

DROIT FISCAL

Par **Raymond FERRETTI**
Maître de conférences à l'Université de Metz

INTRODUCTION **2**

PREMIERE PARTIE - LE POUVOIR FISCAL **8**

TITRE 1 - L'EXERCICE DU POUVOIR FISCAL	8
CHAPITRE 1 - LE CADRE TECHNIQUE	8
CHAPITRE 2 - LE CADRE JURIDIQUE	26
TITRE 2 - LA CONTESTATION DU POUVOIR FISCAL	33
CHAPITRE 1 - LA CONTESTATION SOCIOLOGIQUE	33
CHAPITRE 2 - LA CONTESTATION JURIDIQUE : LE CONTENTIEUX FISCAL	40

DEUXIEME PARTIE - LE SYSTEME FISCAL **48**

PREMIERE SOUS-PARTIE - LES IMPOTS D'ETAT **48**

TITRE 1 - LES IMPOTS SUR LE REVENU	48
CHAPITRE 1 - L'IMPOT SUR LE REVENU DES PARTICULIERS	48
CHAPITRE 2 - L'IMPOT SUR LES SOCIETES (IS)	73
TITRE II - LES IMPOTS SUR LA DEPENSE	80
CHAPITRE 1 - LA TAXE A LA VALEUR AJOUTEE (TVA)	81
CHAPITRE 2 - LES IMPOTS PARTICULIERS SUR LA DEPENSE	89
TITRE III - LES IMPOTS SUR LE CAPITAL	90
CHAPITRE 1 - L'IMPÔT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE (ISF)	90
CHAPITRE 2 - LES IMPÔTS IRREGULIERS SUR LE CAPITAL	94

DEUXIEME SOUS PARTIE - LES IMPOTS LOCAUX **99**

CHAPITRE 1 - LES IMPOTS DIRECTS	100
CHAPITRE 2 - LES IMPOTS INDIRECTS	118

TROISIEME SOUS PARTIE - LES IMPÔTS SOCIAUX **123**

CHAPITRE I - LA CONTRIBUTION SOCIALE GENERALISEE (CSG)	123
CHAPITRE II - LA CONTRIBUTION POUR LE REMBOURSEMENT.....	125
DE LA DETTE SOCIALE (CRDS).....	125
CHAPITRE III – LE PRELEVEMENT SOCIAL DE 2 %.....	126

TABLE DES MATIÈRES **126**

INTRODUCTION

On peut définir le droit fiscal comme l'ensemble des règles de droit relatives à l'impôt. Il importe donc de préciser la notion d'impôt avant de bien la distinguer de notions voisines. Enfin il faudra préciser comment l'on classe les différents impôts.

SECTION I - LA NOTION D'IMPOT

La notion d'impôt a évolué avec le temps. On distinguera donc l'impôt au sens strict et l'impôt au sens large.

§ 1 - L'IMPÔT AU SENS STRICT

En 1936, Gaston Jèze définissait l'impôt en ces termes : « *prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie en vue de la couverture des charges publiques* ». Trois caractéristiques sont ainsi soulignées.

A - L'impôt est une prestation pécuniaire obligatoire

Le contribuable ne peut se soustraire à l'obligation fiscale. S'il en est ainsi c'est parce l'impôt a été voulu par le Législateur qui intervient doublement. D'abord en créant l'impôt : une loi ordinaire suffit mais ce peut être aussi une loi de finances. Ensuite, en autorisant pour un an le recouvrement de l'impôt : c'est l'un des objets de la loi de finances de l'année.

Le caractère obligatoire apparaît dans le nom même du prélèvement, il a une double signification

a) L'impôt est l'une des manifestations de la Souveraineté

Le terme utilisé indique bien que ce prélèvement est établi unilatéralement et s'impose au contribuable. L'impôt est bien l'une des prérogatives de puissance publique.

b) Le contribuable ne peut se soustraire à l'obligation fiscale

Si toutefois il s'y refuse la contrainte pourra être utilisée unilatéralement. Des sanctions fiscales s'appliqueront quasiment automatiquement.

B - L'impôt est une prestation pécuniaire sans contrepartie directe

a) Signification ?

1. Le contribuable qui paie ses impôts n'obtient rien en échange

Les services qui pourraient lui être rendu le sont à l'usager des services publics et non au contribuable. Or les deux qualités peuvent évidemment se superposer, mais d'abord ce n'est pas nécessaire et surtout il n'y a aucun lien entre les deux.

2. L'impôt ne peut être affecté à une dépense particulière.

C'est là l'application de la règle plus générale de la non-affectation des recettes aux dépenses.

b) Conséquences

L'absence de contrepartie entraîne la mise en place de techniques propres à ce prélèvement.

1. Qui paie l'impôt ?

C'est le contribuable. Il est déterminé par un certain nombre d'éléments que la loi fiscale énonce.

2. Comment est établi l'impôt ?

La loi fiscale détermine l'assiette de l'impôt c'est à dire ce sur quoi est assis le prélèvement : le revenu, le capital ou la dépense.

3. Quel est le montant de l'impôt ?

Là encore, c'est la loi fiscale qui précise ce que l'on appelle la liquidation. Il s'agit le plus souvent d'appliquer un taux à la base de l'impôt c'est à dire l'assiette quantifiée.

C - L'impôt est une prestation pécuniaire qui sert à la couverture des charges publiques

Cette finalité est purement financière, actuellement elle se diversifie.

a) Une finalité purement financière à l'époque classique

1. Elle est consacrée par la Déclaration des droits de l'Homme

Art. 13. – « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ».

2. Elle se fonde sur la neutralité des finances publiques

A l'époque classique, les finances publiques sont neutres par rapport à l'économie. Dans ces conditions, les impôts ne peuvent pas influencer l'économie ou le social. Si des impôts sont perçus c'est uniquement pour financer les dépenses publiques.

b) Une finalité diversifiée à l'époque moderne

1. Le développement de l'interventionnisme fiscal

On a vite compris que l'impôt pouvait devenir un instrument d'incitation au développement de certaines activités économiques ou sociales. Il suffit en effet de prévoir des réductions fiscales liées à ces activités pour les encourager ou au contraire de prévoir une sur-imposition pour d'autres afin de les enrayer. Ainsi est apparu ce que l'on appelle l'interventionnisme fiscal. Ce qui revient à dire que l'impôt devient un instrument au service de l'interventionnisme économique et social.

2. Les risques de contradiction avec la finalité financière

A force de prévoir des déductions fiscales en vue de favoriser tel ou tel comportement on a diminué les rentrées fiscales. C'est ainsi que l'on a vu apparaître la notion de dépense fiscale qui désigne en réalité le manque à gagner engendré par l'interventionnisme fiscal. La finalité financière est certes compatible avec la finalité économique et sociale, toutefois elle doit rester la finalité principale.

§ 2 – L'IMPÔT AU SENS LARGE

L'interventionnisme de la puissance publique se développant dans des secteurs et sous des formes de plus en plus divers, la notion classique de l'impôt s'est élargie.

A - La taxe fiscale

La taxe est une prestation pécuniaire requise des particuliers à l'occasion d'un service rendu. Par son caractère obligatoire elle se rapproche de l'impôt, mais par la présence d'une contrepartie elle s'en écarte. Toutefois, la contrepartie en question peut n'être que potentielle : il n'est pas nécessaire qu'elle ait été effectivement rendue, contrairement à la redevance. Enfin, le montant de la taxe n'obéit pas au critère de l'équivalence. Ainsi la taxe se différencie une fois de plus de la redevance. En termes de régime juridique la différence entre l'impôt et la taxe est nulle puisque le législateur intervient pour la créer et pour en autoriser le recouvrement. La notion d'impôt s'élargit et se trouble.

B - Les impositions de toute nature

Le Conseil Constitutionnel a été amené à plusieurs reprises à se prononcer sur la nature de certains prélèvements. Désormais, en effet, les contributions sur les tabacs, les alcools et les spécialités pharmaceutiques ([CC Décision n° 82-152 DC du 14 janvier 1983](#)), de même que la Contribution sociale généralisée (CSG) ([CC Décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990](#)), ainsi que le versement transport ([CC Décision n° 90-287 DC du 16 janvier 1991](#)) de même que la cotisation sociale de solidarité ([CC Décision n° 91-302 DC du 30 décembre 1991](#)) doivent être considérés comme des «impositions de toute nature» et non pas comme des «prélèvements sociaux». Utilisant les termes de l'article 34 de la Constitution «impositions de toute nature» il adopte une attitude pour le moins surprenante puisque sont de telles impositions les prélèvements qui ne sont ni des taxes parafiscales ni des cotisations sociales. Alors que classiquement l'impôt était défini positivement par ses caractéristiques c'est une démarche inverse, par élimination qui est retenue. Tout cela traduit et l'élargissement de la notion et le trouble qu'il provoque. (La Cour de Cassation adopte une position différente (Cass Soc 18 octobre 2001) en considérant la CSG comme une cotisation sociale. En cela elle s'aligne sur la Cour de justice des communautés (CJCE, 15-02-2000, aff. C-169/98, Commission des Communautés européennes c/ République française)

SECTION 2 - LES NOTIONS VOISINES

§ 1 - LES REDEVANCES

On peut citer comme exemple la redevance d'enlèvement des ordures ménagères ou encore le péage des autoroutes.

A - Redevance et impôt

La redevance encore appelée rémunération de services rendus, à la différence de l'impôt, a une contrepartie directe puisque c'est à l'occasion d'un service rendu qu'elle est perçue.

B - Redevance et taxe

Proche de la taxe la redevance s'en différencie sur deux points :

D'abord, la redevance est créée selon l'article 5 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 par décret en Conseil d'Etat. La loi organique sur les lois de finances du 1^{er} août 2001 reprend cette exigence, mais ajoute que *« ces décrets deviennent caducs en l'absence d'une ratification dans la plus prochaine loi de finances afférente à l'année concernée. »* (article 4)

De plus il y a équivalence entre le montant de la redevance et le service rendu, ce qui n'est pas le cas dans la taxe. Ce critère de l'équivalence a été finalement retenu par le Conseil d'Etat dans son arrêt du 21 novembre 1958 *Syndicat des transporteurs aériens*. Il a d'ailleurs été repris par le Conseil constitutionnel [DC 83-166 du 29 déc. 1983](#))

§ 2 - LES TAXES PARAFISCALES

Cette catégorie de prélèvement a été créée par l'ordonnance du 2 janvier 1959, qui en précise la définition ainsi que le régime juridique. La loi organique sur les lois de finances du 1^{er} août 2001 (art.63) supprime ces taxes, à partir de 2004, elles seront remplacées par des impositions de toutes natures.

A - Définition

Deux critères sont énoncés par l'article 4 de l'ordonnance.

- Il s'agit tout d'abord d'un prélèvement perçu *« dans un intérêt économique ou social »* ce qui l'oppose à l'impôt perçu on le sait dans un intérêt financier.
- En second lieu la taxe parafiscale se caractérise par ses bénéficiaires qui sont énoncés de manière énigmatique par l'ordonnance du 2 janvier 1959 puisqu'il s'agit : *« d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs »*

B - Régime juridique

- Elles sont créées par décret en Conseil d'Etat, pris sur le rapport du ministre des Finances et du ministre intéressé.
- La perception de ces taxes au-delà du 31 décembre de l'année de leur établissement doit être autorisée chaque année par une loi de finances. Le législateur n'intervient donc qu'une seule fois : pour autoriser le recouvrement et non pas pour la création. C'est l'Etat législatif annexé E de la loi de finances qui donne chaque année la liste des taxes parafiscales dont le recouvrement est autorisé.
- Afin d'en réduire le nombre, le décret du 30 octobre 1980 a prévu que les taxes parafiscales avaient une durée de vie limitée à cinq ans. Pour les maintenir il faut donc

prendre un nouveau décret. Ce texte a été relativement efficace puisque le nombre de taxes parafiscales diminue très lentement il est vrai. En 2001 on en recense 43. La loi organique sur les lois de finances du 1^{er} août 2001 prévoit La disparition des taxes parafiscales à compter du 1^{er} janvier 2004 (article 63).

§ 3 - LES COTISATIONS SOCIALES

A - Définition

Ce sont des prélèvements obligatoires aux profits des organismes de sécurité sociale versés par les assurés et les employeurs. Economiquement ce sont des taxes parafiscales, mais juridiquement la loi du 25 juillet 1953 les a exclus explicitement de la catégorie ce qui a pour effet de les soumettre à un régime juridique particulier.

B - Régime juridique

La place de la loi y est plus réduite.

-Il n'y a pas d'autorisation législative du recouvrement.

La mise en place en 1996 des lois de financement de la Sécurité sociale n'a rien changé en la matière. La loi de financement permet certes un débat sur le financement de la Sécurité sociale, mais elle ne fait que prévoir les recettes par catégories. Aucune autorisation n'est donnée.

- La création ne dépend que partiellement du législateur puisque seuls les principes de l'assiette et du recouvrement sont fixés par lui. Le Gouvernement arrête seul le taux.

SECTION 3 - LA CLASSIFICATION DES IMPOTS : IMPOT DIRECT ET IMPOT INDIRECT

C'est une classification classique mais contestée car la distinction de ces deux types d'impôts ne se fonde pas sur un critère unique . Trois types de critères peuvent être mis en avant.

§ 1 - LES CRITÈRES ADMINISTRATIFS

Les tous premiers critères étaient purement administratifs, puis on a mis en avant un critère relevant du droit administratif enfin c'est un critère lié au contentieux administratif qui a été utilisé.

A - Le critère purement administratif

Au départ, deux administrations différentes se répartissaient les impôts. Les impôts directs relevaient des contributions directes alors que les impôts indirects relevaient des contributions indirectes. Les deux administrations vont progressivement être fondues en une seule. Au début de la V^e République la fusion se fera au niveau de l'administration centrale : ce sont les deux directions des contributions directes et indirectes du ministère des finances qui formeront la direction générale des impôts (DGI). Plus tard et progressivement la fusion se

réalisera au niveau départemental et régional avec la création des directions départementales des services fiscaux et des centres des impôts. Dans ces conditions le critère purement administratif était dépassé.

B - Le critère lié au droit administratif

Par la suite on a mis en évidence l'existence d'un acte administratif particulier s'agissant de certains impôts : le rôle. On a donc été tenté de dire qu'étaient des impôts directs ceux qui étaient recouverts par voie de rôle alors que les autres étaient des impôts indirects.

Toutefois ce nouveau critère n'était pas complètement opérant puisque l'impôt sur les sociétés qui est un impôt direct n'est pas recouvert par voie de rôle. On découvrait alors les limites de ce nouveau critère.

C - Le critère lié au contentieux

Le contentieux fiscal relève des deux juges : administratif et judiciaire. C'est la répartition de ce contentieux entre les deux ordres de juridiction qui permet de distinguer les deux catégories d'impôts. Ainsi, les impôts directs relèvent du juge administratif alors que les impôts indirects sont du ressort du juge judiciaire.

Mais là encore, le nouveau critère s'est révélé insuffisant puisque la TVA qui est un impôt indirect relève du juge administratif et non pas du juge judiciaire.

