qualité de marchand de biens, la revente faite par cette personne reste soumise à la TVA. Quant aux mutations ultérieures, elles ne sont pas assujetties à ladite taxe si le sous-acquéreur n'est pas lui-même marchand de biens. Les mutations à titre onéreux qui interviennent après l'expiration du délai de cinq ans échappent en tout état de cause à la TVA immobilière.

Par ailleurs, depuis le 22 octobre 1998, sont soumises aux seuls droits de mutation les acquisitions par des personnes physiques de terrains en vue de la construction d'immeubles destinés à être affectés à l'habitation.

## **B/ BASE D'IMPOSITION ET TAUX**

S'agissant des mutations d'immeubles bâtis ou non bâtis, la base d'imposition est constituée soit par le prix de cession, le montant de l'indemnité ou la valeur des droits sociaux rémunérant l'apport, augmenté des charges qui s'ajoutent, à l'exclusion de la TVA elle-même, soit par la valeur vénale réelle des biens si cette valeur est supérieure à celle indiquée dans l'acte de cession ou d'apport, l'administration étant tenue d'apporter la preuve de l'insuffisance des prix exprimés et des évaluations fournies dans les actes ou déclarations et d'établir que les différences constatées résultent de la fraude ou de l'évasion fiscale.

En matière de mutations de droits sociaux donnant vocation à l'attribution d'immeubles, la TVA est exigible sur la plus-value réalisée par le cédant.

La base d'imposition des livraisons à soi-même d'immeubles est constituée par le prix de revient total de l'immeuble déterminé hors taxe. Ce prix comprend tous les éléments constitutifs du coût de l'immeuble, notamment le coût du terrain, le coût des études, plans, honoraires des architectes et géomètres, le prix d'achat des matériaux, les mémoires des entrepreneurs, les frais financiers engagés pour la construction,...

En principe, les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles sont soumises au taux normal de 19,6 %. En revanche, certaines opérations sont soumises au taux réduit de 5,5 %.

Il s'agit des ventes et apports en société de terrains à bâtir et biens assimilés consentis à certaines personnes (organismes HLM par exemple), des livraisons à soi-même de logements sociaux à usage locatif, des ventes de logements sociaux neufs à usage locatif, des premiers apports de logements locatifs sociaux ainsi que des livraisons à soi-même, ventes et apports de logements destinés à être occupés par des titulaires de contrats de location-accession.

L'application du taux réduit peut également concerner des opérations d'accession à la propriété dans certains quartiers défavorisés et leur périmètre proche, au profit de personnes disposant de ressources modestes.

### **C/ RÉGIME DES DÉDUCTIONS**

Les personnes qui réalisent des opérations passibles de la TVA immobilière sont, en ce qui concerne les déductions, soumises d'une manière générale, au même régime que les assujettis ordinaires. Elles peuvent donc déduire la TVA afférente aux divers éléments du prix des opérations soumises à cet impôt. Ainsi, sauf exception, la TVA afférente à un immeuble n'est susceptible d'être déduite que si cet immeuble fait l'objet d'une nouvelle opération passible de la taxe ou s'il est utilisé par une entreprise pour les besoins de ses opérations ouvrant droit à déduction.

### **D/ OBLIGATIONS DES REDEVABLES DE LA TVA IMMOBILIERE**

Lors de mutations, le débiteur de la taxe est le vendeur, l'auteur de l'apport ou le bénéficiaire de l'indemnité. Toutefois, lorsque la mutation ou l'apport porte sur un immeuble qui n'était pas placé dans le champ d'application de la TVA antérieurement à ladite mutation ou audit apport (terrain à bâtir ou tout bien assimilé à ce terrain) la taxe est due par l'acquéreur, la société bénéficiaire de l'apport ou le débiteur de l'indemnité. Afin d'exercer ses droits à déduction, le vendeur ou l'apporteur a néanmoins la faculté de prendre la position d'assujetti.

En matière de livraisons à soi-même, la taxe est due par le constructeur, c'est-à-dire dans la quasi-totalité des cas, par le propriétaire de l'immeuble.

### **E/ OPÉRATIONS RÉALISÉES PAR LES MARCHANDS DE BIENS ET LES LOTISSEURS**

Sont considérées comme des marchands de biens les personnes qui, habituellement, achètent en leur nom, en vue de revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent en vue de les revendre des actions ou parts émises par les mêmes sociétés, que ces opérations caractérisent ou non l'exercice d'une véritable profession.

Lorsqu'elles concourent à la production ou à la livraison d'immeubles, les opérations des marchands de biens et des lotisseurs professionnels sont soumises à la TVA.

La TVA due par les marchands de biens et les lotisseurs est perçue sur le profit brut réalisé, lorsque les cessions n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA immobilière. Le profit est égal à la différence entre d'une part, le prix de vente majoré des charges ou, si elle est supérieure, la valeur vénale des biens cédés, et d'autre part, le prix d'acquisition constitué soit par les sommes que le cédant a versées à quelque titre que ce soit pour l'acquisition, soit par la valeur nominale des actions ou parts reçues en contrepartie des apports en nature effectués.

Les marchands de biens et les lotisseurs sont soumis aux obligations d'ordre général auxquelles sont tenus les redevables de la TVA ainsi qu'à des obligations spéciales (souscrire une déclaration d'existence dans le délai d'un mois, auprès du centre de formalités des entreprises de leur résidence ou s'il y a lieu, de chacune de leurs succursales ou agences ; tenir un répertoire présentant, jour par jour, et par ordre de numéros, tous les mandats, promesses de vente, actes translatifs de propriété et, d'une manière générale, tous actes se rattachant à la profession, que ces actes soient authentiques ou sous seing privé).

Enfin, les acquisitions réalisées par les marchands de biens et les lotisseurs peuvent, sous certaines conditions, être exonérées des droits de mutation, lorsqu'ils font connaître leur intention de revendre les biens acquis dans les quatre ans. Lors de la revente, ils acquittent la TVA dont ils sont redevables sur le profit brut réalisé. En cas de défaut de revente dans le délai légal, l'acquéreur est tenu d'acquitter, sauf cas de force majeure, le montant des impositions dont la perception a été différée et les intérêts de retard.

<p style="text-align: center;"><b>CHAPITRE 2</b></p> <p style="text-align: center;"><b>LES CONTRIBUTIONS INDIRECTES ET RÈGLEMENTATIONS ASSIMILÉES (ACCISES)</b></p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Une directive européenne du 25 février 1992 puis trois directives du 19 octobre 1992 ont partiellement harmonisé le régime des contributions indirectes au niveau communautaire (régime des accises). Cette harmonisation concerne les huiles minérales, les produits alcooliques et les tabacs manufacturés. Ce nouveau régime a été introduit dans la législation française le 1<sup>er</sup> janvier 1993.

Les autres produits demeurent soumis aux réglementations nationales.