On est donc passé des critères administratifs aux critères économiques.

§ 2 - LES CRITÈRES ÉCONOMIQUES

Sur ce plan le nouveau critère réside dans l'incidence de l'impôt. De ce point de vue deux hypothèses doivent être distinguées.

En premier lieu il faut mentionner celle où le redevable légal de l'impôt se confond avec le contribuable réel c'est à dire avec la personne qui supporte réellement l'impôt. Dans ce cas, on dit que l'incidence est directe et l'impôt est direct. L'exemple type étant l'impôt sur le revenu.

En second lieu on peut citer l'hypothèse dans laquelle le redevable légal et le redevable réel ne se confondent pas. L'incidence est indirecte, l'impôt est répercuté, l'impôt est indirect. C'est le cas de la TVA où l'assujéti inclut l'impôt dans le prix de la marchandise qu'il vend et s'est le consommateur final qui va supporter la taxe.

Si le critère semble efficace, il arrive que l'incidence d'un impôt direct ne soit pas directe.

Ainsi, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux peut être répercuté en tout ou en partie sur les prix.

§ 3 - LES CRITÈRES FISCAUX

C'est Edgar Allix qui disait que l'impôt direct évoque le verbe «être» ou «avoir» alors que l'impôt indirect renvoie plutôt au verbe «faire». C'était là une manière imagée de dire que le fait générateur de l'impôt direct est une situation pérenne : être salarié et à ce titre disposer ou avoir des revenus. Par contre l'impôt indirect a pour fait générateur une transaction, une opération c'est à dire quelque chose qui s'analyse comme une action intermittente et quasiment accidentelle.

Lorsque le contribuable « fait » il paye un impôt indirect, lorsqu'on l'impose pour ce qu'il « est » ou ce qu'il « a », alors il s'agit d'un impôt direct.

*
* *

L'étude de l'impôt peut se faire dans deux directions différentes. On peut d'abord envisager l'impôt en tant qu'il exprime un phénomène de pouvoir, ce sera l'objet de la première partie. Mais la manifestation de ce pouvoir fiscal débouche sur des impôts qui forment un système fiscal que nous décrirons dans une deuxième partie.

PREMIERE PARTIE - LE POUVOIR FISCAL

Il importe de savoir comment s'exerce le pouvoir fiscal (Titre 1) avant de voir comment ce pouvoir, comme tous les autres, est contesté (Titre 2)

.

TITRE 1 - L'EXERCICE DU POUVOIR FISCAL

Le pouvoir fiscal s'exerce dans un double cadre : technique, mais aussi bien sûr juridique.

CHAPITRE 1 - LE CADRE TECHNIQUE

Sur un plan technique, on distingue trois opérations fiscales : l'assiette, la liquidation et le recouvrement de l'impôt.

SECTION 1 - L'ASSIETTE DE L'IMPOT

Comme l'impôt n'a pas de contrepartie directe, il est nécessaire de l'asseoir sur ce que l'on appellera la matière imposable. Après avoir choisi cette matière, il convient bien sûr de l'évaluer.

§ 1 - LE CHOIX DE LA MATIERE IMPOSABLE

Dans l'absolu, tout peut servir de matière imposable mais en réalité le choix de celle-ci doit se fonder sur les capacités contributives. Par conséquent, c'est la richesse du contribuable qui est prise en compte soit lorsqu'elle se forme à travers le revenu, soit lorsqu'elle se constitue à travers le capital ou enfin lorsqu'elle est utilisée à travers la dépense.

A - L'impôt sur le revenu

C'est la première matière imposable dans les systèmes modernes.

a) La notion de revenu

Notion économique qui a été interprétée juridiquement par le législateur qui a posé les règles. Le droit fiscal développe des règles qui lui sont propres.

1. La notion civiliste de revenu

C'est une somme d'argent provenant d'une source permanente et de manière périodique.

✍ ✍ Caractère monétaire

Le revenu est une richesse immédiatement convertible

✍ ✍ Caractère permanent

On peut distinguer plusieurs sources de revenus :

- ☐ le travail qui génère des salaires
- ☐ le capital qui peut procurer des loyers ou encore des intérêts d'actions ou d'obligations.

Mais il existe aussi des sources mixtes résultant de l'association du travail et du capital. C'est le cas des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), des bénéfices non commerciaux (BNC) qui sont les revenus des professions libérales.

✍ ✍ Caractère périodique

Cela signifie que le revenu est mensuel, annuel, trimestriel. Mais il ne faut pas confondre la périodicité qui peut être interrompue et la pérennité.

2. La notion économique de revenu

Le revenu est l'enrichissement d'un sujet économique.

Pour TIXIER et GEST : « *Le revenu est égal à la somme des consommations effectuées par le contribuable et de la variation en plus ou moins de son patrimoine au cours d'une période donnée* ».

Cette notion économique a tendance aujourd'hui à être reprise par le droit fiscal. Toutefois certains aménagements y sont apportés.

3. La notion fiscale de revenu

La notion fiscale constitue parfois une extension de la notion du revenu civiliste, parfois une restriction par rapport à la notion économique.

✍ ✍ Extension de la notion civiliste

- Le caractère monétaire n'est pas exclusif. Certains revenus sont pris en considération par le droit fiscal (c'est-à-dire imposés). Par exemple les avantages en nature.
- Le revenu net est imposable. C'est en effet le revenu perçu diminué des dépenses telles que les frais professionnels, les frais engagés pour conserver le revenu qui est imposé.
- En droit fiscal, le caractère périodique n'est pas toujours retenu. Ainsi, les plus-values sont-elles imposées en tant que revenu. Hors par définition la plus value est exceptionnelle.

✂ ✂ Restriction par rapport à la notion économique

Certains revenus au sens économique sont exonérés, comme les allocations familiales, certaines prestations sociales, sont également déductibles, certains revenus tels que les primes pour assurance sur la vie, les emprunts sur habitation principale... sont également exonérés du moins partiellement.

Si la notion de revenu est de plus en plus hétérogène, les modalités de l'imposition de ce même revenu sont elles-mêmes variées.

b) Les modalités de l'imposition du revenu

L'impôt sur le revenu peut être analytique (ou cédulaire), synthétique (ou général), mais il peut aussi être mixte.

1. Impôt cédulaire ou analytique

Le principe en la matière est que chaque revenu est distingué pour être imposé de manière particulière. Un impôt particulier frappe des revenus particuliers.

Avec ce système on peut adapter l'impôt à chaque type de revenu et donc être plus juste. Toutefois, quelques inconvénients apparaissent.

Ce n'est pas le contribuable qui est appréhendé dans la totalité de ses revenus, mais chacun de ses revenus dans sa spécificité. Ainsi, un contribuable percevant plusieurs types de revenus pour des sommes moyennes sera faiblement imposé alors qu'en fait la somme de ses revenus est conséquente.

2. Impôt général ou synthétique

C'est la solution inverse. Ici on prend en considération l'ensemble du revenu quels que soient ses origines. Plus le revenu est important, plus le taux est élevé. Ainsi la progressivité de l'impôt est-elle possible de même que sa personnalisation. Toutefois il n'est plus possible d'instaurer une discrimination. La solution est donc dans un système mixte.

3. Impôt mixte

La mixité peut résulter de la superposition des deux systèmes précédents ou encore de la combinaison de ceux-ci.

✂ ✂ L'impôt mixte par superposition

C'est sous cette forme qu'historiquement l'impôt sur le revenu est apparu.

□ En Grande-Bretagne : l'impôt sur le revenu a été instauré en 1842 sous la forme cédulaire (« Income Tax »). Cinq types de revenus différents, étaient distingués. En 1910 est créée la « Surtax » : elle se superpose (s'ajoute) au précédent elle est progressive (on prend en compte la totalité du revenu).

□ En France, lorsque l'impôt sur le revenu sera instauré en 1917, ce sera sous la forme d'une taxe proportionnelle cédulaire à taux unique. Plus tard on ajoutera une surtaxe

progressive sur la totalité du revenu fiscal dont le taux variait en fonction du montant du revenu.

✍✍ L'impôt mixte par combinaison

C'est l'actuel système français. Il n'existe qu'un seul impôt général, mais afin d'établir plus précisément l'impôt on distingue entre les différents types de revenus (Salaires, BIC, BNC , etc)

B - L'impôt sur le capital

Le capital est une notion complexe qu'il faut préciser dans un premier temps. Rien d'étonnant dans ces conditions qu'elle soit à l'origine de plusieurs modalités d'imposition.

a) La notion de capital

Selon P.M. Gaudemet, le capital est la richesse consolidée dans le patrimoine du contribuable. Derrière cette définition se cachent plusieurs formes de capitaux.

1. Les formes du capital

Il existe plusieurs catégories de capitaux :

✍✍ Les capitaux immobiliers / mobiliers

Les capitaux immobiliers comme par exemple les immeubles, les forêts sont plus facilement imposables car il est difficile de les dissimuler physiquement. Ce qui n'est pas le cas des capitaux mobiliers comme l'or, les créances. Dans ces conditions on comprend que le premier type de capital ait été d'abord imposé.

✍✍ Les capitaux productifs / les capitaux improductifs de revenus

Certains capitaux produisent des revenus. C'est le cas des immeubles qui génèrent des loyers, c'est également le cas des actions qui peuvent procurer des intérêts etc... Ces capitaux sont donc plus facilement imposables que ceux qui ne procurent aucun revenu. Les bijoux, les tableaux de maître, l'or, ne rapportent rien à leurs propriétaires à moins d'être vendus. Mais dans ce cas le gain éventuel est exceptionnel et se traduit par la disparition du capital. Imposer de tels capitaux est donc pour le moins plus délicat.

La notion de capital est multiforme. Elle présente pour cette raison des limites qui sont difficiles à tracer.

2. Les limites de la notion

Il est parfois délicat de distinguer certains capitaux de certains revenus. La frontière entre certains capitaux et certaines dépenses est tout autant difficile à tracer.

✍✍ Capital et revenu

On peut citer deux exemples :

□ La plus value réalisée lors de la vente d'un immeuble est un capital économiquement parlant, mais en droit fiscal elle est appréhendée comme un revenu.

□ La rente viagère est en fait un capital qui a été constitué, mais qui est redistribué sous forme de rente viagère donc périodiquement comme un revenu.

Capital et dépense

Certains biens sont ambivalents. S'agit-il de biens de consommation ou de bien en capital. Le meilleur exemple que l'on puisse donner est celui des automobiles ou dans une moindre mesure des appareils ménagers. On peut considérer que ce sont des capitaux mais qui s'amortissent très vite (5 ans).

Le capital est donc une notion aux contours parfois flous. Nul ne s'étonnera dans ces conditions que l'imposition du capital puisse se faire selon des modalités qui varient.

b) Les modalités de l'imposition du capital

1. Impôt sur le capital et impôt d'après le capital

□ L'impôt sur le capital se traduit par un taux très élevé, suffisamment élevé pour que le contribuable soit obligé d'entamer son capital pour payer l'impôt.

□ L'impôt d'après le capital se caractérise au contraire par un taux relativement faible, inférieur au revenu du capital. Un tel impôt ne menace donc pas l'existence du capital.

Une telle distinction est importante car elle trace les limites de l'imposition du capital, trop élevée, elle détruit le capital, pas assez elle permet à certains capitaux non productifs de revenus d'échapper à l'impôt.

2. Impôt régulier et impôt exceptionnel

□ L'impôt régulier c'est par exemple l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF). Dans ce cas, l'imposition se fait chaque année, c'est donc la possession d'un certain patrimoine qui est imposé.

□ L'impôt exceptionnel : c'est le cas des droits de succession ou encore des droits de mutation. L'impôt n'est perçu qu'à l'occasion d'événements particuliers : la transmission du capital que ce soit par succession ou par l'effet de la vente.

Mais il existe des impôts encore plus exceptionnels sur le capital. Ils sont liés à des événements extrêmement rares qui n'ont aucun lien avec le contribuable.

Ainsi, en Allemagne après la première guerre fut créé l'« impôt du sacrifice pour, la détresse de l'Empire ». L'imposition du capital était prévue pour une durée de 20 ou 30 ans.

De même, en France après la seconde guerre mondiale, deux impôts ont été mis en place. Le premier frappait le patrimoine avec un tarif progressif (taux modéré), le second, taxait l'enrichissement depuis 1940, son taux était beaucoup plus lourd. Cet impôt devait sanctionner les personnes qui s'étaient enrichies pendant la guerre.

C - L'impôt sur la dépense

Ici encore il faudra préciser la notion avant d'aborder les différentes modalités de l'imposition.

a) La notion de dépense

On peut définir la dépense comme « toute aliénation de richesse consentie par le contribuable pour se procurer un bien ou un service. ». C'est donc la richesse qui sort du patrimoine du

contribuable pour servir à l'achat de biens ou de services. Toutefois une question se pose : faut-il distinguer les dépenses de consommation et les dépenses d'investissement ? En principe ne sont retenues que les dépenses de consommation. Mais certaines exceptions doivent être mentionnées. Ainsi, pour les particuliers, l'achat d'un immeuble est-il soumis à la TVA durant les cinq premières années de son existence. Passé cette période, l'opération relève des droits de mutation.

b) Les modalités de l'imposition de la dépense

Comme l'impôt sur le revenu, l'imposition de la dépense peut être synthétique ou analytique.

1. L'impôt analytique sur la dépense

L'impôt analytique sur la dépense est celui qui ne frappe qu'une dépense déterminée. On peut citer comme exemple les droits de consommation ou d'accises (imposition de certains produits tels que le vin, l'alcool, le tabac). On peut également citer les droits de douane. Ces impôts analytiques sont en voie de disparition car ce sont des impôts réels, seule compte la chose achetée et en aucune manière la personnalité ou les caractéristiques de la personne qui achète. Ces impôts sont donc socialement aveugles.

2. L'impôt synthétique sur la dépense

Il prend en considération l'ensemble de la dépense. Il s'agit de ce que l'on appelle les taxes sur le chiffre d'affaire (TCA). L'impôt synthétique sur la dépense peut être partiellement personnalisé ce qui explique son développement récent. L'impôt synthétique peut se présenter de différentes manières :

L'impôt unique

Cet impôt ne frappe qu'une fois la denrée ou le produit ou le service. Il peut être institué au stade de la production comme au stade de la consommation sur le détaillant par exemple. Il est facile à mettre en place, mais c'est un impôt dangereux pour le fsc, car s'il n'est pas payé, il ne sera plus jamais récupéré.

En France on a préféré instituer des impôts sur la consommation que sur la production. Ainsi de 1917 à 1920 une taxe sur les paiements a-t-elle été mise en place. Par la suite de 1941 à 1966 une taxe locale a pu largement contribuer aux dépenses des communes.

L'impôt en cascade

Il intervient à chaque stade du circuit de commercialisation d'un produit. Il peut être cumulatif ou déductible.

☐ L'impôt en cascade cumulatif

Il s'applique à chaque stade du circuit économique. L'impôt s'ajoute à l'impôt. Le taux est nécessairement bas. Il a l'avantage de décourager la fraude, dans la mesure où celle-ci ne devient intéressante qu'à la condition d'être répétée. L'inconvénient décisif est qu'un tel impôt ignore la neutralité fiscale dans la mesure où il pénalise les circuits longs. Cet impôt existait en Allemagne sous le nom d'Umsatzsteuer jusqu'en 1968.

☐ L'impôt en cascade déductible

Il est également payé à chaque stade du circuit économique mais le contribuable est en droit de déduire de l'impôt qu'il doit, celui qu'il a payé en amont d'où l'appellation de taxe sur la valeur ajoutée. L'avantage est de décourager la fraude, mais aussi de servir la neutralité

économique puisque le poids final de l'impôt est en effet identique quelle que soit la longueur du circuit économique. La TVA en est le meilleur exemple.

§ 2 - L'EVALUATION DE LA MATIERE IMPOSABLE

La matière imposable peut être évaluée, le plus souvent directement mais parfois indirectement.

A - L'évaluation indirecte

La valeur de la matière imposable est supposée, ce n'est en aucune manière la valeur réelle. A cette fin on utilise certains éléments intermédiaires d'appréciation. Deux méthodes peuvent être distinguées.

a) L'évaluation indiciaire

Dans cette méthode on utilise des éléments extérieurs à la matière imposable qui donnent une idée de l'importance de celle-ci. Ce système relativement ancien est maintenu uniquement à titre de sanction.

1. Un système ancien : la contribution sur les portes et les fenêtres

Cet ancien impôt frappait en réalité le capital foncier. La difficulté résidait dans l'évaluation du capital surtout dans une société où l'alphabétisation n'était pas développée. Dans ces conditions le nombre de portes et de fenêtre donnait une idée de l'importance et donc de la valeur de l'immeuble. De plus, il était relativement facile pour l'administration fiscale de dénombrer elle-même ces différents éléments. Mais ce système est arbitraire. C'est pourquoi il ne subsiste qu'à titre de sanction

2. Un système actuel : les signes extérieurs de richesse

L'article 168 du CGI prévoit qu'en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, la base d'imposition à l'impôt sur le revenu est portée à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à certains éléments de ce train de vie un barème fixé par le même code.

ELEMENTS DU TRAIN DE VIE

1. Valeur locative cadastrale de la résidence principale, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel / cinq fois la valeur locative cadastrale.

2. Valeur locative cadastrale des résidences secondaires, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel / cinq fois la valeur locative cadastrale.

3. Employés de maison, précepteurs, préceptrices, gouvernantes :

- pour la première personne âgée de moins de 60 ans / 4 600 euros

- pour chacune des autres personnes / 5 700 euros

La base ainsi déterminée est réduite de moitié en ce qui concerne les personnes employées principalement pour l'exercice d'une profession.

Il n'est pas tenu compte du premier employé de maison.

Il est fait abstraction du second employé de maison lorsque le nombre des personnes âgées de 65 ans ou infirmes vivant sous le même toit est de quatre au moins.

4. Voitures automobiles destinées au transport des personnes / Les trois-quarts de la valeur de la voiture neuve avec abattement de 20 % après un an d'usage et de 10 % supplémentaire par année pendant les quatre années suivantes.

Toutefois, la base ainsi déterminée est réduite de moitié en ce qui concerne les voitures appartenant aux pensionnés de guerre bénéficiaires du statut des grands invalides, ainsi qu'aux aveugles et grands infirmes civils titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article 173 du Code de la famille et de l'aide sociale.

Elle est également réduite de moitié pour les voitures qui sont affectées principalement à un usage professionnel. Cette réduction est limitée à un seul véhicule.

5. Motocyclettes de plus de 450 cm³ / La valeur de la motocyclette neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage.

6. Yachts ou bateaux de plaisance à voiles avec ou sans moteur auxiliaire jaugeant au moins 3 tonneaux de jauge internationale /

- pour les trois premiers tonneaux : 1 140 euros
- pour chaque tonneau supplémentaire :
- de 4 à 10 tonneaux : 340 euros
- de 10 à 25 tonneaux : 460 euros
- au-dessus de 25 tonneaux : 910 euros

Ce barème est quintuplé pour les bateaux de plaisance battant pavillon d'un pays ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Le nombre de tonneaux à prendre en considération est égal au nombre de tonneaux correspondant à la jauge brute sous déduction, le cas échéant, d'un abattement pour vétusté égal à 25 %, 50 % ou 75 % suivant que la construction du yacht ou du bateau de plaisance a été achevée depuis plus de cinq ans, plus de quinze ans ou plus de vingt-cinq ans. Le tonnage ainsi obtenu est arrondi, s'il y a lieu, à l'unité immédiatement inférieure.

7. Bateaux de plaisance à moteur fixe ou hors-bord d'une puissance réelle d'au moins 20 CV /

- pour les vingt premiers chevaux : 910 euros
- par cheval-vapeur supplémentaire: 69 euros

Toutefois, la puissance n'est comptée que pour 75 %, 50 % ou 25 %, en ce qui concerne les bateaux construits respectivement depuis plus de cinq ans, quinze ans et vingt-cinq ans.

Ce barème est quintuplé pour les bateaux de plaisance battant pavillon d'un pays ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

8. Avions de tourisme : par cheval-vapeur de la puissance réelle de chaque avion / 69 euros

9. Chevaux de course âgés au moins de deux ans au sens de la réglementation concernant les courses :

- par cheval de pur sang / 4 600 euros
- par cheval autre que de pur sang et par trotteur / 2 700 euros

10. Chevaux de selle : par cheval âgé au moins de deux ans à compter du second cheval / 1 370 euros

11. Location de droits de chasse et participation dans les sociétés de chasse / Deux fois le montant des loyers payés ou des participations versées lorsqu'il dépasse 4 600 euros.

12. Clubs de golf : participation dans les clubs de golf et abonnements payés en vue de disposer de leurs installations / Deux fois le montant des sommes versées lorsqu'il dépasse 4 600 euros.

Les éléments dont il est fait état pour la détermination de la base d'imposition sont ceux dont ont disposé, pendant l'année de l'imposition, les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6.

Pour les éléments dont disposent conjointement plusieurs personnes, la base est fixée proportionnellement aux droits de chacune d'entre elles.

Les revenus visés au présent article sont ceux qui résultent de la déclaration du contribuable et, en cas d'absence de déclaration, ils sont comptés pour zéro.

2. La somme forfaitaire déterminée en application du barème est majorée de 50 p. 100 lorsqu'elle est supérieure ou égale à deux fois la limite mentionnée au 1 et lorsque le contribuable a disposé de plus de six éléments du train de vie figurant au barème.

2 bis. La disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus est établie lorsque la somme forfaitaire qui résulte de l'application du barème et de la majoration prévus aux 1 et 2 excède d'au moins un tiers, pour l'année de l'imposition et l'année précédente, le montant du revenu net global déclaré y compris les revenus exonérés ou taxés selon un taux proportionnel ou libérés de l'impôt par l'application d'un prélèvement.

3. Le contribuable peut apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie.

Cette sanction subsiste encore pour imposition selon le train de vie (loi fixe un certain nombre éléments comme disposition d'un bateau, d'une écurie ...) qui est apprécié sous forme d'indices.

b) L'évaluation forfaitaire

La méthode forfaitaire consiste à évaluer les bases individuelles de l'imposition à partir d'un ou plusieurs éléments considérés comme révélateur de celle-ci parce qu'étant en relation directe avec la matière imposable.

1. Le forfait légal

Dans ce forfait, les éléments d'appréciation sont fixés par la loi. C'est le cas en matière de bénéfices agricoles. En ce domaine et pour les petites exploitations, le bénéfice forfaitaire est déterminé, par hectare, pour chaque catégorie ou chaque nature d'exploitation, d'après la valeur des récoltes levées. (article 64 du CGI).

2. Le forfait conventionnel

Il s'agit d'un accord entre l'administration fiscale et le contribuable. Jusqu'en 1998 existait en matière de bénéfices non-commerciaux un système dit de l'évaluation administrative qui en était une illustration. De même en matière de bénéfices industriels et commerciaux existait un tel système. En cas d'accord entre le contribuable et l'administration le forfait était valable

pendant deux ans en matière de BIC et un an pour les BNC. En cas de désaccord les parties s'adressaient à la Commission Départementale des Impôts Directs (CDID).

B - L'évaluation directe

Elle est fondée sur une évaluation par le contribuable, mais elle suppose la possibilité pour l'administration fiscale, a posteriori, d'apprécier la justesse de la déclaration.

a) L'évaluation par le contribuable : la déclaration

La déclaration est le procédé de droit commun de constatation et d'évaluation de la matière imposable. Son extension s'est faite progressivement à quasiment tous les impôts.

Le contribuable doit fournir au fisc les renseignements nécessaires à l'établissement de l'assiette (montant du revenu, charges de familles, charges déductibles). La réglementation est précise : son dépôt est obligatoire, dans un certain délai. Même si la déclaration est toujours présumée exacte, elle joue le rôle de moyen de preuve opposable à l'administration fiscale et au contribuable.

Le déclarant est celui qui est présumé le mieux connaître le montant de la matière imposable. Du fait de l'interprétation des déclarations, il a intérêt à être exact. Cette méthode peut être une source de complexité pour le contribuable qui ne peut pas maîtriser l'ensemble de la législation fiscale. Pour l'administration au contraire elle allège ses obligations dans l'optique de présomption d'exactitude.

b) Le contrôle par l'administration

Dans la mesure où la déclaration repose sur les informations communiquées par contribuable, il est nécessaire pour l'administration fiscale de les vérifier. Ce contrôle met en œuvre deux pouvoirs.

1. Le pouvoir d'investigation

Il s'exerce sur deux modes : la demande de renseignements et la recherche de renseignements

La demande de documents et de renseignements

L'administration fiscale a le droit de demander que certains documents lui soient communiqués. Ce peuvent être des documents détenus par le contribuable (documents comptables) mais aussi par des tiers et qui concernent le contribuable. En cas de refus de communication, le contribuable encourt une amende ou même des poursuites.

Elle peut également en dehors de la production de tout document faire une demande générale de renseignement qui peut prendre plusieurs formes.

- La demande de renseignement informelle : il s'agit de toute demande faite par le fisc qui ne repose sur aucun fondement textuel. Le contribuable n'est pas tenu de répondre et son refus n'est pas sanctionné.
- La demande d'éclaircissement : elle ne concerne que l'impôt sur le revenu mais peut porter sur n'importe quel point de cet impôt.
- La demande de justification : elle concerne les situations de familles, toute charge retranchée du revenu global.

Les deux dernières procédures sont réglementées. Le contribuable a 30 jours pour fournir sa réponse ; un nouveau délai de deux mois est ouvert en cas de réponse insuffisante. Le défaut de réponse peut entraîner une taxation d'office.

La recherche de renseignements

Elle se traduit par le droit de visite et les perquisitions fiscales. A l'origine, cette recherche de renseignements ne s'exerçait qu'en matière de contribution indirecte. Ce droit de visite a été étendu, en 1984, aux impositions directes et taxes sur le chiffre d'affaire. Le juge est présent tout au long de la procédure.

2. Le pouvoir de vérification

Il se traduit par deux procédures

La vérification de comptabilité

« C'est un contrôle de l'exactitude et de la sincérité des déclarations souscrites par le contribuable au moyen de leur comparaison avec le contenu des écritures comptables ». Il permet un examen critique sur place des documents et des écritures.

L'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle

C'est « l'ensemble des opérations ayant pour but de vérifier la sincérité des déclarations globales au titre de l'impôt sur le revenu ». Il s'agit de ce que l'on appelle couramment un contrôle fiscal.

SECTION 2 - LA LIQUIDATION DE L'IMPOT

Liquidier l'impôt revient à en calculer précisément le montant. A cette fin on applique généralement le taux à la base que l'on vient justement d'établir. Toutefois d'autres éléments de ce que l'on appelle le tarif de l'impôt interviennent également.

§ 1 - LE TAUX DE L'IMPÔT

Le plus souvent le taux de l'impôt est un taux *ad valorem* c'est à dire un pourcentage que l'on va appliquer à la base. Mais il existe, s'agissant de certains impôts comme les droits d'accises, des taux spécifiques qui s'expriment par une valeur en euros par quantité de marchandise ou de produit visé.

Deux problèmes se posent s'agissant du taux *ad valorem* : celui de sa détermination et celui de son adaptation.

A - La détermination du taux

On peut déterminer le taux en relation avec le produit de l'impôt ou en relation avec la matière imposable.

a) Taux et produit de l'impôt

Selon que le taux de l'impôt est déterminé et donc connu avant ou après le produit de l'impôt c'est à dire ce qu'il rapporte, on a affaire à un impôt de quotité ou à un impôt de répartition.

1. L'impôt de répartition

Dans ce type d'impôt on fixe d'abord le montant attendu du prélèvement. Celui-ci étant connu, on peut le répartir entre les contribuables. Le taux peut alors être calculé.

Ce type d'impôt a aujourd'hui disparu. Il correspond à un système archaïque. Il était notamment utilisé sous l'ancien régime ou plus près de nous dans le cadre de la fiscalité directe locale : les « quatre vieilles » étaient réparties entre les communes, à l'intérieur des communes on répartissait entre les contribuables, en fonction des bases des impôts.

Ce système permettait de compter sur des rentrées fiscales sûres. Evidemment, il ne brillait pas par sa justice. Et c'est pourquoi il a été abandonné. Aujourd'hui, les impôts sont tous des impôts de quotité.

2. L'impôt de quotité

Dans ce type d'impôt le taux est fixé d'abord. Ensuite, il est appliqué à la base imposable. Enfin, on connaît le produit de l'impôt. Le taux est donc ici une cause et non pas une conséquence.

b) Taux et montant de la matière imposable

L'impôt peut être proportionnel à la matière imposable ou progressif par rapport à celle-ci.

1. L'impôt proportionnel

C'est un impôt dont le taux est constant quel que soit le montant de la matière imposable. Ce type d'impôt est apparu le premier. Il réalisait une justice arithmétique. Aujourd'hui, l'impôt proportionnel reste en vigueur notamment en matière d'impôt sur la dépense. Il a même tendance à se développer puisque la CSG et les autres contributions sociales créées récemment adoptent le taux proportionnel.

2. L'impôt progressif

L'impôt progressif est celui dont le taux s'élève avec l'augmentation de dimension de la matière imposable. Il réalise une égalité réelle et non plus arithmétique. L'idée du taux progressif est apparue avec Montesquieu qui souhaitait imposer plus le superflu que le nécessaire, mais c'est surtout Condorcet qui expose l'idée moderne de l'impôt progressif. Cependant, il faudra attendre 1901 pour voir apparaître dans la fiscalité française un tel type de taux dans les droits de succession. Ensuite cette technique sera appliquée à l'impôt sur le revenu. On peut distinguer deux sortes de progressivité.