## **I - IMPOSITION DES ALCOOLS ET DES BOISSONS ALCOOLIQUES**

### **A/ RÉGIME FISCAL DES ALCOOLS ET BOISSONS ALCOOLIQUES**

Les produits passibles des droits indirects sur l'alcool sont soumis à un droit de consommation (notamment les eaux-de-vie et les liqueurs, les apéritifs, les vins artificiels et plus généralement toutes les préparations à base d'alcool). En principe, les boissons composées d'alcool distillé sont taxées sur la base de tarifs fixés par hectolitre d'alcool pur et les boissons composées d'alcool distillé et d'alcool fermenté (produits intermédiaires) sont taxées en fonction du volume de produit fini.

Le droit de consommation sur les alcools, perçu au profit de divers régimes de sécurité sociale, est estimé pour l'année 2007 à 1,9 M€.

La cotisation spéciale sur les boissons alcooliques est perçue au profit de la Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés (CNAMTS) et d'autres organismes de sécurité sociale. Son produit est estimé pour l'année 2007 à 390 M€.

Le droit de consommation sur les produits intermédiaires est perçu au profit de divers régimes de sécurité sociale. Son produit est estimé pour l'année 2007 à 115 M€.

Le produit du droit sur les bières et boissons non alcoolisées est estimé pour l'année 2007 à 370 M€.

### **B/ VINS ET CIDRES**

Les vins, cidres, poirés et hydromels ont un régime fiscal commun. Ils sont soumis à un droit de circulation appliqué au volume des produits imposables, dont les recettes perçues au profit des divers régimes de sécurité sociale sont estimées pour l'année 2007 à 110 M€.

## **C/ DISPOSITIONS COMMUNES**

Les droits de circulation et de consommation sont calculés lors de la mise à la consommation des produits.

En outre, toute personne exerçant le commerce des alcools, des produits à base d'alcool et des boissons telles que les vins ou cidres est soumise à une réglementation économique spéciale.

## **II - TAXE INTÉRIEURE SUR LES PRODUITS PÉTROLIERS**

Les produits pétroliers sont soumis aux impôts indirects suivants : la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP), calculée sur des volumes ou des masses (en euros par hectolitre, par exemple) et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). La TIPP est par ailleurs comprise dans la base d'imposition des produits pétroliers soumise à la TVA.

La TIPP est déterminée en fonction des caractéristiques physiques des produits pétroliers taxés et fixée selon des tarifs prévus par la législation douanière.

Elle ne s'applique qu'en France métropolitaine (France continentale et Corse), à l'exception des départements et territoires d'Outre-mer (DOM-TOM). Dans les DOM, il est perçu une taxe spéciale de consommation (TSC) sur les supercarburants et le gazole.

Un mécanisme de réfaction du taux de la TIPP applicable aux carburants vendus aux consommateurs finals a été adopté par le Parlement en 2006. A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007, les conseils régionaux sont autorisés à moduler cette réfaction. Cette modulation consiste à faire varier le tarif de la taxe à la baisse en augmentant la réfaction ou à la hausse en la réduisant, à la condition que cette modulation des tarifs respecte la double limite de la part de l'accise attribuée à chaque région et des seuils de 1,77 €/hl pour l'essence sans plomb et de 1,15 €/hl pour le gazole

La TIPP est perçue par les services de la direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI) à l'occasion de la mise à la consommation des produits pétroliers sur le marché intérieur.

Le produit de la TIPP s'est élevé à 19,3 milliards d'euros en 2006, hors changement de périmètre (transfert de recettes aux régions : -0,33 Md€). Le produit attendu pour l'année 2006, hors changement de périmètre (transfert de recettes aux régions : - 0,477 Md€), s'établit à 19,3 milliards d'euros.

## **III - FISCALITÉ DES TABACS**

Les tabacs sont soumis à un droit perçu lors de la mise à la consommation des produits. Le produit de ce droit de consommation attendu pour l'année 2007 est estimé à 8,842 M€.

#### **IV - IMPÔT SUR LES SPECTACLES**

Perçu au profit des communes, l'impôt sur les spectacles s'applique au montant des recettes d'entrées aux réunions sportives, à l'exception de certaines disciplines ainsi qu'au montant que les cercles et maisons de jeux prélèvent sur les mises.

Le rendement attendu au titre de l'année 2007 s'élève à 30 M€.

#### **V - DROIT SPÉCIFIQUE ACQUITTÉ SUR LES MÉTAUX PRÉCIEUX**

La garantie de l'Etat sur le titre des matières d'or, d'argent et de platine est accordée par l'apposition d'une marque et moyennant le paiement de droits. Le taux des droits varie selon la nature et la teneur du métal précieux utilisé. Le fait générateur de l'impôt est la mise sur le marché des produits assujettis.

Le produit des droits prélevés en la matière est estimé à 3 M€ pour 2007.

#### **VI - TAXE GÉNÉRALE SUR LES ACTIVITÉS POLLUANTES**

La taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) a été créée par la loi de finances pour 1999, par le regroupement des cinq anciennes taxes fiscales et parafiscales affectées à l'Agence de l'environnement et la maîtrise de l'énergie (ADEME). La création de la TGAP a pour objectif d'améliorer l'incitation à la protection de l'environnement, en application du principe « pollueur-payeur ». La TGAP frappait initialement la mise en décharge de déchets ménagers, le stockage et l'élimination de déchets industriels spéciaux, la consommation d'huiles, la pollution industrielle de l'air et le bruit généré par le trafic aérien.

Poursuivant un objectif à la fois environnemental (lutte contre les pollutions) et social (financement du fonds de financement des cotisations patronales de sécurité sociale), le législateur a décidé en 2000 d'étendre le champ d'application de la TGAP aux lessives et produits adoucissants ou assouplissants pour le linge, aux grains minéraux naturels, aux produits antiparasitaires à usage agricole et aux installations classées. A la fin de 2004, soucieux de promouvoir l'utilisation des biocarburants dans le secteur des transports, le Parlement a institué un prélèvement supplémentaire de TGAP applicable au gazole et supercarburant sans plomb (loi de finances pour 2005, article 32).

Le régime d'imposition de la TGAP s'inspire des modalités de taxation applicables en matière d'accises ; il est inséré dans le code des douanes aux articles 266 sexies à quindecies.

Le redevable est la personne morale ou physique qui livre pour la première fois après fabrication nationale ou qui livre sur le marché intérieur après achat, importation ou fabrication dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ou qui met à la consommation ces produits (lessives, grains minéraux naturels, produits antiparasitaires à usage agricole, gazole et supercarburant sans plomb).

Le fait générateur de cette taxe est la mise à la consommation sur le marché national après fabrication nationale ou importation. Les taux varient selon l'assiette des produits taxables. Les exonérations en matière de TGAP (exportation ou expédition directe dans un autre Etat membre de la Communauté européenne) ont été étendues par l'article 24 de la loi de finances rectificative pour 2002 à la réception de matériaux et déchets dits "inertes" (déchets qui ne se décomposent pas, ne brûlent pas, ne produisent pas de réaction chimique et ne sont pas biodégradables).