La progressivité par classe ou globale

La matière imposable est découpée en plusieurs classes. Chacune de ces classes est imposée à un taux propre qui augmente avec la matière imposable. Ainsi, par exemple, pour le revenu compris entre 0 et 100, le taux sera de 5 %, de 100 à 500 il sera de 10 %, de 500 à 1000 il s'élèvera à 15 % etc... Ce système est simple, mais il introduit une certaine injustice aux limites des différentes classes. Puisque dans notre exemple, quand le contribuable A qui déclare un revenu de 99 paye un impôt de 4,95, le contribuable B qui lui a perçu un revenu de

101 va payer un impôt de 10,1 soit pratiquement le double. Il s'agit donc d'une progressivité par palier. L'amélioration du système débouche sur la progressivité par tranche

La progressivité par tranche

En France on pratique une telle progressivité. Ainsi, dans l'impôt sur le revenu des personnes physiques, le taux varie en fonction des six tranches suivantes :

Tranches	Taux
de 4 121 € à 8 104 €	7,5 %
de 8 104 € à 14 264 €	21 %
de 14 264 € à 23 096 €	31 %
de 23 096 € à 37 579 €	41 %
de 37 579 € à 46 343 €	46,75 %
au-dessus de 46 343 €	52,75 %

Dans ce cadre, un revenu de 15 000 € va être découpé en plusieurs tranches. De 0 à 4120 € le taux est 0, c'est un abattement. De 4 121 € à 8 104 € on va appliquer le taux de 7,5 %, de 8 104 € à 14 264 € on appliquera le taux de 21 %, enfin de 14 264 € à 15 000 € c'est le taux de 31 % qui est utilisé, ce qui fait :

$(7,5 \% \text{ de } 3983 \text{ €} = 298,25 \text{ €}) + (21 \% \text{ de } 6160 \text{ €} = 1293 \text{ €}) + (31 \% \text{ de } 736 \text{ €} = 228,16 \text{ €})$

Au total ce contribuable payera un impôt égal à $298,25 \text{ €} + 1293 \text{ €} + 228,16 \text{ €} = 1819,1 \text{ €}$. Avec le système précédent, puisque son revenu est de 15 000 € tout son revenu imposable ($150000 - 4121 = 10879$) 10879 aurait été imposé à 31 % soit 3372,49 €

B - L'adaptation du taux

Une fois le taux déterminé on va généralement l'adapter à la situation du contribuable, c'est ce que l'on appelle la personnalisation ou alors on l'adaptera à la matière imposable c'est la discrimination.

a) La personnalisation de l'impôt

Tenir compte de la personne du contribuable c'est prendre en considération sa situation familiale. L'aménagement familial de l'impôt peut être réalisé de différentes manières.

1. Le quotient conjugal

Ce système est employé aux États-Unis où il est couramment dénommé «le cadeau de mariage de l'Oncle Sam ». Son mécanisme est le suivant : le revenu imposable du ménage est divisé en deux parts. Le barème progressif de l'impôt est appliqué à chaque part; le montant de l'impôt dû par le ménage se calcule en multipliant par deux le résultat obtenu. Les couples sont ainsi avantagés par rapport aux célibataires mais on ne tient pas compte du nombre d'enfants. Ce défaut est corrigé dans le système du quotient familial.

2. Le quotient familial

L'idée de base dans ce système appliqué en France est de proportionner l'impôt aux possibilités de consommation de toutes les personnes entre lesquelles se partage le revenu global d'un foyer fiscal.

Le contribuable se voit accorder un nombre de parts proportionnel au nombre de personnes dont il a la charge. Le revenu global du foyer est divisé par le nombre de parts ensuite on applique à ce quotient le barème progressif de l'impôt. La multiplication du résultat obtenu par le nombre de parts donne la cotisation d'impôt que doit le contribuable.

b) La discrimination de l'impôt

C'est l'adaptation du taux à la matière imposable et non plus au contribuable. Deux sortes de discriminations peuvent être distinguées.

1. La discrimination au sein d'un même impôt

La TVA donne un bon exemple de cette méthode puisque dans le cadre d'un même impôt coexistent plusieurs taux. Chacun de ces taux frappant un certain type de marchandises. Ainsi, le taux réduit de 5.5 % s'applique-t-il essentiellement aux produits de première nécessité, alors que le taux normal de 19,6% s'applique à toutes les opérations imposables pour lesquelles aucun autre taux n'est prévu.

2. La discrimination au sein du système fiscal

Il peut arriver qu'une même base soit frappée par deux taux différents dans le cadre formel de deux impôts différents. C'était le cas dans l'impôt sur le revenu des personnes physiques jusqu'en 1971 où une taxe complémentaire frappait certains revenus non salariaux.

§ 2 - LES AUTRES ÉLÉMENTS DU TARIF

On peut corriger l'impôt en s'attaquant à sa base ou plus simplement, en s'en prenant à la cotisation fiscale.

A - Les corrections de la base de l'impôt

a) Les abattements

L'abattement est une exonération de la partie la plus basse du revenu ou de manière générale de la base. Elle est sensée correspondre à la partie du revenu absolument nécessaire pour subsister.

b) Les déductions

Ce sont des sommes que l'on soustrait du revenu imposable pour des raisons le plus souvent de justice fiscale. Ainsi, la déduction des frais professionnels permet-elle de n'imposer que la partie du revenu dont on dispose réellement. La réfaction ou réduction des 20% qui est accordée aux salariés permet de corriger une inégalité : les autres contribuables peuvent plus facilement dissimuler leurs revenus et donc payer moins d'impôts.

Les déductions constituent également un instrument d'interventionnisme fiscal. La déduction de certaines dépenses, comme celles liées aux économies d'énergie, favorise bien sûr les économies en question. Mais, comme la déduction est appliquée au revenu à dépenses égales mais à revenus différents, le cadeau fiscal ne sera pas le même. On est donc en présence d'une injustice que l'on peut éviter en corrigeant non plus la base de l'impôt, mais la cotisation fiscale elle-même.

B - Les corrections de la cotisation fiscale

Elles ont comme objet non pas la base de l'impôt, mais la cotisation d'impôt.

a) Les réductions

Elles sont destinées le plus souvent à encourager certaines dépenses d'ordre personnel engagées par les contribuables. C'est le cas par exemple : des cotisations versées à un syndicat ou encore des investissements dans les DOM-TOM.

Elles s'appliquent sur le montant de l'impôt calculé suivant le barème progressif et après plafonnement éventuel des effets du quotient familial et imputation de la décote. Ces réductions d'impôt ne peuvent donner lieu à remboursement.

b) Les décotes et exonérations

La décote est un mécanisme qui permet de réduire, voire d'annuler l'impôt. C'est le cas en matière d'impôt sur le revenu où les petites cotisations font l'objet d'une diminution égale à la différence entre 380 € et la moitié de la cotisation. Cet avantage est réservé aux contribuables dont l'impôt est inférieur à 760 €.

L'exonération quant à elle dispense totalement d'impôt sous certaines conditions fixées par la loi. Ainsi les entreprises nouvelles dans les zones d'aménagement du territoire sont-elles exonérées de l'impôt sur les bénéfices.

SECTION 3 - LE RECOUVREMENT DE L'IMPOT

Il s'agit de l'ensemble des opérations tendant à obtenir le paiement de la dette fiscale.

§ 1 - LES OPÉRATIONS DE RECOUVREMENT

Trois questions fondamentales se posent : qui procède au recouvrement, jusqu'à quand peut-on intervenir et enfin comment procède-t-on ?

A - L'auteur du recouvrement

Plusieurs systèmes sont possibles et ont d'ailleurs été appliqués.

a) La collecte

C'est le plus ancien des systèmes. En effet, il a été utilisé sous l'ancien régime pour le recouvrement de la taille. Les collecteurs de l'impôt étaient des contribuables désignés par les autres contribuables pour recouvrer l'impôt.

Aujourd'hui, le système de la collecte est appliqué à la TVA puisque ce sont les assujettis à l'impôt qui sont chargés de l'établir et de le recouvrer. Chaque mois, ils versent aux comptables de la DGI la TVA collectée diminuée de la TVA qu'ils ont eux-mêmes payée sur les marchandises et les services nécessaires à la fabrication de leurs produits.

b) La ferme

Ce système est lui aussi très ancien. Il était pratiqué sous la monarchie. Un financier, le Fermier, s'engageait à verser au Trésor le montant de l'impôt. En échange, il disposait du droit régalien de recouvrer l'impôt.

L'avantage du système était qu'il libérait l'Etat de toute préoccupation de recouvrement et même d'assiette et de liquidation. L'administration de l'époque n'aurait pas été en mesure de le faire. Mais ce système était coûteux puisque la rémunération du Fermier était de l'ordre de 20 % du produit de l'impôt recouvré.

c) La régie

C'est le système dans lequel l'Etat lui-même assure le recouvrement de l'impôt. Il est pratiqué aujourd'hui. En effet, trois réseaux comptables recouvrent les impôts

1. Les comptables directs du Trésor

Ces comptables dépendent de la direction de la comptabilité publique (DCP). C'est le réseau le plus important quantitativement : par ses effectifs, mais aussi qualitativement : par ses fonctions. En effet, les comptables du Trésor recouvrent les impôts directs : impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés et les impôts directs des collectivités territoriales.

- Au niveau central on trouve : l'Agent comptable central du Trésor qui établit le Compte général de l'administration des finances, l'Agent comptable de la dette publique, le TPG pour l'étranger, l'Agent comptable des traites de la marine.
- Dans chaque département il existe un Trésorier payeur général (TPG). Dans le département chef lieu de région le TPG est également TPG de région.
- Dans les arrondissements les plus importants sont nommés des receveurs des finances
- Dans les cantons et en fonction de leur importance sont installés des trésoriers principaux, des receveurs-percepteurs ou des inspecteurs.

2. Les comptables des impôts

Ils dépendent de la direction générale des impôts (DGI). Ils interviennent dans le recouvrement des impôts indirects, ils procèdent notamment à l'encaissement de la TVA. Il s'agit plus précisément des receveurs divisionnaires, des receveurs principaux et des receveurs locaux des impôts.

3. Les comptables des douanes

Ils dépendent de la direction générale des douanes et procèdent au recouvrement des droits de douane ainsi que de certains droits indirects.

B - La prescription du recouvrement

a) Durée

Selon l'article L-274 du Livre de procédure fiscale, les comptables du Trésor qui n'ont fait aucune poursuite contre un contribuable retardataire pendant quatre années consécutives, à partir du jour de la mise en recouvrement du rôle perdent leur recours et sont déchus de tous droits et de toute action contre ce redevable.

Cette prescription du recouvrement ne doit pas être confondue avec le délai de répétition pendant lequel, les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de l'impôt, les insuffisances, les inexactitudes ou les erreurs d'imposition peuvent être réparées par l'administration des impôts ou par l'administration des douanes et droits indirects. Ce droit de reprise ou de répétition de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

b) Interruption

Mais ce délai de quatre ans peut être prescrit, s'il est interrompu par tous actes comportant reconnaissance de sa dette de la part du contribuable et par tous autres actes interruptifs de la prescription comme la notification de redressements ou un avis à tiers détenteur.

C - La procédure du recouvrement

La procédure se décompose en deux phases.

a) La mise en recouvrement

Elle prend des formes différentes selon qu'il s'agit d'impôts établis par voie de rôle ou non.

1. La mise en recouvrement des impôts établis par voie de rôle

Le rôle est une liste des contribuables passibles de l'impôt comportant pour chacun d'eux la base d'imposition, la nature des contributions, le taux d'imposition et le montant des cotisations. Cette liste est dressée par le directeur des services fiscaux au vu des éléments fournis par les services d'assiette.

Les rôles donnent lieu à la délivrance d'avis d'imposition au contribuable. Cet avis d'imposition précise, le total des sommes à acquitter, les conditions d'exigibilité ainsi que la date de mise en recouvrement et la date limite de paiement.

Les impôts directs sont, d'une manière générale, exigibles trente jours après la date de la mise en recouvrement du rôle.

En cas de retard dans le paiement, une majoration de 10 % est applicable aux sommes impayées. Une lettre de rappel donnant un dernier délai au contribuable. Si la lettre de rappel n'a pas été suivie de paiement, le comptable du Trésor peut engager des poursuites.

2. La mise en recouvrement des autres impôts

Si l'impôt est perçu sans rôle nominatif (TVA, ISF), le paiement s'effectue volontairement par le contribuable après avoir calculé le montant de l'impôt. Ce n'est que si le contribuable omet ou paie insuffisamment que l'administration sera amenée à établir un titre de perception qu'elle rendra exécutoire : l'avis de mise en recouvrement. En cas de non-paiement, une mise en demeure est envoyée au contribuable. C'est l'acte par lequel l'administration fait sommation au débiteur de se libérer. Après l'expiration d'un délai de vingt jours, les poursuites pourront être engagées.

b) Le recouvrement forcé ou les poursuites

1. Le premier acte de poursuite : le commandement

Il s'agit d'un acte de poursuite par lequel le débiteur est sommé de payer sa dette. Il n'existe qu'en matière d'impôts directs.

Le commandement ne peut être notifié que vingt jours après la lettre de rappel. Il indique le titre autorisant les poursuites, le montant de la somme à payer et l'ordre de payer la somme réclamée sous peine d'y être contraint par les voies de droit.

Les poursuites ont lieu par ministère d'huissier de justice ou sont effectuées par les agents huissiers du Trésor faisant fonction d'huissier de justice pour les contributions directes.

Les frais de poursuites, à la charge des contribuables, s'élèvent à 3 % du montant du débet avec un minimum de perception de 7,50 € (50 F).

2. Les autres actes de poursuites

Si le commandement de payer ne donne aucun résultat, plusieurs actes de poursuite sont possibles.

La saisie-vente

Elle a pour objet de mettre les biens mobiliers corporels du débiteur, sous main de justice. Elle est opérée par les agents huissiers du Trésor ou les huissiers de justice et ne peut, en principe, avoir lieu que huit jours après la signification du commandement.

La saisie des rémunérations

La procédure s'applique, aux sommes dues à titre de rémunération à toutes les personnes salariées ou travaillant à quelque titre ou en quelque lieu que ce soit, pour un ou plusieurs employeurs.

L'avis à tiers détenteur

L'avis à tiers détenteur est un acte de procédure qui permet au comptable, sur simple demande, d'obliger un tiers à lui verser, sur les fonds dont il est dépositaire, détenteur ou débiteur à l'égard d'un redevable, les impôts dus par ce dernier.

La contrainte

C'est la possibilité de faire incarcérer le contribuable. Mais les hypothèses dans lesquelles cela est possible sont extrêmement rares.

§ 2 - L'OBJECTIF DU RECOUVREMENT : LE PAIEMENT

Ici encore se posent trois questions simples qui, quant, comment ?

A - Le contribuable et le redevable

a) Le contribuable

Le contribuable est celui au nom de qui la dette d'impôt a été juridiquement établie, c'est celui qui supporte juridiquement le poids de l'impôt, même s'il peut en décaler une partie sur d'autres.

b) Le redevable

Le redevable est celui à qui le fisc peut réclamer la dette d'impôt. Le plus souvent, le contribuable et le redevable ne font qu'un, mais pas toujours. La distinction a un intérêt dans deux hypothèses : la solidarité financière et les tiers détenteurs.

1. La solidarité financière

Elle rend le rôle exécutoire non seulement contre le contribuable, mais encore «contre ses représentants ou ayants cause ». Elle est prévue par la loi.

La solidarité financière peut être fondée sur l'existence de liens familiaux. Ainsi chacun des époux vivant sous le même toit est solidairement responsable du paiement de la taxe d'habitation et de l'impôt sur le revenu.

En cas de décès du contribuable, le recouvrement de ses impôts peut être poursuivi sur ses héritiers et légataires.

2. Les tiers détenteurs

En application des articles L262 du Livre de procédure fiscale, l'Administration peut par avis à tiers détenteur appréhender, entre les mains de tiers, les deniers que ceux-ci détiennent du chef du contribuable.

B - La date du paiement

Le paiement peut être comptant, différé, anticipé.

a) Le paiement comptant

Dans certains cas, il y a simultanéité entre le fait générateur de l'impôt et son paiement : c'est la système des droits au comptant (TVA, ...).

b) Le paiement différé

Le paiement peut être différé : s'il y a un délai entre la connaissance par l'administration de la matière imposable et le paiement. C'est le cas pour les successions où le paiement peut être fractionné. C'est également le cas lorsque le fisc accorde un sursis de paiement. Enfin pour tous les impôts établis par voie de rôle le paiement est différé. Il en va ainsi de l'impôt sur le revenu dont le paiement est exigé l'année suivant la perception des revenus imposables.

c) Le paiement anticipé

Le paiement peut être anticipé : les tiers provisionnels pour l'impôt sur le revenu, en sont un bel exemple de même que la mensualisation pour le même impôt.

C - Les modes de paiement

a) Le paiement en argent

L'impôt est en principe payable en argent. C'est ce que rappelle l'article 160 du CGI :

« Les impôts et taxes visés par le présent code sont payables en argent, dans la limite de 3 000 euros, à la caisse du comptable du Trésor chargé du recouvrement des impôts directs »

Il n'y a donc plus d'impôt en nature.

Toutefois, l'article 1716 bis du CGI a admis la dation en paiement des droits de succession. Elle se traduit par la remise d'œuvres d'art, de livres, d'objets de collection, de documents, de haute valeur artistique ou historique ou d'immeubles situés dans les zones d'intervention du Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres au Trésor. Cette procédure exceptionnelle de règlement des droits est subordonnée à un agrément. La décision d'agrément fixe la valeur libératoire qu'elle reconnaît aux biens offerts en paiement. La dation en paiement n'est parfaite que par l'acceptation par l'intéressé de cette valeur.

b) Les modalités du paiement

Le paiement s'effectue en principe en numéraire, il est accepté pour le paiement de tous les impôts, taxes ou cotisations dans la limite de 3 000 €.

Sont également acceptés les effets bancaires (chèques bancaires « ordinaires », chèques de voyages, ordres de virement).

Le prélèvement automatique est également admis pour le paiement mensuel de l'impôt (impôt sur le revenu, impôts directs locaux).

De plus le téléversement a été récemment mis en place.

Enfin, le paiement des droits de mutation par décès peut être effectué en valeurs du Trésor dans la proportion fixée respectivement par le conseil d'administration de la caisse autonome

de gestion des bons de la défense nationale, d'exploitation industrielle des tabacs et d'amortissement de la dette publique et par arrêté du ministre de l'économie et des finances.

c) L'interdiction de la compensation

Lorsque deux personnes se trouvent débitrices l'une envers l'autre, il s'opère entre elles une compensation qui éteint les deux dettes. C'est ce que prévoit le Code civil. En droit fiscal le principe est inverse.

Les contribuables ne peuvent invoquer en leur faveur la compensation entre leur dette fiscale et une créance sur le Trésor.

Cette interdiction a plusieurs fondements.

D'abord, le principe de l'universalité budgétaire interdit toute compensation entre dépenses et recettes (règle du produit brut). Ensuite, cela supposerait l'exécution forcée sur les dettes des collectivités publiques.

CHAPITRE 2 - LE CADRE JURIDIQUE

L'impôt est encadré par le droit. Il importe de connaître les sources juridiques ainsi que leur contenu : les principes.

SECTION 1 - LES SOURCES

Les sources du droit fiscal sont internes mais aussi internationales.

§ 1 - LES SOURCES INTERNES

La pyramide des normes comprend à son sommet la Constitution bien sûr, les lois et règlements ainsi que la doctrine administrative.

A - La Constitution

Par Constitution il faut entendre non seulement la Constitution proprement dite c'est à dire les articles de celle-ci, mais aussi la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

a) La Déclaration des droits de l'homme

Deux articles de la Déclaration des droits de l'homme régissent le droit fiscal.

1. L'article 14

« Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. »

Par ce texte, les représentants de la Nation ont le pouvoir de fixer les caractéristiques du prélèvement fiscal (son assiette, sa quotité et les modalités de son recouvrement) mais aussi de surveiller l'usage qui en est fait par l'Exécutif, c'est-à-dire de contrôler les dépenses publiques.

2. L'article 13

Il précise : *« Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés »*

Ainsi est posé à la fois la nécessité de l'impôt, conçu comme instrument privilégié de financement des dépenses publiques, mais aussi l'obligation de répartir sa charge de façon égalitaire tout en la pondérant en fonction des facultés contributives de chaque citoyen.

b) Les articles de la Constitution

1. L'article 34

Il précise que *« la loi fixe les règles... concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures »*, en d'autres termes il pose le principe de la légalité de l'impôt, dans le prolongement de l'article 14 de la Déclaration de 1789. Ce principe sera précisé un peu plus loin.

2. L'article 55

Cette disposition donne aux traités régulièrement ratifiés, une valeur juridique supérieure à celle des lois, pourvu que les autres États parties au traité l'appliquent également. Le deuxième degré de la pyramide des normes sera par conséquent formé par les traités internationaux intervenus en matière fiscale.

B - La loi et le règlement

On sait que la loi est la source fondamentale en droit fiscal sous réserve de l'intervention du règlement et surtout du droit européen. Les textes législatifs et réglementaires ont été rassemblés dans le Code général des impôts (CGI) ainsi que dans le Livre de procédure fiscale (LPF).

C - La doctrine administrative

C'est le produit de l'interprétation des textes fiscaux par l'administration. Il s'agit des mesures d'ordre intérieur au regard de la jurisprudence du Conseil d'Etat. Elles s'imposent en vertu du principe hiérarchique aux agents de l'administration fiscale. En revanche, elles n'ont pas de caractère contraignant pour les contribuables.

Toutefois en pratique, elles ont une portée considérable car elles viennent remplacer la norme fiscale.

Différents cas de figures peuvent se présenter :

- La doctrine illégale est plus contraignante que la loi pour le contribuable. Dans ce cas le Conseil d'Etat fera prévaloir la loi.
- En revanche, si la doctrine illégale est plus douce que la loi. L'administration peut alors décider de modifier sa doctrine de façon rétroactive sans que le contribuable puisse se prévaloir de quoi que ce soit en vertu du principe de l'absence des droits acquis en matière fiscale. Cette position du juge est dure et le législateur a voulu tempérer les conséquences de cette vision.

Ainsi l'article L 180 A du Livre de procédure fiscale (LPF) interdit à l'administration de sanctionner le contribuable qui appliquait de bonne foi une doctrine formellement admise dans le passé par l'administration.

L'article L 180 B (LPF) accorde ces mêmes droits au contribuable lorsque l'administration avait pris position sur l'appréciation d'une situation de fait par rapport à un texte fiscal. Il y a cependant un problème de compatibilité de ces articles par rapport à l'article 34 de la Constitution qui donne compétence exclusive au législateur en matière d'impôt. On ne voit donc pas très bien comment des articles du Code général des impôts peuvent conférer une valeur juridique quelconque à la doctrine administrative.

§ 2 - LES SOURCES INTERNATIONALES

A - Les conventions internationales

Il s'agit essentiellement de conventions tendant à éviter la double imposition. Il existe 90 conventions ratifiées qui unissent la France à ses partenaires tandis qu'une quarantaine d'autres se trouvent à des stades variables, de négociation ou de signature en attente de ratification. Au niveau mondial le réseau des conventions est dense puisqu'il dépasse 2 500.

B - Le droit communautaire

Une grande partie du droit fiscal français est aujourd'hui marqué par le droit communautaire. Le phénomène s'est opéré au moyen des normes dérivées prévues par l'article 189 du traité de Rome pour assurer son application : la directive - qui impose aux États membres de modifier dans un certain délai leur système juridique (lois et règlements) pour le rendre conforme aux prescriptions de cette directive et assurer ainsi la parfaite transposition de celle-ci - et le règlement - qui est directement applicable dans chaque État sans médiation des autorités normatrices de celui-ci.

C'est essentiellement dans trois domaines que l'influence du droit européen s'est faite sentir. D'abord, bien sûr l'abolition des droits de douanes ensuite celui de la suppression des taxes d'effet équivalent à de tels droits. Enfin et c'est le stade actuel l'harmonisation fiscale. Elle progresse très lentement.

C - La Convention européenne des droits de l'homme

C'est l'acceptation par la France du droit de recours individuel, en 1981, qui a permis l'application effective de la Convention européenne des droits de l'homme comme source de droits.

Deux sortes de dispositions doivent être citées à cet égard. Le renforcement des exigences que doit remplir le « procès équitable » (art. 6-1) et la condamnation de toute disposition qui aboutirait à porter atteinte aux biens d'un contribuable, sans offrir les garanties procédurales élémentaires (art. 1 du Protocole additionnel n° 1).

C'est Cour européenne des droits de l'homme mais aussi le juge fiscal français qui appliquent ces dispositions.

SECTION 2 - LES PRINCIPES

Le principe de base est celui de la légalité de l'impôt. En d'autres termes, il n'y a pas d'impôts sans loi. Mais la loi fiscale s'applique de manière particulière.

§ 1 - LE PRINCIPE DE LA LÉGALITÉ DE L'IMPÔT

Ce principe est affirmé avec force et solennité par l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 : *« tous les citoyens ont le droit de constater par eux - mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée »*.

A - Signification de la règle

Le principe a en réalité une double signification.

a) Le législateur peut seul créer l'impôt

L'article 34 de la constitution de 1958 précise cette première signification : *« la loi fixe les règles, concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature. »*

Concrètement, cela signifie la nécessité d'une intervention formelle du parlement pour toute création ou toute suppression d'impôt, toute modification du champ d'application d'un impôt existant.

Cette intervention du législateur peut prendre deux formes : celle d'une loi de finances ou celle d'une loi ordinaire.

1. La création de l'impôt par une loi de finance

L'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances précise dans son article premier : *« Les lois de finances déterminent la nature, le montant et l'affectation des ressources »*. La loi organique sur les lois de finances du 1^{er} août 2001 qui se substituera à l'ordonnance, reprend dans son article premier la même formule. De fait, les impôts sont souvent modifiés voir créés par une loi de finances. Mais comme ces lois sont soumises à un calendrier précis et contraignant, ce sont souvent des lois ordinaires qui interviennent.

2. La création par une loi ordinaire

Cette possibilité est largement utilisée. Elle a été confirmée par le Conseil constitutionnel à plusieurs reprises. : CC 83-164 DC du 29 décembre 1983 ; CC 84-170 DC du 4 juin 1984 ; CC 95-365 DC du 27 juillet 1995.

Dans cette dernière décision le Conseil précisait : *« les dispositions fiscales ne sont pas au nombre de celles qui sont exclusivement réservées à la compétence des Lois de finances, elles peuvent par conséquent figurer dans une loi ordinaire »*.

b) Le législateur peut seul autoriser l'impôt

L'impôt ne peut être recouvré que dans la mesure où il a fait l'objet d'une autorisation. En l'absence d'une telle autorisation, le comptable commettrait le délit de concussion.

L'autorisation est donnée par la loi de finances de l'année. C'est ce que prévoit l'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances dans son article 2: « *La loi de finances de l'année prévoit et autorise, ... l'ensemble des ressources ... de l'Etat* ».

La loi organique sur les lois de finances du 1^{er} août 2001, quant à elle, précise dans son article 34 que « *la loi de finances de l'année ... autorise ... la perception des ressources de l'Etat et des impositions de toutes natures affectées à des personnes morales autres que l'Etat* »

D'ailleurs chaque année le premier article de la loi de finances commence par cette formule : « *La perception des impôts, produits et revenus affectés à l'Etat, aux collectivités territoriales, aux établissements publics et organismes divers habilités à les percevoir continue d'être effectuée pendant l'année 2001 conformément aux lois et règlements et aux dispositions de la présente loi de finances* »

B - Inflexion de la règle

a) Le développement du pouvoir réglementaire en période normale

En principe, la place du législatif et de l'exécutif est clairement délimitée par l'article 34 de la Constitution. Mais en matière de fiscalité, le partage de compétence est parfois délicat. Deux situations doivent être distinguées.:

? En ce qui concerne les règles d'assiette, de liquidation et de recouvrement des impôts dont la fixation a été préalablement prise dans la forme législative, le gouvernement prend les règlements d'application, mais le Conseil constitutionnel veille à ce que l'exécutif ne s'accorde pas une trop grande marge de manœuvre. Il faut distinguer le règlement qui met en œuvre, et la mise en cause qui reste de la compétence législative.

De plus le Conseil constitutionnel a plusieurs fois sanctionné l'incompétence négative du législateur c'est à dire le fait de ne pas exercer sa compétence (CC 86-223 DC du 29 décembre 1986 et CC 87-239 DC du 30 décembre 1987),

? En ce qui concerne les mesures détachables d'une règle d'assiette, de liquidation et de recouvrement, elle entre dans le champ du pouvoir réglementaire de l'article 37 de la constitution de 1958.

b) Le développement du pouvoir réglementaire en période exceptionnelle

? Sur la base article 38 de la constitution, le législateur peut déléguer de manière ponctuelle son pouvoir législatif au gouvernement. Celui-ci, prendra par ordonnance les dispositions en matière législative. Cette délégation du pouvoir législatif va entraîner une extension des pouvoirs exécutifs. A plusieurs reprises un tel procédé a été utilisé en matière fiscale.

? De plus l'article 16 donne au Président de la république des pouvoirs exceptionnels en période de crise. Il peut notamment intervenir à la place du parlement. Le Président de la république pourrait donc par décision prise sur la base de l'article 16 créer un impôt (cette situation ne s'est jamais produite).

§ 2 - L'APPLICATION DE LA LOI FISCALE

La loi fiscale s'applique de manière particulière non seulement dans le temps mais aussi dans l'espace.

A - L'application dans le temps

a) L'annualité

1. L'énoncé du principe

Le principe de l'annualité de l'impôt est rappelé par l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 : « *l'autorisation de percevoir l'impôt est annuelle* ». Ce principe est à relier avec le principe de l'annualité budgétaire. Il est concrétisé dans la loi de finances de l'année.

La loi organique sur les lois de finances du 1^{er} août 2001 reprend à son compte ce principe en le formulant différemment : « *la loi de finances de l'année ...autorise pour année la perception des ressources de l'Etat et des impositions de toutes natures affectées à des personnes morales autres que l'Etat* » (article 34).