Une réduction du prélèvement supplémentaire applicable aux carburants précités est prévue à due proportion du taux de biocarburants incorporés dans les carburants fossiles mis à la consommation en France. Ce taux minimal d'incorporation représente la proportion d'énergie de biocarburants dans les carburants fossiles, exprimée en pouvoir calorifique inférieur (PCI). Il s'établit pour 2006 à 1,75 %. Il est majoré de 1,75 % en 2007, de 2,25 % en 2008, de 0,50 % en 2009 et de 0,75 % en 2010.

La TGAP est déclarée, contrôlée et recouvrée selon les règles, garanties, privilèges et sanctions prévus en matière de douane.

Le produit de cette taxe pour 2007 est estimé à 490 M€.

## **TROISIÈME PARTIE**

### **LES IMPÔTS SUR LE PATRIMOINE**

Le patrimoine peut faire l'objet d'une imposition lors de sa transmission à titre onéreux (cession), ou à titre gratuit (donation, succession). Dans ces cas, l'imposition prend le plus souvent la forme de droits d'enregistrement.

De plus, il peut être imposé du fait de sa détention. Le patrimoine fait alors l'objet d'une imposition annuelle, assise sur l'ensemble de sa valeur, par le biais de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et de l'impôt foncier pour la seule composante immobilière.

Ce dernier impôt est examiné au chapitre relatif aux "impôts locaux".

Enfin, le patrimoine peut être imposé à raison de la plus-value tirée de sa cession. Le régime fiscal applicable aux plus-values est examiné dans la 1<sup>ère</sup> partie de cette brochure ("Les impôts sur les revenus").

# CHAPITRE 1

## LES DROITS D'ENREGISTREMENT

### I - FORMALITÉ DE L'ENREGISTREMENT

Traditionnellement, la formalité de l'enregistrement consiste dans l'analyse d'un acte par un fonctionnaire public qui, à cette occasion, liquide et encaisse les droits prévus par la loi. Le but de l'enregistrement est donc avant tout fiscal, mais la formalité produit aussi des effets sur le plan civil : elle donne date certaine aux actes et elle constitue, dans certains cas, une condition de validité des actes juridiques. Pour les mutations d'immeubles, elle permet la mise à jour du fichier immobilier.

En principe, le paiement des droits accompagne la présentation des actes à la formalité. Dans certains cas, cependant, le paiement peut être fractionné ou différé. Enfin, les droits de mutation à titre gratuit (droits dus à l'occasion du dépôt d'actes de donation ou de déclarations de succession) peuvent être acquittés par remise d'œuvres d'art sur agrément ministériel.

L'impôt est normalement perçu au profit de l'Etat mais le produit des droits dus sur les ventes d'immeubles revient aux départements et aux communes.

La base d'imposition est constituée, en principe, par la valeur vénale des biens au jour de l'acte ou de la mutation, telle qu'elle est exprimée dans l'acte ou dans la déclaration estimative remplie par les parties, et soumise au contrôle de l'administration. La valeur vénale d'un bien correspond à sa valeur marchande c'est-à-dire au prix auquel ce bien pourrait être vendu ou acheté dans les conditions du marché.

Les droits d'enregistrement sont fixes, proportionnels, ou progressifs, suivant la nature des actes ou des opérations juridiques qui sont soumis à la formalité.

- Les droits fixes sont invariables pour tous les actes classés dans une catégorie déterminée ou non passibles des droits proportionnels ou progressifs. Ils s'appliquent aux actes judiciaires (ordonnances pénales, décisions de justice ...), aux actes extrajudiciaires (huissiers de justice, commissaires-priseurs, gendarmes ...) et à certains actes soumis à un droit fixe dont le montant varie suivant la nature des opérations taxables (actes innomés, actes notariés, divorces).
- Les droits proportionnels représentent un pourcentage constant des valeurs qui font l'objet des actes ou des opérations juridiques. Ils s'appliquent essentiellement aux ventes d'immeubles, à certaines opérations concernant les sociétés et aux contrats d'assurance.

- Les droits progressifs sont ceux dont les taux s'élèvent à mesure qu'augmentent les valeurs concernées. Ils s'appliquent notamment aux mutations à titre gratuit (voir le § II-F ci-après relatif aux droits de succession et de donation – page 60).

Les recettes fiscales perçues au profit de l'Etat au titre des droits d'enregistrement se sont élevées en 2006 à 14,7 milliards d'euros (dont 4,6 milliards d'euros au titre de la taxe spéciale sur les conventions d'assurances).

## **II - PRINCIPAUX DROITS D'ENREGISTREMENT**

### **A/ VENTES D'IMMEUBLES**

Les droits relatifs aux ventes d'immeubles sont perçus lors des mutations de biens immobiliers. Outre la taxe de publicité foncière, la mutation donne lieu à la perception de taxes locales additionnelles.

- La taxe de publicité foncière, perçue initialement au profit de l'Etat, est devenue une ressource des départements pour toutes les transactions immobilières, autres que les échanges, réalisées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1985. Le taux de cette taxe est désormais ramené à un taux unique de 3,6 %.
- S'ajoute à cette taxe de publicité foncière, une taxe additionnelle au taux de 1,20 % perçue au profit des communes ou des fonds départementaux de péréquation<sup>(17)</sup>.
- Il existe également un prélèvement de 2,50 % effectué au profit de l'Etat, qui est assis sur le montant du droit départemental au titre des "frais d'assiette et de recouvrement".
- Enfin, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, s'ajoute une taxe de 0,2 %, perçue au profit de l'Etat.

Dans chaque département, les taux de la taxe de publicité foncière peuvent être modifiés sans être inférieurs à 1 %, ni supérieurs à 3,6 %.

Les acquisitions réalisées par l'Etat ou par ses établissements publics scientifiques, d'enseignement, d'assistance et de bienfaisance ou par les collectivités locales sont exonérées de tous droits de mutation.

### **B/ BAUX D'IMMEUBLES D'UNE DURÉE DE PLUS DE DOUZE ANNÉES**

Les baux à durée limitée d'immeubles conclus pour une durée de plus de douze années sont soumis à une taxe de publicité foncière au taux de 0,60 %.

---

(17) Ce fonds assure la répartition de la taxe au profit des communes de moins de 5 000 habitants.

### **C/ CESSIONS DE FONDS DE COMMERCE**

Les cessions de fonds de commerce font l'objet d'une imposition déterminée selon un barème par tranches.

Les droits correspondants sont principalement perçus au profit de l'Etat. Toutefois, des taxes additionnelles départementales et communales sont également perçues.

Les cessions de fonds de commerce sont soumises aux droits de mutation au taux de 5 %. Ce taux s'applique :

- pour la généralité des mutations, à la fraction du prix supérieure à 23 000 € ;
- pour les mutations réalisées dans les zones de redynamisation urbaine, les zones franches urbaines et dans les zones de revitalisation rurale (ZRR) à la fraction du prix supérieure à 107 000 € (entre 23 000 € et 107 000 €, le taux est de 1 %).

Le détail de ce taux est le suivant :

Fraction de la valeur taxable	Etat	Département	Commune	Cumul
N'excédant pas 23 000 €	0	0	0	0
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €	4	0,6	0,40	5
Supérieure à 107 000 €	2,60	1,40	1	5

Des régimes spéciaux existent pour les acquisitions dans le cadre de restructurations d'entreprises.

### **D/ CESSIONS A TITRE ONÉREUX DE DROITS SOCIAUX**

Les cessions à titre onéreux de droits sociaux sont soumises aux droits d'enregistrement suivants :

- 1,10 % plafonné à 4 000 € pour les cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires et de titres en capital souscrits par les clients des établissements de crédit mutualistes ou coopératifs, dès lors que ces sociétés et établissements ne sont pas à prépondérance immobilière<sup>(18)</sup> ;

---

(18) Lorsque la société par actions est cotée en bourse, seule la cession constatée par un acte donne lieu à la perception de droits d'enregistrement, au taux de 1 % (plafonné à 3 049 €).

- 5 % pour les cessions de participations dans les personnes morales non cotées à prépondérance immobilière ainsi que pour les cessions de parts sociales des sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions ; en ce qui concerne ces dernières, et lorsqu'elles ne sont pas à prépondérance immobilière (cf. ci-dessous), le droit est assis après application sur la valeur de chaque part d'un abattement égal au rapport entre 23 000 € et le nombre total des parts de la société.

Est à prépondérance immobilière, la personne morale non cotée en bourse dont l'actif est, ou a été au cours de l'année précédant la cession des participations en cause, principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France ou de participations dans des personnes morales non cotées en bourse elles-mêmes à prépondérance immobilière. Toutefois, les organismes d'habitations à loyer modéré et les sociétés d'économie mixte exerçant une activité de construction ou de gestion de logements sociaux ne sont pas considérés comme des personnes morales à prépondérance immobilière.

## **E/ DROITS D'ENREGISTREMENT APPLICABLES AUX SOCIÉTÉS**

Les sociétés sont assujetties à des droits d'enregistrement selon des tarifs différents, lors de leur constitution, au cours de leur existence et à l'occasion de leur dissolution.

- **Création de société**

Les apports purs et simples réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000 lors de la création de sociétés sont exonérés du droit fixe de 375 € ou 500 €. L'exonération s'applique également aux apports en société d'une entreprise individuelle avec prise en charge par la société du passif incombant à l'apporteur (avec engagement de conservation des titres par l'apporteur).

Les apports à titre onéreux (qui s'analysent en une véritable vente par l'apporteur à la société) sont soumis au régime des mutations à titre onéreux d'après la nature des biens qui en sont l'objet (immeubles, fonds de commerce...). En cas d'apport à une société, par une personne physique, de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle, le taux du droit résultant de la prise en charge par la société du passif est de 2,20 % (lorsque ce passif est imputé respectivement sur des immeubles ou sur des fonds de commerce).

- **Vie de la société**

Les augmentations de capital effectuées en numéraire ou par l'incorporation de bénéfices, réserves ou provisions, sont soumises au droit fixe de 375 € lorsque le capital de la société est inférieur à 255 000 € et à 500 € lorsqu'il atteint ce montant.

Les réductions de capital avec attribution de biens aux associés sont soumises, en principe, à un droit de partage proportionnel au taux de 1,10 %. Les réductions de capital résultant de pertes subies par la société, sans aucun remboursement aux associés, sont soumises au droit fixe de 125 €.

Les fusions-scissions de sociétés et apports partiels d'actif réalisés dans les conditions prévues aux articles 816 et 817 du code général des impôts donnent lieu au versement du droit fixe de 375 € ou 500 €. La prise en charge du passif est exonérée de tous droits de mutation ou de publicité foncière.

- Dissolution de la société

Les actes portant dissolution de sociétés sont soumis au droit fixe de 375 € ou 500 € s'ils ne constatent aucune transmission de biens entre les associés ou d'autres personnes.

La cession des biens sociaux à des tiers est passible du droit de vente correspondant à la nature du bien. La cession à des associés ou le partage entre associés obéit à des règles complexes et peut donner lieu à la perception des droits dus en cas de vente.

## **F/ DROITS DE SUCCESSION ET DE DONATION**

Les mutations à titre gratuit comprennent, d'une part, les transmissions à cause de mort, c'est-à-dire les successions et, d'autre part, les transmissions sans contrepartie entre vifs, c'est-à-dire les donations.

En matière de succession, il convient d'effectuer la distinction suivante pour déterminer la base imposable :

- le défunt a son domicile fiscal en France. Les droits de mutation à titre gratuit sont dus à raison de l'ensemble des biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France ;
- le défunt n'a pas son domicile fiscal en France. L'assujettissement aux droits de mutation à titre gratuit est limité aux biens meubles et immeubles situés en France ;
- l'héritier, le donataire ou le légataire a son domicile fiscal en France. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1999, les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles à raison des biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, reçus par l'héritier, le donataire ou le légataire qui a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI. Toutefois, cette disposition ne s'applique que lorsque cet héritier, ce donataire ou ce légataire a eu son domicile fiscal en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens.

En outre, les règles de détermination de l'assiette diffèrent pour certains biens selon qu'il s'agit de successions ou de donations (notamment, les règles du forfait mobilier et d'évaluation des bijoux et des objets d'art ou de collection).

En matière de donation, la déduction d'un passif est autorisée sous certaines conditions depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004. Ainsi, les dettes qui ont été contractées par le donateur pour l'acquisition ou dans l'intérêt des biens transmis et qui sont mises à la charge du donataire dans l'acte sont déductibles de l'assiette des droits de mutation à titre gratuit.

Les droits de mutation à titre gratuit sont calculés en appliquant un tarif progressif ou proportionnel au montant de la part nette reçue par chaque bénéficiaire, diminué en principe d'un abattement à la base qui varie suivant le degré de parenté entre les parties à la mutation.

Pour les successions ouvertes à compter du 22 août 2007, les droits de mutation sont supprimés pour le conjoint survivant, les couples liés par un pacte civil de solidarité (PACS) et les frères et sœurs habitant sous le même toit et remplissant certaines conditions.

Pour les successions ouvertes et les donations consenties à compter du 22 août 2007, l'abattement est fixé à :

- 150 000 € pour les ascendants, les enfants ou les personnes handicapées ;
- 7 500 € pour les neveux et nièces ;
- 15 000 € pour les frères et sœurs, qui ne remplissent pas les conditions<sup>(19)</sup> pour être exonérés.

S'agissant des donations entre époux et entre partenaires liés par un PACS, l'abattement est fixé à 76 000 €.

Le taux progressif ou proportionnel varie selon l'importance de la valeur du patrimoine transmis et selon le degré de parenté existant entre le défunt ou le donateur d'une part, l'ayant droit ou le donataire d'autre part.