Ce principe présente deux aspects :

- ? Il implique que la loi fiscale soit mise en application tous les ans
- ? La loi d'impôt régit l'opération fiscale pour l'année entière

2. Le dépassement du principe

Deux possibilités de dépassement du principe sont possibles :

? Des rôles supplémentaires peuvent être émis par l'administration fiscale jusqu'au 30 avril de l'année suivante

? Des délais de reprise ou de répétition sont prévus : pendant les trois années qui suivent l'administration fiscale a autorisation de procéder à la réparation des insuffisances de déclarations. En cas de mauvaise foi, le délai de l'administration peut être prolongé. En cas de redressement fiscal le délai est interrompu.

b) La non-rétroactivité

C'est l'interdiction de reporter à une date antérieure à l'entrée en vigueur de la loi l'application de celle-ci. Le principe de non-rétroactivité est rappelé par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, dans son article 8 du moins pour la loi pénale. Sur cette base on peut penser qu'il existe en matière fiscale. On verra que ce n'est pas vraiment le cas.

1. L'entrée en vigueur

La loi entre en vigueur un jour franc après sa publication au Journal Officiel. En matière fiscale, il y a parfois anticipation de l'entrée en vigueur du fait de l'annualité.

Si la loi fiscale était publiée le 1^{er} janvier, elle devrait entrer en vigueur le 2, or ce n'est pas le cas car elle entre en vigueur le 1^{er} janvier du fait de l'annualité.

L'entrée en vigueur peut être retardée : si elle est publiée le 28 décembre, elle entrera en vigueur le 1^{er} janvier.

La plupart du temps, la loi de finances est publiée le 30 décembre.

En raison de sa non rétroactivité, la loi est appliquée dès le jour d'entrée en vigueur c'est l'application immédiate c'est à dire que la loi s'applique aux situations existantes et aux situations à venir.

2. L'application immédiate

Il existe une formule : l'application immédiate est l'application de la loi nouvelle aux conséquences futures des situations antérieures. Toutefois de nombreuses lois sont appliquées de manière véritablement rétroactive.

C'est parfois le cas de lois favorables aux contribuables. Il en va notamment ainsi pour les dispositions abaissant les taux de T.V.A. : afin d'éviter que les consommateurs ne perturbent le marché en différant leurs achats, les projets de loi de finances font rétroagir l'abaissement de taux à la date de leur dépôt par le Gouvernement, lequel donne immédiatement instruction aux services fiscaux d'appliquer le nouveau taux, sans égard pour la compétence législative en matière fiscale. De même la suppression de la vignette a été annoncée par le gouvernement et appliquée dès novembre 2001. C'est la loi de finances pour 2002 qui l'a supprimée rétroactivement.

Selon le Conseil constitutionnel aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle n'interdit à la loi de revenir sur une exonération fiscale acquise sous l'empire d'une loi antérieure ou d'en réduire la portée: (CC 83-164 DC du 29 décembre 1983).

B - L'application dans l'espace

La loi fiscale s'applique sur tout le territoire français. Plus précisément on peut dire que le territoire fiscal coïncide avec le territoire politique. Mais ce principe connaît quelques assouplissements puisque certaines parties du territoire politique sont exclues du territoire fiscal alors que des parties du territoire fiscal constituent une extension du territoire politique.

a) Les exclusions du territoire fiscal

Plusieurs parties du territoire politique sont en effet exclues soit totalement soit partiellement.

1. Les exclusions totales

Il s'agit des territoires d'outre mer. Trois conventions fiscales «franco-françaises » ont été conclues.

La première avec la Polynésie française, les 28 mars 1957 et 28 mai 1957 (J.O. 15 août 1957). Selon l'article 1^{er} de ce texte : « dans la présente convention, les termes «France métropolitaine» désignent la France continentale, la Corse et les départements d'outre-mer. Les termes « Etablissements français de l'Océanie » désignent, dans son ensemble, le territoire d'outre-mer placé sous l'autorité du gouvernement des Etablissements français de l'Océanie.

Deux autres conventions de ce type ont été signées : la convention avec le territoire des Comores, ratifiée par une loi du 21 juin 1971, la convention avec la Nouvelle Calédonie (Approuvée par la loi du 26 juillet. 1983). Selon le Conseil constitutionnel, ce type de convention est parfaitement conforme à la Constitution (CC, 83-160 DC du 19 juill. 1983).

2. Les exclusions partielles

Les départements d'outre-mer relèvent en principe du territoire fiscal de la France mais sous réserve de multiples nuances. Comme c'est d'ailleurs le cas pour la Corse. Elle dispose de règles fiscales particulières qui débouchent sur un allègement de certaines impositions par rapport à la France continentale.

Par ailleurs, il existe des zones franches. Certaines sont historiques, comme une partie de la Savoie, d'autres sont plus récentes, comme celles instituées par la loi du 4 avril 1995 dans le cadre de l'aménagement du territoire.

b) Les extensions du territoire fiscal

Deux cas sont visés.

1. Le cas de Monaco

Selon l'article 7, paragraphe 2 de la convention fiscale signée à Paris, le 18 mai 1963 entre la France et Monaco (J.O. 27 sept. 1963) : « *les personnes physiques, de nationalité française, qui transporteront à Monaco leur domicile ou leur résidence ou qui ne peuvent pas justifier de cinq ans de résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962 seront assujetties en France à l'impôt sur le revenu des personnes physiques dans les mêmes conditions que si elles avaient leur domicile ou leur résidence en France* ». Cette disposition qui a pour effet d'étendre artificiellement le territoire fiscal français a été mise en place pour éviter des fraudes fiscales trop aisées.

2. Le cas du plateau continental

La loi n° 68-1181 du 30 décembre 1968 précise que le territoire fiscal de la France comprend le plateau continental. Il s'agit là d'une extension du territoire fiscal puisque le plateau n'est pas à proprement parler un espace de souveraineté territoriale.

TITRE 2 - LA CONTESTATION DU POUVOIR FISCAL

Comme tout pouvoir, le pouvoir fiscal est contesté. Il l'est d'autant plus que l'impôt est lourd et paraît parfois injuste.

L'impôt peut être contesté dans les prétoires, c'est le contentieux fiscal. Il peut l'être dans les faits. La contestation est alors sociologique.

CHAPITRE 1 - LA CONTESTATION SOCIOLOGIQUE

Le contribuable peut être tenté d'échapper à l'impôt en ne le payant pas. Dans ce cas il y a fuite devant l'impôt. Mais le contribuable peut avoir une attitude plus subtile en faisant payer l'impôt par quelqu'un d'autre : dans ce cas il y a répercussion de l'impôt.

SECTION 1 - LA FUITE DEVANT L'IMPOT

Le phénomène est important, même s'il est par définition difficile de le mesurer exactement. Il convient d'en rechercher les causes, d'en préciser les formes avant d'en trouver les remèdes.

§ 1 - LES CAUSES DE LA FUITE

A - Les causes générales

a) La résistance à la contrainte

L'impôt est par définition l'expression d'une contrainte et la tentation est grande de résister à toute contrainte. Cette résistance est d'autant plus grande que le gain matériel peut être important.

Mais, cette résistance à la contrainte fiscale peut aussi résulter de la transformation d'une résistance à la contrainte politique. L'impôt n'est-il pas l'expression d'un pouvoir souverain ?

Ainsi, la fuite devant l'impôt est-elle parfois auréolée d'une justification politique : le pouvoir en place abuserait de sa position : c'est l'argument du fiscalisme. Ces arguments ont été mis en avant en France dans les années 50 par Pierre Poujade et son mouvement. Ils ont été repris dans les années 70 par le CID-UNATI de Gérard Nicoud. Ces justifications sont d'autant plus efficaces que la morale fiscale est faible.

b) La morale fiscale

Pour de nombreuses personnes voler un épicier ou n'importe quel commerçant c'est mal. Par contre voler le fisc c'est bien. Cette disproportion dans le jugement résulte sans doute du fait que l'Etat n'est pour beaucoup qu'une abstraction. On voit mal en général le lien entre les impôts payés et l'usage qui en est fait.

Et même si parfois, l'on peut appréhender ce lien, on estimera alors que la fraude compense l'injustice fiscale. Il y a donc une propension assez naturelle à tolérer la fraude, bref à faire preuve d'un civisme fiscal des plus rudimentaires. Peu de personnes admettent que « voler l'impôt c'est voler les autres ».

B - Les causes techniques

La fuite devant l'impôt s'explique aussi par des raisons liées à l'impôt lui-même et au système fiscal. L'excès de la pression fiscale, les failles du système fiscal peuvent expliquer le phénomène.

a) La pression fiscale

Plus l'impôt est lourd et plus ceux qui doivent le payer essayent d'y échapper d'une manière ou d'une autre. Tout cela est logique et bien connu. Déjà Bossuet demandait au prince de modérer les impôts et de ne point accabler le peuple car *«qui presse trop les hommes excite des révoltes et des séditions»*.

Mais à l'époque actuelle ce que l'on craint par un excès de l'impôt ce n'est pas tant la révolte que la fuite. C'est Laffer et sa fameuse courbe qui a montré que l'augmentation de la pression fiscale augmente le rendement de l'impôt dans un premier temps, avant de le tarir dans un deuxième temps.

C'est d'ailleurs ce que disait sous une forme plus ramassée et plus percutante Joseph-Berthelemy : *«Les gros taux tuent les totaux»*. Cette formule connaîtra un certain succès et sera d'ailleurs reprise par certains hommes politiques pour qui *«trop d'impôt tue l'impôt»*. Cette idée est aujourd'hui largement répandue.

b) Les failles du système fiscal

Deux reproches qui peuvent paraître contradictoires sont souvent fait au système fiscal : ses imperfections et sa complexité.

La complexité du système fiscal est un élément qu'il n'est pas rare de mettre en avant pour expliquer la fuite devant l'impôt. Il est vrai que dans des sociétés économiquement et sociologiquement complexes, la fiscalité ne peut pas être simple. De la sorte, les règles du droit fiscal s'enchevêtrent et ce faisant permettent souvent d'échapper à l'impôt.

A la complexité s'ajoutent parfois les imperfections. Certains impôts peuvent être qualifiés d'« irritants ». La réaction provoquée sera donc de fuir. Ils le sont d'autant plus qu'ils sont apparents ou nouveaux.

§ 2 - LES FORMES DE LA FUITE

Il y a fraude fiscale quand il y a violation de la loi, par contre il y a évasion fiscale si la loi n'est pas enfreinte.

A - L'évasion fiscale

a) L'abstention

Certains contribuables peuvent être tentés de réduire d'eux-mêmes leur base d'imposition, soit en réduisant légalement leurs revenus, soit en réduisant leur consommation.

Cette démarche existe, mais elle est difficile à quantifier. Cependant on peut dire qu'une infime partie des contribuables est concernée.

b) Les imperfections de la loi

Le système fiscal n'est pas parfait, c'est le moins que l'on puisse dire. Les techniques d'évaluation de la matière imposable sont parfois rudimentaires et permettent de ce fait une évasion fiscale. Il en va ainsi du forfait. C'est la raison pour laquelle cette technique est en voie de disparition.

L'imperfection peut provenir aussi de lacunes dans la législation fiscale. Dans ce cas, l'évasion est favorisée puisque la loi n'appréhende pas complètement la réalité fiscale.

c) L'évasion fiscale internationale

Certains contribuables utilisent le principe de territorialité de l'impôt, à leur profit. La localisation des biens dans un pays fiscalement plus accueillant est une réalité. C'est même parfois extrêmement facile : certains pays n'existent que parce qu'ils savent attirer fiscalement les biens et les personnes.

Les formes de cette évasion sont variées et nombreuses. On peut citer, les pavillons de complaisance : le Liberia, est la première puissance maritime du monde. On peut également citer l'installation juridique des sièges sociaux de certaines entreprises dans des paradis fiscaux : les îles anglo-normandes ou les îles Caïmans.

B - La fraude fiscale

La fraude fiscale s'analyse toujours comme une dissimulation de la matière imposable. Cependant cette dissimulation peut être plus ou moins élaborée.

a) La dissimulation matérielle

Le contrebandier est l'image la plus connue de cette fraude puisqu'il cache la marchandise qu'il ne veut pas déclarer. De la même manière, le travail au noir illustre ce type de fraude fiscale puisque le travail sera exécuté sans facture, aucune taxe aucun impôt ne sera payé. Enfin l'oubli volontaire de déclaration d'un revenu quelconque constitue un tel type de fraude. Plus complexe est la dissimulation comptable.

b) La dissimulation comptable

En jouant sur les différentes qualifications comptables il est possible d'en retirer un avantage fiscal plus ou moins important.

Ainsi, les dépenses personnelles du commerçant seront-elles qualifiées de professionnelles. Dans une société, une partie des bénéfices pourra être « transformée » en amortissement, les réserves en provisions.

D'autres comportements relèvent également de ce type de fraude : la double comptabilité, une comptabilité fiscale, une comptabilité commerciale réelle : le but est de réduire les recettes et d'augmenter les frais, la facturation de recettes inférieures à la réalité, la vente sans facture pour éviter la TVA, etc...

Enfin, il faut citer la technique des sociétés écrans : une société mère vend moins cher ses prestations à une filiale installée dans un pays fiscalement plus intéressant, laquelle revend ensuite au prix normal.

c) La dissimulation juridique

Ce type de dissimulation peut prendre deux formes :

? L'opération fictive

L'exemple type d'opération fictive est celui des fausses factures qui juridiquement parlant retracent des opérations qui matériellement n'ont jamais existé pour en retirer un bénéfice fiscal.

? La fausse qualification

Une situation juridique est transformée en une autre qui est fiscalement plus intéressante. Ou une situation de fait est improprement qualifiée juridiquement. Ainsi, une mutation à titre gratuit sera présentée comme une mutation à titre onéreux etc ... Mais l'administration fiscale n'est pas liée par la qualification juridique donnée par le contribuable.

§ 3 - LES REMÈDES À LA FUITE

Comme en beaucoup de domaines les remèdes sont de deux types : la prévention et la répression.

A - La prévention

Plusieurs solutions préventives sont envisageables.

a) La simplification fiscale

C'est une solution d'évidence, puisque la fuite devant l'impôt est souvent due à la complexité du système fiscal. Il faudrait donc simplifier le système. On mesure toutefois la difficulté. La réforme de la fiscalité est souvent prônée ici et là. C'est même un argument électoral. Or on s'aperçoit bien vite qu'il est plus facile en la matière de promettre que de réaliser. Non pas que les acteurs soient dénués de volonté, mais parce qu'il est difficile d'entreprendre des réformes en profondeur. De tels intérêts sont en jeu, de plus il existe un effet boule de neige. Bref cette solution relève beaucoup plus du vœu pieux que de la solution réaliste.

b) Le développement des conventions fiscales

On l'a vu la fraude fiscale est surtout provoquée et encouragée par l'existence de paradis fiscaux, c'est à dire d'Etats qui ne sont pas liés au nôtre par une convention fiscale. Cette fraude internationale pourrait donc être sérieusement réduite par le développement de la conclusion des conventions fiscales. Mais là encore, la solution relève beaucoup plus du volontarisme que du réalisme.

c) Le renforcement des contrôles

En renforçant les contrôles on peut légitimement penser réduire la fraude fiscale. Ils peuvent être renforcés par l'accroissement des effectifs des contrôleurs, par des plans systématiques de vérification ou encore par des mesures visant à connaître toutes les sources de richesse, comme l'enregistrement de toutes les ventes d'or ou encore la dématérialisation des actions. Cependant là encore il faut bien prendre la mesure de l'efficacité de cette solution. D'abord, il est clair que les contrôles sont limités par principe : on ne peut évidemment placer un contrôleur derrière chaque contribuable. D'autre part dans notre type de société fondée sur la liberté individuelle les contrôles ne peuvent qu'être limités par principe.