Il existe plusieurs barèmes distincts :

\* barème applicable aux transmissions en ligne directe (entre parents et enfants) :

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable en %
N'excédant pas 7 600 € .....	5
Comprise entre 7 600 € et 11 400 € .....	10
Comprise entre 11 400 € et 15 000 € .....	15
Comprise entre 15 000 € et 520 000 € .....	20
Comprise entre 520 000 € et 850 000 € .....	30
Comprise entre 850 000 € et 1 700 000 € .....	35
Au-delà de 1 700 000 € .....	40

\* barème applicable aux donations entre époux et entre partenaires liés par un PACS :

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable en %
N'excédant pas 7 600 € .....	5
Comprise entre 7 600 € et 15 000 € .....	10
Comprise entre 15 000 € et 30 000 € .....	15
Comprise entre 30 000 € et 520 000 € .....	20
Comprise entre 520 000 € et 850 000 € .....	30
Comprise entre 850 000 € et 1 700 000 € .....	35
Au-delà de 1 700 000 € .....	40

(19) le frère ou la sœur doit être célibataire, veuf, séparé ou divorcé au moment du décès, et âgé de plus de 50 ans à l'ouverture de la succession ou atteint d'une infirmité ne lui permettant pas de subvenir à ses besoins et qu'il ait été constamment domicilié avec le défunt pendant les 5 années ayant précédé le décès (art. 788 II du code général des impôts)

\* barème applicable aux transmissions entre frères et sœurs :

Taux de 35 % si la part n'excède pas 23 000 €, taux de 45 % pour la fraction excédant ce montant.

\* barème applicable aux transmissions entre parents jusqu'au 4ème degré inclus :

Taux de 55 %.

\* barème applicable dans les autres cas :

Taux de 60 %.

Il existe une exonération partielle de droits en faveur des transmissions d'entreprises.

Les articles 787 B et 787 C du CGI prévoient que sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence des trois-quarts de leur valeur, les titres de sociétés et les entreprises individuelles ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale sous certaines conditions.

Les donations en pleine propriété ou en nue-propriété bénéficient respectivement d'une réduction de droits de :

- 50 % ou 35 % lorsque le donateur est âgé de moins de 70 ans ;
- 30 % ou 10 % lorsque le donateur a 70 ans révolus et moins de 80 ans.

## **G/ PRÉLÈVEMENTS SUR LES CONTRATS D'ASSURANCE-VIE**

Les sommes, rentes ou valeurs dues par un ou plusieurs organismes d'assurance et assimilés, à raison du décès de l'assuré, qui n'entrent pas dans le champ d'application des droits de succession sont assujetties à un prélèvement de 20 %. La taxation est assise, pour la part revenant à chaque bénéficiaire à titre gratuit sur :

- les sommes, rentes ou valeurs correspondant à la fraction rachetable des contrats ;
- et les primes versées au titre de la fraction non rachetable des contrats.

Cette assiette est diminuée d'un abattement global de 152 500 € par bénéficiaire.

Les contrats de rente-survie et les contrats d'assurance de groupe souscrits dans le cadre d'une activité professionnelle sont exclus du champ de ce dispositif qui s'applique aux contrats souscrits à compter du 13 octobre 1998 et aux primes versées à compter de cette date sur les contrats en cours, étant précisé que seules sont concernées les successions ouvertes depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1999.

Les organismes exonérés de droits de mutation à titre gratuit en application de l'article 795 du CGI ne sont pas assujettis au prélèvement de 20 % sur les capitaux-décès, à compter du 1<sup>er</sup> février 2006.

<p style="text-align: center;"><b>CHAPITRE 2</b></p> <p style="text-align: center;"><b>LES DROITS DE TIMBRE ET ASSIMILÉS</b></p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Les droits de timbre sont perçus à l'occasion de l'accomplissement de certaines formalités, de la rédaction de certains écrits, etc. Ils sont payables en général par apposition d'un timbre mobile sur un document écrit.

Ils constituent également un mode de paiement de la délivrance de certains documents ou de l'accomplissement de certaines formalités.

Le droit de timbre de dimension est supprimé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Les principaux droits de timbre sont les suivants :

### **I – DROITS DE TIMBRE RELATIFS AUX VÉHICULES**

#### **A/ TAXE SUR LES CERTIFICATIONS D'IMMATRICULATION DES VÉHICULES**

Les certificats d'immatriculation des véhicules automobiles et de tous les autres véhicules à moteur donnent lieu, sauf exceptions expressément prévues par la loi, au paiement d'une taxe perçue au profit des régions.

Trois catégories de taux sont prévues :

- un taux normal ;
- des taux réduits applicables à certaines catégories de véhicules ;
- des taux fixes.

Le taux unitaire par cheval-vapeur de la taxe est fixé chaque année par délibération du conseil régional.

Le conseil régional peut, sur délibération, exonérer en totalité ou à concurrence de la moitié de la taxe proportionnelle sur les certificats d'immatriculation, les véhicules qui fonctionnent exclusivement ou non, au moyen de l'énergie électrique, du gaz naturel véhicules, du gaz de pétrole liquéfié ou du superéthanol E85.

## **B/ TAXE ADDITIONNELLE A LA TAXE SUR LES CERTIFICATS D'IMMATRICULATION**

Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2006, cette taxe frappe les voitures particulières mises en circulation à compter du 1<sup>er</sup> juin 2004.

Pour les voitures ayant fait l'objet d'une réception communautaire, elle est calculée selon le taux d'émission de dioxyde de carbone (CO2) par kilomètre. Le tarif est le suivant :

Taux d'émission de dioxyde de carbone (en grammes par kilomètre)	Tarif applicable par gramme de dioxyde de carbone (en €)
N'excédant pas 200	0
Fraction supérieure à 200 et inférieure ou égale à 250	2
Fraction supérieure à 250	4

Pour les voitures n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire, un tarif forfaitaire a été fixé en fonction de la puissance fiscale du véhicule :

Puissance fiscale (en chevaux-vapeur)	Tarif (en €)
Inférieure à 10	0
Supérieure ou égale à 10 et inférieure à 15	100
Supérieure ou égale à 15	300

Pour les véhicules spécialement équipés pour fonctionner au moyen du superéthanol E85, le montant de la taxe applicable est réduit de 50 %.

Le produit de cette taxe perçue au profit de l'ADEME (Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie) est estimé pour l'année 2007 à 15 M€.

## **C/ TAXE SUR LES VÉHICULES DE SOCIÉTÉ**

Cette taxe est perçue sur les voitures particulières possédées ou utilisées par les sociétés quel que soit l'Etat dans lequel elles sont immatriculées.

Pour les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire et dont la première mise en circulation intervient à compter du 1<sup>er</sup> juin 2004, et qui n'étaient pas possédés ou utilisés par la société avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006, le tarif applicable est le suivant :

Taux d'émission de dioxyde de carbone (en grammes par kilomètre)	Tarif applicable par gramme de dioxyde de carbone (en euros)
Inférieur ou égal à 100	2
Supérieur à 100 et inférieur ou égal à 120	4
Supérieur à 120 et inférieur ou égal à 140	5
Supérieur à 140 et inférieur ou égal à 160	10
Supérieur à 160 et inférieur ou égal à 200	15
Supérieur à 200 et inférieur ou égal à 250	17
Supérieur à 200	19

Pour les autres véhicules, le tarif applicable est le suivant :

Puissance fiscale (en chevaux-vapeur)	Tarif applicable (en euros)
Inférieur ou égal à 4	750
De 5 à 7	1 400
De 8 à 11	3 000
De 12 à 16	3 600
Supérieur à 16	4 500

En outre, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, les véhicules possédés ou pris en location par les salariés d'une société ou ses dirigeants et utilisés pour effectuer des déplacements professionnels sont assimilés, sous certaines conditions, à des véhicules utilisés par les sociétés.

## **II- AUTRES DROITS DE TIMBRE**

Les droits de timbre concernent également les quittances relatives à certains jeux (loto, pari mutuel et loteries instantanées) et la délivrance de documents administratifs : cartes de séjour et passeports.

## **CHAPITRE 3**

### **L'IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE**

L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est un impôt annuel dû par les personnes physiques à raison de la détention de leur patrimoine lorsque sa valeur nette excède un certain montant. Il a été institué en 1989.

En 2006, le rendement de l'ISF s'est élevé à 3,68 milliards d'euros. Le rendement attendu pour 2007 est de 4,2 milliards d'euros.

#### **I - PERSONNES IMPOSABLES**

Les personnes physiques qui sont domiciliées en France, ou qui y possèdent des biens, et dont le patrimoine a une valeur nette supérieure à 760 000 € (limite applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2007) au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition sont assujetties à l'ISF.

Les personnes qui sont domiciliées en France sont imposables à raison des biens détenus en France et hors de France.

Les personnes qui sont domiciliées hors de France au sens de la législation interne française sont imposables à raison de leurs seuls biens situés en France.

L'imposition est établie au niveau du foyer fiscal. Celui-ci se compose des époux, des personnes vivant en concubinage notoire et des enfants mineurs dont ils ont, l'un ou l'autre, l'administration légale des biens. Les partenaires liés par un pacte civil de solidarité au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition font l'objet d'une imposition commune à l'ISF.

#### **II - BASE IMPOSABLE**

La base imposable comprend l'ensemble des biens, droits et valeurs qui composent le patrimoine des personnes imposables au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition (immeubles bâtis ou non bâtis, entreprises individuelles, exploitations agricoles, meubles meublants, placements financiers, véhicules automobiles, avions, bateaux de plaisance,...).

Toutefois, certains biens sont totalement ou partiellement exonérés. Il s'agit essentiellement des biens professionnels (entreprises individuelles dirigées effectivement par le contribuable et participations  $\geq 25$  % détenues par les dirigeants), de titres faisant l'objet d'un engagement de conservation, de titres de PME reçus en contrepartie de certains apports, des droits de propriété littéraire et artistique détenus par leur auteur, de certains biens ruraux, des objets d'antiquité, d'art ou de collection.

En outre, les placements financiers des personnes qui n'ont pas en France leur domicile fiscal sont expressément exonérés de l'impôt.

Cependant, ne sont pas considérés comme des placements financiers à ce titre (et sont donc imposables) :

- les titres des sociétés à prépondérance immobilière. Il s'agit des actions ou parts détenues dans une société ou une personne morale non cotée dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français, à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société ;
- les titres de participation représentant au moins 10 % du capital d'une société ;
- les actions ou parts détenues directement ou indirectement à plus de 50 % par des personnes morales ou organismes propriétaires d'immeubles ou de droits réels immobiliers situés en France.

En règle générale, les biens imposables sont évalués selon les règles applicables en matière de droits de succession (en principe, il s'agit de la valeur vénale).

Toutefois, il est effectué un abattement de 20 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire. Cet abattement est porté à 30 % à compter des impositions établies au titre de l'année 2008.

### III - BARÈME DE L'IMPÔT

Le montant de l'impôt est déterminé en appliquant à la base imposable un barème qui est actualisé chaque année. Au 1<sup>er</sup> janvier 2007, ce barème est le suivant :

Fraction de la valeur nette Taxable du patrimoine	Tarif applicable en %
N'excédant pas 760 000 €	0
Comprise entre 760 000 € et 1 220 000 €	0,55
Comprise entre 1 220 000 € et 2 420 000€	0,75
Comprise entre 2 420 000 € et 3 800 000 €	1
Comprise entre 3 800 000 € et 7 270 000 €	1,30
Comprise entre 7 270 000 € et 15 810 000	1,65
Au-delà de 15 810 000 €	1,80

Pour les redevables fiscalement domiciliés en France, un mécanisme de plafonnement permet de limiter le total de cet impôt et de l'impôt sur le revenu de l'année précédente à 85 % de ces revenus. Si ce pourcentage est dépassé, l'ISF est réduit de l'excédent ainsi constaté. Cette diminution est cependant limitée pour les contribuables dont le patrimoine excède 2,42 M€ en 2007.

L'ISF est perçu au vu d'une déclaration, accompagnée du paiement correspondant, déposée le 15 juin au Service des impôts des entreprises (SIE).

#### **IV - REDUCTION D'ISF POUR INVESTISSEMENT DANS LES PME OU AU TITRE DES DONS A CERTAINS ORGANISMES D'INTERET GENERAL**

A compter de l'ISF 2008, les redevables pourront imputer sur le montant de l'impôt dû :

- 75 % du montant des souscriptions directes ou indirectes au capital des PME ;
- 50 % du montant des souscriptions de parts de certains fonds d'investissements de proximité (FIP) ;
- 75 % du montant des dons effectués au profit de certains organismes d'intérêts général.

Le montant total de ces réductions d'ISF est plafonné à 50 000 €, la réduction opérée au titre des souscriptions de parts de FIP ne pouvant elle-même excéder 10 000 €.

<p style="text-align: center;"><b>CHAPITRE 4</b></p> <p style="text-align: center;"><b>LA TAXE PATRIMONIALE DUE PAR LES SOCIÉTÉS</b></p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Les personnes morales françaises ou étrangères qui, directement ou par personne interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de droits réels portant sur ces biens peuvent être redevables d'une taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale de ces immeubles ou droits. Cette taxe concerne les personnes morales quelle que soit leur forme. Elle est due à raison des immeubles et des droits réels possédés au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition. Toutefois, elle n'est pas due à raison des biens détenus en stock par les personnes morales qui exercent la profession de marchand de biens ou de promoteur immobilier.

De même, la législation fiscale française prévoit que six catégories de personnes morales et organismes peuvent être exonérées de cette taxe, sous certaines conditions.

Il s'agit des catégories suivantes :

- les personnes morales qui ne sont pas considérées comme étant à prépondérance immobilière ;
- les personnes morales dont le siège est situé dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;
- les personnes morales qui ont leur siège de direction effective en France ou qui, en vertu d'un traité, doivent bénéficier du même traitement que les personnes morales ayant leur siège en France ;
- les sociétés cotées en bourse ;
- les organisations internationales, les Etats souverains et les institutions publiques ;
- les caisses de retraite et autres organismes à but non lucratif qui exercent une activité désintéressée à caractère social, philanthropique, éducatif ou culturel.