B - La répression

Deux sortes de sanctions peuvent réprimer la fraude fiscale.

a) Les sanctions fiscales

Ces sanctions sont le fait de l'administration fiscale, elles sont essentiellement à caractère pécuniaire, elles sont nombreuses et variées. Elles présentent des caractéristiques particulières.

1. Formes

Le plus souvent ce sont des sanctions pécuniaires. Les indemnités de retard dans le paiement de l'impôt en sont un exemple. Il peut s'agir aussi de majorations de droit ou enfin d'amendes fiscales en cas d'inexactitude ou d'insuffisance ou d'omission de déclaration.

Le droit de préemption de l'administration fiscale en matière de droits d'enregistrement constitue un autre type de sanction. En effet si une transaction a été sous-évaluée le contribuable risque ainsi de recevoir comme prix de celle-ci la somme qu'il a déclarée.

2. Caractéristiques

Les sanctions pécuniaires sont modulées par l'administration fiscale en fonction de la bonne foi du contribuable. Mais surtout elles peuvent faire l'objet de transaction avec le fisc.

Puisque tant que la sanction ne revêt pas un caractère définitif, la discussion peut s'instaurer. Le contribuable peut reconnaître partiellement ses torts, l'administration peut alors admettre le caractère excessif de l'amende. Les deux parties vont établir une convention qui scellera l'accord. Pour les grosses sommes, on fait intervenir le Comité du contentieux fiscal

a) Les sanctions pénales

La répression pénale de la fraude fiscale ne concerne que les cas les plus graves. Ces sanctions se surajoutent aux sanctions fiscales. Elles supposent la constitution du délit de fraude fiscale, prévu par l'article 1741 du CGI.

Elles sont infligées par le Tribunal correctionnel. Mais, seule l'administration fiscale peut engager les poursuites et uniquement si des pénalités ont déjà été appliquées.

Toutefois, la loi du 29 décembre 1977 a mis en place une « Commission des infractions fiscales » qui doit être saisie par l'administration avant tout dépôt de plainte. Elle rend un avis non motivé qui doit être suivi. En dernier lieu, le ministre peut ne pas donner suite à la demande déposée.

En principe l'action pénale est uniquement engagée quand il y a fraude systématique et répétitive ou fraude lourde ou encore lorsque la fraude est accompagnée d'autres délits.

Les sanctions pénales peuvent se traduire par une peine principale constituée par un emprisonnement de 5 à 10 ans et par une amende allant jusqu'à 38 113 €.

Des peines accessoires peuvent être prononcées, comme la publication du jugement dans certains journaux, l'interdiction d'exercer une profession, l'exclusion des marchés de l'Etat. Ces peines accessoires sont souvent plus dissuasives que la peine principale.

SECTION 2 - LA REPERCUSSION DE L'IMPOT

La répercussion est le phénomène qui consiste à transférer le poids de l'impôt sur quelqu'un d'autre. Il existe différentes formes de répercussion qui s'expliquent par l'existence de différents facteurs.

§ 1 - LES FORMES DE LA REPERCUSSION

Plusieurs formes peuvent être distinguées.

A - Répercussion légale / répercussion légale de fait

a) La répercussion légale

C'est la répercussion prévue par les textes et organisée par le législateur. Ainsi, la TVA a-t-elle été conçue pour être répercutée de l'assujéti vers le consommateur final.

b) La répercussion de fait

Dans d'autres cas le législateur n'a pas voulu la répercussion et pourtant elle existe en fait ou peut exister. Il en va ainsi par exemple en matière d'impôt sur les sociétés, il peut dans certains cas être répercuté dans les ventes. Tout dépend bien sûr et de la volonté du commerçant et de la situation du marché.

B - Répercussion en aval / répercussion en amont

La charge de l'impôt peut être transférée dans les deux directions opposées : en aval ou en amont.

a) La répercussion en aval

Souvent la répercussion se fait du producteur au consommateur. Elle se traduit alors par le gonflement du prix de vente. La TVA en est le meilleur exemple. Mais, la plupart des impôts qui frappent le circuit économique se répercutent dans ce sens.

b) La répercussion en amont

Plus rare que la précédente, elle existe néanmoins. On peut citer l'exemple de l'imposition des valeurs mobilières. L'impôt qui est payé par le propriétaire des titres est en réalité supporté en partie par la société qui l'intègre dans le calcul du bénéfice distribué.

C - Répercussion simple / répercussion en chaîne

a) La répercussion simple

Lorsque la translation de la charge fiscale se fait d'une personne à une autre personne qui en supporte la totalité, alors on peut parler de répercussion simple. Le phénomène est assez rare.

b) La répercussion en chaîne

Comme l'indique assez bien le terme utilisé cette répercussion se renouvelle à chaque étape du circuit économique par exemple. Chaque élément de ce circuit supportant une part de l'impôt. Plus le circuit sera long et complexe, et plus il y aura répercussion.

§ 2 - LES FACTEURS DE LA RÉPERCUSSION

On peut opposer les facteurs structurels aux facteurs conjoncturels.

A - Les facteurs structurels

a) La forme du marché

On peut dire que plus la concurrence est grande et moins la répercussion est possible puisque la concurrence vise à diminuer les prix. A l'inverse les situations de monopole favorisent la répercussion.

b) La situation dans le circuit économique

La répercussion n'est vraiment possible que dans les phénomènes de vente et d'achat. Plus l'impôt est proche de la vente et plus la répercussion est possible. Ainsi, la TVA se répercute plus facilement que l'IS.

B - Les facteurs conjoncturels

a) L'élasticité de la demande

La demande et l'offre d'un produit peuvent être plus ou moins élastiques c'est-à-dire plus ou moins sensibles à une variation de prix.

Une élévation des prix due à une incorporation de l'impôt ne diminuera pas sensiblement la demande des biens à l'usage desquels le consommateur ne peut renoncer. Dans l'hypothèse d'une faible élasticité de la demande, la répercussion est donc particulièrement aisée.

b) L'inflation

L'inflation facilite la répercussion des impôts des producteurs vers les consommateurs. Il suffit de donner un «coup de pouce » supplémentaire aux prix pour y incorporer la charge fiscale. A l'inverse une inflation faible rend plus délicate la répercussion.

CHAPITRE 2

LA CONTESTATION JURIDIQUE : LE CONTENTIEUX FISCAL

Le contribuable peut contester la réalité de la dette fiscale devant le juge. Ce contentieux présente de nombreuses particularités. Parmi celles-ci mentionnons en premier lieu sa division en deux phases. L'une passe nécessairement par une réclamation devant l'administration, l'autre devant le juge. Mais, le juge compétent, et c'est là une deuxième particularité peut être soit le juge administratif soit le juge judiciaire.

SECTION 1 - LA PHASE ADMINISTRATIVE

Cette phase se traduit par une réclamation formulée et présentée par le contribuable (§1). Elle sera examinée par l'administration qui prendra une décision (§2).

§ 1 - LA RÉCLAMATION

A - Les acteurs

a) L'auteur

1. Principe : la réclamation est individuelle

C'est le contribuable lui-même qui doit introduire la réclamation. Un tiers peut, toutefois, se substituer à lui.

Toute personne qui introduit ou soutient une réclamation pour autrui doit justifier, d'un mandat régulier. Il doit à peine de nullité être produit en même temps que l'acte qu'il autorise ou enregistré avant l'exécution de cet acte.

2. Exceptions : des réclamations collectives sont possibles

Plusieurs cas se présentent :

- les contribuables imposés collectivement
- les membres des sociétés de personnes lorsqu'ils contestent des impositions à la charge de la société
- les maires qui sollicitent, au nom de leurs administrés, un dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés non bâties pour pertes de récoltes

La faculté de présenter une réclamation conjointe est ouverte, au bailleur et au preneur en matière de calamités agricoles.

b) Le destinataire

1. Principe

La réclamation doit être adressée au service des impôts dont dépend le lieu d'imposition, c'est-à-dire :

- en matière d'impôts directs recouvrés par les comptables du Trésor, au service qui a établi le rôle dans lequel se trouve compris l'impôt contesté
- en matière d'impôts recouvrés par les comptables de la DGI, au service auquel correspond la recette des impôts chargée du recouvrement desdits impôts

Les réclamations font l'objet d'un récépissé adressé au contribuable

2. Sanction

Si la réclamation n'est pas adressée au service compétent mais à une autorité hiérarchique supérieure ou à un autre service extérieur des impôts, elle ne doit pas être considérée comme irrecevable.

Il appartient au service saisi d'une telle réclamation de la transmettre au service compétent et d'aviser le réclamant de cette transmission.

B - Le cadre

a) Les formes

La réclamation doit être établie par écrit, sous forme d'une simple lettre sur papier libre.

b) Les délais

Ils varient en fonction des impositions contestées.

En matière d'impôts locaux et de taxes accessoires,

La réclamation doit être déposée au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle ou de la réalisation de l'événement.

En toute autre matière fiscale

La réclamation doit être déposée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle :

- de la mise en recouvrement du rôle (impôts directs établis par voie de rôle). La date de mise en recouvrement figure sur l'avis d'imposition délivré au contribuable.

- de la notification d'un avis de mise en recouvrement (impôts perçus par les comptables des impôts).
- du versement spontané de l'impôt contesté, lorsque ce versement n'a donné lieu, préalablement, ni à l'établissement d'un rôle ni à la notification d'un avis de mise en recouvrement.

C - Le contenu

1. Les différents éléments nécessaires

Les mentions

Outre les nom et adresse de son auteur toute réclamation doit mentionner

- l'impôt ou les impôts, droits ou taxes qu'elle concerne.
- l'exposé sommaire des moyens par lesquels son auteur prétend la justifier ainsi que les conclusions du réclamant
- le lieu d'élection de domicile en France pour le réclamant domicilié hors de France
- la signature manuscrite du contribuable ou de son mandataire

Mais une réclamation non signée serait recevable si elle était accompagnée d'une lettre dûment signée par le réclamant ou si ce dernier était un contribuable illettré ou physiquement inapte à signer.

Les pièces jointes

- l'avis d'imposition ou copie de l'avis d'imposition ou extrait de rôle, lorsqu'il s'agit d'un impôt direct établi par voie de rôle
- l'avis de mise en recouvrement pour les impôts, droits ou taxes ayant donné lieu à la notification d'un tel avis
- les pièces justifiant le montant de la retenue ou du paiement lorsque la demande concerne des impôts perçus par voie de retenue à la source ou versés spontanément, sans émission préalable d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement.

2. Sanction de l'absence d'un des éléments

Les réclamations incomplètes sont en principe irrecevables. Toutefois, certains oublis peuvent être régularisés :

- l'absence de mention de l'imposition contestée
- l'absence d'exposé sommaire des moyens et conclusions
- le défaut de production de l'avis d'imposition, de l'avis de mise en recouvrement ou d'une pièce s'y substituant, d'une pièce justifiant le montant de la retenue à la source ou du versement de l'impôt contesté.

Une décision de rejet ne pourra être prise que si les intéressés n'ont pas répondu, dans un délai de trente jours, à l'invitation à régulariser leur demande.

§ 2 - LA DÉCISION

A - La forme

a) L'auteur

L'administration des impôts statue sur les réclamations. En principe, le directeur départemental des impôts a seul pouvoir de statuer sur les réclamations. Cependant, le service de base est appelé à statuer dans de très nombreux cas par le jeu des délégations de signature.

b) Les délais

Le service des impôts statue sur les réclamations dans le délai de six mois suivant la date de leur présentation.

En cas de difficultés, le délai pourra être rallongé de trois mois. Dans ce cas le contribuable est averti.

c) La notification

Les décisions sont notifiées par lettre recommandée avec accusé de réception. La date de réception sert de point de départ au délai dont dispose le contribuable pour saisir la juridiction compétente.

La lettre de notification doit reproduire intégralement les motifs de la décision, lorsqu'il s'agit d'un rejet partiel ou total.

B - Le fond

a) Le directeur tranche le litige

1. Ce que peut contenir la décision

Le directeur est habilité à statuer sans limite de compétence, quel que soit le sens de la décision prise : admission totale ou partielle, rejet.

La décision doit indiquer, d'une façon sommaire, les motifs sur lesquels est fondé le rejet total ou partiel de la demande.

2. Ce qu'elle ne peut contenir

Le directeur ne peut accorder des indemnités ou des majorations de droit. Il ne peut non plus accorder des remboursements de frais sauf les frais d'enregistrement du mandat.

b) Le directeur ne tranche pas le litige

1. Le renvoi d'office au tribunal compétent

Le directeur peut s'abstenir de prendre lui-même une décision sur la réclamation et soumettre d'office le litige au tribunal compétent.

2. Le silence

Le silence du directeur au-delà du délai prévu, vaut décision implicite de rejet. Le contribuable est alors en droit de saisir le juge compétent.

SECTION 2 - LA PHASE JURIDICTIONNELLE

§ 1 - LA COMPÉTENCE JURIDICTIONNELLE

A - Le partage de compétence

a) L'origine du partage de compétence

1. L'explication historique

Le partage remonte en fait à la Révolution. En 1790, les impôts indirects ont été supprimés. Ils seront progressivement remplacés par des impôts directs, les «quatre vieilles» que l'on met en place entre 1790 et 1798. Mais les impôts indirects réapparaîtront rapidement sous le Directoire. C'est pour apaiser le mécontentement suscité par la réapparition de ces impôts que leur contentieux fut confié au juge judiciaire.

La loi du 22 frimaire an VII disposait en effet: « *En matière d'enregistrement l'introduction et l'instruction des instances auront lieu devant les tribunaux civils du département. La connaissance et la décision en sont interdites à toutes autres autorités constituées ou administratives.* » Ces dispositions ont été étendues aux impôts indirects en général par la loi du 5 ventôse an XII

Ce n'est que quelques années plus tard que le sort du contentieux des impôts directs fut définitivement réglé. La loi du 28 pluviôse an VIII, organisant les Conseils de préfecture, précisera en effet que le Conseil de préfecture «*se prononcera sur les demandes des particuliers tendant à obtenir la décharge ou la réduction de leur cote de contribution directe*». Ainsi, pour les contributions directes, la compétence administrative était-elle reconnue.

2. L'explication doctrinale

La doctrine va essayer de justifier cette répartition. Ce serait l'existence du rôle en matière d'impôt direct qui expliquerait la compétence du juge administratif. Le rôle est en effet un acte administratif. Alors que pour les impôts indirects l'on n'a affaire qu'à des opérations matérielles et non pas à des actes administratifs d'où la compétence du juge judiciaire.