Les personnes morales redevables de la taxe de 3 % sont astreintes à une obligation déclarative et doivent par conséquent souscrire avant le 15 mai de chaque année une déclaration spéciale faisant apparaître le lieu de situation, la consistance et la valeur vénale des immeubles et droits immobiliers imposables possédés au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition. La déclaration souscrite par la personne morale redevable de la taxe de 3 % doit être accompagnée du paiement de cette taxe. Par ailleurs, toute personne morale interposée entre le ou les débiteurs de la taxe et les immeubles ou droits immobiliers taxables est solidairement responsable du paiement de la taxe.

## QUATRIÈME PARTIE

### LES IMPÔTS DIRECTS LOCAUX

Les impôts directs locaux sont les plus anciens impôts du système fiscal français. Ils succèdent en effet aux contributions directes qui avaient été créées en 1790 et 1791 en tant qu'impôts d'Etat et qui ont été transférées aux collectivités territoriales à l'occasion de la réforme fiscale de 1914-1917.

La fiscalité locale se caractérise par le fait que la base d'imposition des impôts locaux est constituée essentiellement par la valeur locative cadastrale, sauf en ce qui concerne la taxe professionnelle. La valeur locative cadastrale ne représente pas le loyer aux conditions normales du marché mais le rendement théorique d'une propriété déterminé par l'administration.

Les impôts locaux sont perçus par l'Etat au profit des collectivités territoriales (régions, départements, communes, établissements publics de coopération inter-communale).

La fiscalité locale comporte quatre impôts principaux (la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties, la taxe d'habitation et la taxe professionnelle). S'y ajoutent des taxes annexes ou assimilées.

Les taux des impôts locaux sont fixés par les assemblées territoriales (conseils régionaux ou généraux, conseils municipaux...) lors du vote de leur budget annuel en fonction du produit que les diverses collectivités bénéficiaires attendent des impositions qui sont perçues à leur profit. Toutefois, les taux applicables ne peuvent dépasser certaines limites qui sont fixées par l'Etat. Ces taux s'appliquent à des bases déterminées par l'Etat.

Il existe de nombreuses exonérations permanentes ou temporaires.

En 2006, le produit des quatre principaux impôts directs locaux s'est élevé à 60,2 milliards d'euros.

# CHAPITRE 1

## LA TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIES

La taxe foncière sur les propriétés bâties est établie annuellement à raison des propriétés bâties situées en France à l'exception de celles qui font l'objet d'exonérations permanentes (propriétés publiques, bâtiments ruraux à usage agricole...) ou temporaires (destinées à favoriser le développement immobilier).

Les propriétés imposables sont constituées de toutes les constructions fixées au sol à perpétuelle demeure et présentant le caractère de véritables constructions. A titre d'exemple, on peut citer les locaux destinés à abriter les personnes (immeubles d'habitation) ou les biens professionnels (ateliers, hangars), certains ouvrages d'art et certaines voies de communication, les terrains formant une dépendance immédiate et indispensable de ces constructions, etc.

La base d'imposition est constituée par le revenu cadastral égal à 50 % de la valeur locative cadastrale, telle qu'elle résulte des mises à jour régulières effectuées par l'administration.

Le montant de la taxe s'obtient en multipliant la base d'imposition par les taux votés par chacune des collectivités territoriales bénéficiaires, pour l'année considérée.

La taxe est due par le propriétaire du bien au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

Les redevables âgés de plus de 75 ans dont les revenus n'excèdent pas certains montants, les personnes titulaires de l'allocation supplémentaire d'invalidité, de l'allocation de solidarité aux personnes âgées ou de l'allocation aux adultes handicapés sont exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties pour leur habitation principale. Au surplus, pour les impositions dues au titre de 2002 et des années suivantes, les redevables de condition modeste tels qu'ils sont définis par la loi, âgés de plus de 65 ans au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition et de moins de 75 ans, bénéficient d'un dégrèvement d'office de 100 € de la taxe foncière sur les propriétés bâties afférente à leur habitation principale.

Des exonérations temporaires de durée variable peuvent s'appliquer en faveur des constructions nouvelles, des entreprises nouvelles ou innovantes, du logement social et notamment des constructions de logements sociaux répondant à certains critères de qualité environnementale, de logements reconnus comme économes en énergie ou dans le cadre de la politique de la ville.

En 2005, le produit en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties s'est élevé à 17,73 milliards d'euros. Il s'élève en 2006 à 18,88 milliards d'euros.

<p style="text-align: center;"><b>CHAPITRE 2</b></p> <p style="text-align: center;"><b>LA TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS NON BÂTIES</b></p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

La taxe foncière sur les propriétés non bâties est établie annuellement à raison de la détention des propriétés non bâties de toute nature situées en France, à l'exception de celles qui font l'objet d'exonérations permanentes (propriétés publiques) ou temporaires (mesures diverses d'encouragement à l'agriculture, au reboisement ou à la préservation de zones présentant un intérêt environnemental).

Elle est perçue au profit des collectivités territoriales et de leurs établissements publics de coopération intercommunale. Toutefois, les terres agricoles sont exonérées de la totalité des parts départementale et régionale et à hauteur de 20 % pour les parts communale et intercommunale.

Comme pour la taxe foncière sur les propriétés bâties, le redevable est, en principe, le propriétaire du bien au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

Le revenu cadastral servant de base d'imposition est fixé à 80 % de la valeur locative cadastrale telle qu'elle résulte des évaluations foncières mises à jour par l'administration.

Comme pour les autres taxes, le montant de la taxe foncière sur les propriétés non bâties est obtenu en multipliant le revenu cadastral de chaque propriété par les taux votés par chacune des collectivités territoriales bénéficiaires, pour l'année considérée.

En 2005, le produit de la taxe foncière sur les propriétés non bâties s'est élevé à 0,95 milliard d'euros. Il s'élève en 2006 à 0,81 milliard d'euros.

<p style="text-align: center;"><b>CHAPITRE 3</b></p> <p style="text-align: center;"><b>LA TAXE D'HABITATION</b></p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Les locaux d'habitation suffisamment meublés et leurs dépendances (jardins, garages, parkings privés) sont imposables à la taxe d'habitation. La taxe est due par toute personne qui dispose au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition de locaux imposables dans la commune, à quelque titre que ce soit (propriétaire, locataire, occupant à titre gratuit).

Elle est calculée d'après la valeur locative cadastrale des locaux d'habitation résultant des évaluations foncières des propriétés bâties mises à jour par l'administration. Cette valeur locative est diminuée, pour les logements affectés à l'habitation principale du redevable, d'abattements obligatoires pour charges de famille ou facultatifs (abattement général à la base, abattement spécial ou abattement en faveur des personnes handicapées).

Le montant de la taxe est égal au produit de la base d'imposition par les taux votés par chacune des collectivités territoriales bénéficiaires, pour l'année considérée.

Les personnes de condition modeste, telles qu'elles sont définies par la loi, peuvent bénéficier d'une exonération ou d'un dégrèvement d'office, du montant de la taxe d'habitation relative à leur habitation principale.

Pour les contribuables qui ne bénéficient pas des mesures d'exonération ou de dégrèvement précitées, a été institué, dans certaines conditions, un plafonnement en fonction du revenu, de la taxe d'habitation afférente à l'habitation principale.

En 2005, le produit de la taxe d'habitation s'est élevé à 13,37 milliards d'euros. Il s'élève pour 2006 à 14,15 milliards d'euros.

## **CHAPITRE 4**

### **LA TAXE PROFESSIONNELLE**

La taxe professionnelle est due chaque année par les personnes morales ou les personnes physiques qui exercent en France, à titre habituel, une activité professionnelle non salariée.

Diverses exonérations sont prévues. Ces exonérations peuvent être permanentes (activités exercées par l'Etat, les collectivités territoriales et les établissements publics, activités et organismes agricoles, établissements privés d'enseignement, certaines activités artisanales, presse etc.) ou temporaires (exonérations accordées dans le cadre de l'aménagement du territoire, de la politique de la ville ou en faveur des entreprises nouvelles ou innovantes).

La base d'imposition de la taxe professionnelle est dans tous les cas constituée par la valeur locative des immobilisations passibles de taxe foncière dont le redevable avait la disposition à la fin de l'avant dernière année civile précédant celle de l'imposition.

Depuis la suppression de la part « salaire » qui est devenue définitive en 2003, cette base est complétée par la seule valeur locative des équipements et biens mobiliers (EBM) dont le redevable a disposé pendant la même période. Toutefois, deux catégories de contribuables ne sont pas imposés sur leurs EBM : il s'agit d'une part des redevables sédentaires dont les recettes annuelles n'excèdent pas 61 000 € s'il s'agit de prestations de services et de 152 500 € dans les autres cas, d'autre part des titulaires de bénéfices non commerciaux (BNC), des intermédiaires de commerce et des agents d'affaires, qui emploient moins de cinq salariés et ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option.

Pour cette seconde catégorie de redevables (BNC et assimilés) le deuxième élément de la base est constitué par 6 % des recettes.

La base d'imposition ainsi déterminée fait ensuite l'objet de réductions ou d'abattements. Ces réductions ou abattements peuvent être propres à certains redevables (artisans, réductions applicables aux entreprises qui exercent une partie de leur activité en dehors du territoire national, réduction de la valeur locative de certaines immobilisations, abattement de 25 % pour les établissements situés en Corse...) ou peuvent concerner tous les redevables (abattement général de 16 %) ou encore être décidés par les collectivités territoriales (abattement sur la base imposable des diffuseurs de presse).

La taxe est établie dans chaque commune où le redevable dispose de locaux ou de terrains. Par principe, elle est due pour l'année entière par le redevable qui exerce une activité imposable et non exonérée au 1<sup>er</sup> janvier sur la base des éléments d'imposition existant au dernier jour de la période de référence (en général, l'avant-dernière année précédant celle de l'imposition), sous réserve d'un certain nombre d'exceptions.

Le montant de la taxe professionnelle est obtenu en multipliant la base d'imposition nette de réductions et abattements par les taux votés par chacune des collectivités locales bénéficiaires.

Les taux varient, dans des limites fixées par la législation nationale, en fonction des décisions des différentes collectivités ou organismes locaux. Au montant de taxe professionnelle (TP) proprement dit, s'ajoutent les frais de gestion perçus par l'Etat (8 % du montant de la taxe), les impositions additionnelles (taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie ou chambres des métiers), les taxes spéciales d'équipement finançant les établissements publics fonciers et éventuellement la cotisation nationale de péréquation. Cette dernière est due par les redevables dont les établissements imposables à la taxe professionnelle sont situés dans des communes où le taux global de cette taxe de l'année d'imposition est inférieur au taux global moyen constaté l'année précédente au niveau national.

Le montant de TP ainsi obtenu ne peut être inférieur à la cotisation minimum correspondant au montant de la taxe d'habitation acquittée l'année précédente pour un logement de référence choisi dans la commune et retenu par le conseil municipal.

Il est prévu diverses mesures d'allègement des cotisations, tels le dégrèvement pour réduction d'activité, le dégrèvement au titre des investissements nouveaux ou le plafonnement des cotisations en fonction de la valeur ajoutée (PVA) produite par l'entreprise au cours de l'année au titre de laquelle la taxe professionnelle est due. Les dégrèvements sont pris en charge par l'Etat et partiellement pris en charge par les collectivités territoriales en ce qui concerne le PVA.

S'agissant du principal dégrèvement, le PVA, le taux du plafonnement est fixé à 3,5 % de la valeur ajoutée, quels que soient le chiffre d'affaires et le secteur d'activité de l'entreprise, à l'exception des entreprises de travaux agricoles, ruraux et forestiers pour lesquelles ce taux est fixé à 1,5 %. Le plafonnement est calculé sur la base de la cotisation de taxe professionnelle effectivement acquittée. La notion de valeur ajoutée retenue en matière de TP est très différente de celle applicable en TVA : pour le plafonnement de TP, il s'agit de la différence entre la production et les consommations de biens et services en provenance de tiers, avec quelques retraitements concernant notamment les subventions et les loyers.

Par ailleurs, la cotisation de taxe professionnelle des entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 7 600 000 euros est au moins égale à 1,5 % de la valeur ajoutée produite au cours de l'année d'imposition. La valeur ajoutée se détermine comme en matière de plafonnement de la taxe. Le supplément d'imposition ainsi déterminé est une recette du budget général de l'Etat.

En 2005, le produit de la taxe professionnelle s'est élevé à 25,06 milliards d'euros. En 2006, il est de 26,71 milliards d'euros.

<p style="text-align: center;"><b>CHAPITRE 5</b> <b>LES AUTRES TAXES LOCALES</b></p>
------------------------------------------------------------------------------------------

### **I - TAXES ADDITIONNELLES**

Une taxe d'enlèvement des ordures ménagères peut être instituée par les communes qui assurent au moins la collecte des déchets des ménages. Lorsque la compétence « élimination des déchets des ménages » a été transférée à un établissement public de coopération intercommunale, celui-ci peut instituer la taxe dès lors qu'il assure au moins la collecte. Cette taxe est assise sur le revenu cadastral servant de base à la taxe foncière applicable aux propriétés bâties.

La taxe d'enlèvement des ordures ménagères porte sur toutes les propriétés appartenant à des personnes physiques ou morales et qui sont soumises à la taxe foncière sur les propriétés bâties ou qui en sont temporairement exonérées.

Il existe également des taxes pour frais de chambre d'agriculture, de chambre de commerce et d'industrie et de chambre de métiers, qui sont perçues au profit de ces organismes consulaires.

### **II - TAXES SPÉCIALES D'ÉQUIPEMENT**

Les taxes spéciales d'équipement sont perçues au profit d'une région ou d'un établissement public foncier ou d'aménagement. Elles sont dues par l'ensemble des redevables soumis aux impôts locaux dans un périmètre géographique déterminé et calculées sur les mêmes bases.