Cette explication est très artificielle pour deux raisons.

En premier lieu, il faut remarquer que s'il n'y a pas établissement de rôle en matière d'impôt indirect bref s'il n'y a pas de décision formelle, il y a bien néanmoins une décision qui est prise. Or le droit administratif connaît les décisions implicites et cette théorie pourrait servir de base pour justifier la compétence du juge administratif en ce domaine.

En second lieu, il est facile de remarquer que tous les impôts directs ne sont pas recouvrés par voie de rôle. Il en va ainsi de l'impôt sur les sociétés par exemple. Or dans ce cas le juge administratif est malgré tout compétent.

On le voit, ce sont des raisons de pures circonstances qui expliquent la répartition de compétence.

b) La portée du partage

En vérité, la répartition n'est pas aussi tranchée qu'il n'y paraît.

1. La compétence judiciaire est réduite, mais attractive

Le juge judiciaire a vu sa compétence se réduire d'abord en raison d'un texte important, la loi du 25 juin 1920 qui lui retire le contentieux des Taxes sur le chiffre d'affaire et donc aujourd'hui de la TVA. De plus le juge administratif s'est reconnu compétent en matière de droit de timbre.

Certes cette dernière restriction n'est pas considérable, par contre la première, du fait de l'importance sur tous les plans de la TVA l'est beaucoup plus.

Mais, la compétence judiciaire est attractive. Cela signifie que le juge judiciaire s'estime compétent pour tous les litiges extra-fiscaux se rattachant à l'impôt. De plus le juge judiciaire étend sa compétence à toutes les données fiscales du litige.

2. La compétence administrative est intacte

Le juge administratif quant à lui adopte une attitude inverse. Il ne n'étend pas sa compétence, il ne se reconnaît compétent qu'en fonction de la matière de la créance.

Qui plus est, là où il est compétent, il n'exerce pas la plénitude de sa compétence. En effet le jeu des questions préjudicielles rogne sa compétence.

B - La compétence de chaque juge

a) La compétence administrative

1. Le tribunal de quel lieu ?

Le tribunal administratif compétent est généralement celui dont dépend le lieu d'imposition de la cotisation ayant fait l'objet de la réclamation

2. Quel tribunal ?

Le tribunal administratif est, juge de droit commun, en premier ressort. Un appel est désormais possible devant une cour administrative d'appel. Un pourvoi en cassation peut être déposé devant le Conseil d'Etat.

En outre, le Conseil d'Etat peut être saisi par ces juridictions en vue d'interpréter une question de droit nouvelle présentant une difficulté sérieuse et susceptibles de se poser dans de nombreux litiges.

L'avis rendu par le Conseil d'Etat ne lie ni la juridiction qui a décidé le renvoi ni les autres juridictions. Il ne prive pas non plus le contribuable ou l'administration de la faculté de faire appel ou d'introduire un recours en cassation.

b) La compétence judiciaire

1. Le tribunal de quel lieu ?

Le tribunal compétent est celui dans le ressort duquel est située la recette chargée du recouvrement ou, en matière d'enregistrement et d'impôt de solidarité sur la fortune, s'il est discuté de la valeur vénale réelle des biens, celui de la situation de ces biens. Lorsque des biens ne formant qu'une seule exploitation sont situés dans le ressort de plusieurs tribunaux, le tribunal compétent est celui dans le ressort duquel se trouve le siège de l'exploitation ou, à défaut de siège, la partie des biens présentant le plus grand revenu d'après la matrice cadastrale.

2. Quel tribunal ?

Les jugements rendus par les tribunaux de grande instance sont susceptibles d'appel. Enfin, un pourvoi en cassation peut être présenté devant la Cour de cassation.

De plus, la loi n° 91-491 du 15 mai 1991 a institué une procédure permettant aux juridictions de l'ordre judiciaire de solliciter l'avis de la Cour de cassation lorsqu'elles ont à statuer sur une demande soulevant une question de droit nouvelle, présentant une difficulté sérieuse et se posant dans de nombreux litiges. Cette procédure n'est, toutefois, pas applicable en matière pénale.

§ 2 - LA PROCÉDURE

A - La procédure devant le juge administratif

a) En premier ressort

1. L'introduction de l'instance

Les contribuables peuvent introduire une instance devant le tribunal administratif contre la décision du service des impôts qui ne leur a pas donné entière satisfaction ou si, dans le délai de six mois suivant la date de la présentation de leur réclamation, ils n'ont pas de réponse de l'administration.

Le service des impôts peut lui aussi saisir d'office le tribunal administratif à condition qu'il n'ait pas notifié sa décision ou que le contribuable n'ait pas lui-même exercé le droit qu'il a de saisir le tribunal à défaut de réponse dans le délai de six mois.

2. Conditions

Le tribunal administratif est saisi par voie de requête. Elle prend la forme d'une simple lettre adressée au greffe du tribunal.

Les requêtes enregistrées auprès des juridictions administratives sont passibles d'un droit de timbre de 15 €. Elles doivent contenir l'exposé des faits et moyens, les conclusions, les nom et adresse du demandeur. En outre, elle doit concerner exclusivement les impositions visées dans la réclamation à l'administration.

Le contribuable doit donc préciser, les points sur lesquels porte la contestation, les motifs justifiant le bien-fondé de ses prétentions ainsi que l'objet réel de son instance.

La demande, non motivée, serait irrecevable.

3. Instruction

L'instruction des instances devant le tribunal administratif se déroule selon une procédure écrite, contradictoire. Elle est conduite par le tribunal lui-même.

Le greffier du tribunal notifie au directeur une copie de la demande ainsi qu'une copie des mémoires ampliatifs du demandeur.

Le mémoire en défense contenant les observations du directeur doit parvenir au greffe dans les six mois suivant la date de présentation de cette demande, sauf prorogation accordée par le président du tribunal

4. Jugement

Les jugements sont rendus en formation collégiale composée d'un nombre impair de conseillers. Le tribunal administratif ne peut cependant statuer au-delà des conclusions.

Enfin, le tribunal peut, mais seulement à la demande de l'administration, effectuer les compensations de droits, compte tenu des règles propres à chaque nature d'impôt.

Le jugement est notifié à toutes les parties en cause, à leur domicile réel, par lettre recommandée avec accusé de réception.

b) En appel

Le contribuable dispose, pour faire appel, d'un délai de deux mois à compter de la notification du jugement.

Quant à lui, le ministre dispose de deux mois à compter de la date à laquelle le jugement lui a été signifié par acte d'huissier et quatre mois à partir de la notification du jugement par le tribunal administratif au directeur qui a suivi l'affaire.

L'appel n'a pas d'effet suspensif. La requête doit contenir, les faits, moyens et conclusions, ainsi que les nom et domicile du demandeur.

c) En cassation

Les arrêts rendus par les Cours administratives d'appel peuvent être déférés au Conseil d'Etat par voie de recours en cassation

Plusieurs cas d'ouverture sont prévus :

- l'incompétence
- le vice de forme
- la violation de la règle de droit.

Le pourvoi est formé soit par le ministre soit par le contribuable dans le délai de deux mois à compter de la date de la notification de l'arrêt attaqué.

S'il prononce l'annulation d'un arrêt rendu par une Cour administrative d'appel, le Conseil d'Etat peut :

- renvoyer l'affaire devant la même cour statuant, dans une autre formation
- renvoyer l'affaire devant une autre cour
- statuer au fond

B - La procédure devant le juge judiciaire

a) En première instance

1. L'introduction de l'instance

L'instance est engagée par voie d'assignation dans les deux mois qui suivent la réception de l'avis portant notification de la décision de l'administration.

Le service des impôts peut, soumettre d'office le litige à la décision du tribunal par un mémoire signifié au réclamant avec assignation.

2. L'instruction

L'instruction se fait par le moyen de mémoires, et sous la conduite du juge rapporteur, le tribunal peut ordonner, d'autres mesures d'instruction. Le ministère d'avocat est facultatif.

3. Jugement

Le jugement est rendu par le tribunal composé d'au moins trois juges, parmi lesquels le juge chargé du rapport. Mais le président du tribunal peut, décider que l'affaire sera jugée par le tribunal statuant à juge unique.

b) En appel

L'appel doit être formé dans le délai d'un mois à compter de la notification du jugement. La procédure suivie devant la cour d'appel est exclusivement écrite et contradictoire. L'instruction se fait par simples mémoires respectivement signifiés.

Le délibéré est secret. En revanche, le prononcé de l'arrêt a lieu en séance publique. L'arrêt d'appel doit, sauf exécution volontaire, être régulièrement et préalablement notifié.

c) En cassation

Le délai du pourvoi contre les arrêts des cours d'appel est de deux mois. Le pourvoi en cassation ne produit en principe ni effet suspensif, ni effet dévolutif.

DEUXIEME PARTIE - LE SYSTEME FISCAL

Le système fiscal français est formé par trois sous-systèmes d'importance variée. Il faut d'abord citer le système formé par les impôts d'Etat (Première sous-partie), ensuite celui constitué par les impôts locaux, c'est à dire qui sont prélevés au profit des collectivités territoriales (Deuxième sous-partie). Enfin, plus récemment sont apparus les impôts perçus au profit des organismes de sécurité sociale : les impôts sociaux (Troisième sous-partie).

PREMIERE SOUS-PARTIE - LES IMPOTS D'ETAT

Les impôts perçus au profit de l'Etat sont les plus nombreux et les plus importants en volume. On peut les répartir en trois grandes catégories : les impôts sur le revenu (Titre 1), les impôts sur la dépense (Titre 2) et les impôts sur le capital (Titre 3).

TITRE 1 - LES IMPOTS SUR LE REVENU

Le revenu est imposé différemment selon qu'il est perçu par des particuliers ou par des sociétés.

CHAPITRE 1 - L'IMPOT SUR LE REVENU DES PARTICULIERS

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

Le contribuable est soit une personne physique, célibataire, veuve, divorcée ou séparée, soit, dans le cas de personnes mariées, l'entité formée par les époux.

Le foyer fiscal se compose du contribuable lui-même (des conjoints pour les personnes mariées), des enfants et personnes considérés à charge. Les partenaires liés par un PACS font l'objet d'une imposition commune qui revêt un caractère obligatoire, à compter de l'imposition des revenus de l'année du troisième anniversaire de l'enregistrement du pacte.

SECTION 1 - L'ASSIETTE

L'impôt frappe annuellement les revenus perçus par les membres du foyer fiscal ou dont ils ont disposé au cours de la même année.

§ 1 - LES CATÉGORIES DE REVENU

A - Les traitements, salaires et pensions

a) Les traitements et salaires

1. Définition

D'une manière générale, sont considérées comme des salaires et des traitements, les rémunérations perçues par les personnes qui sont liées à un employeur par un contrat de travail ou se trouvent, vis-à-vis de lui, dans un état de subordination.

☞ ☞ Sont considérés comme salaires et traitement :

- ☐ Les rémunérations principales (salaires, traitements, soldes, gages, indemnités...)
- ☐ et toutes les sommes perçues à l'occasion des activités exercées (gratifications, pourboires...), payées en espèces, par chèque ou inscrites au crédit d'un compte...

☞ ☞ Sont assimilés aux salaires :

- ☐ Les commissions (à l'exception des courtages) versées aux agents généraux et sous-agents d'assurances ayant opté pour le régime des salariés, à condition :
 - qu'elles soient intégralement déclarées par des tiers
 - que les intéressés ne bénéficient pas d'autres revenus professionnels, à l'exception de courtages et autres rémunérations accessoires se rattachant directement à l'exercice de leur profession
 - que le montant brut des courtages et rémunérations accessoires ne dépasse pas 10 % de celui des commissions (*CGI, art. 93-1 ter*)
- ☐ Les gains perçus par les gérants non salariés des succursales des maisons d'alimentation de détail ou des coopératives de consommation ; (*CGI, art. 80*)
- ☐ Les produits de droits d'auteur perçus par les écrivains et compositeurs, lorsqu'ils sont intégralement déclarés par des tiers ; (*CGI, art 93-1 quater*)
- ☐ L'intéressement aux résultats perçu par les associés d'exploitations agricoles ; (*CGI, art. 77 A*)
- ☐ Les bénéfices réalisés par les artisans pêcheurs pour les rémunérations dites « à la part » qui leur reviennent au titre de leur travail personnel ; (*CGI, art. 34*)
- ☐ Les rémunérations versées aux journalistes (y compris les pigistes) titulaires de la carte professionnelle;
- ☐ Les gains réalisés par les représentants de commerce :
 - soit titulaires d'un contrat de travail les mettant dans un état de subordination vis-à-vis de leur employeur
 - soit soumis au statut professionnel de « voyageur, représentant et placier » (VRP).

En revanche, les agents commerciaux sont imposés dans la catégorie des BNC et les commissionnaires et courtiers dans celle des BIC

- ☐ Les rétributions des travailleurs à domicile qui exécutent un travail pour le compte d'une entreprise moyennant une rémunération forfaitaire et avec des concours limités (*CGI, art. 80*)
- ☐ Les rémunérations des associés et gérants visés à l'article 62 du CGI ;
- ☐ Les rémunérations des dirigeants d'organismes sans but lucratif, lorsque ces rémunérations ne mettent pas en cause le caractère désintéressé de la gestion de ces organismes (*CGI, art. 80*).

☞ ☞ Sont exclus de la catégorie salaires et traitements

- ☐ Les cotisations et primes à caractère social (*CGI, art. 62 et 154 bis*).

- Les intérêts des emprunts contractés pour la souscription au capital de sociétés nouvelles (CGI, art. 83-2^o *quater*).

2. Les pensions

?? Sont imposables

?? Les pensions et rente à caractère social

- les pensions, les rentes, les allocations de retraite et de vieillesse
- le versement forfaitaire unique (remplaçant une pension de faible montant)
- les allocations de veuvage visées aux articles L. 356.1 et suivants du Code de la sécurité sociale
- l'allocation spéciale versée par le Fonds national de l'emploi ou la garantie de ressources versée aux salariés âgés de plus de 60 ans dans le cadre des contrats de préretraite conclus avant le 1er avril 1984
- l'allocation servie par l'entreprise, en vertu d'accords particuliers ou de conventions collectives, aux membres de leur personnel qui acceptent de cesser complètement et définitivement leur activité avant l'âge normal de départ à la retraite (allocation de préretraite)
- l'allocation spéciale d'ajustement instituée par la convention du 4-12-1987 entre l'État et l'UNEDIC ;
- les pensions, les allocations et les rentes d'invalidité ;
- les rentes viagères à titre gratuit (c'est-à-dire sans contrepartie) reçues en vertu d'un acte de donation ou d'un testament

?? Les rentes viagères

- les rentes perçues en contrepartie de la vente d'un immeuble ou d'un fonds de commerce (vente en « viager »)
- les rentes qui résultent de la conversion de l'usufruit du conjoint survivant
- les rentes constituées dans un partage, à titre de soulte, pour compenser l'inégalité de deux lots
- les rentes servies en exécution d'une clause de donation entre vifs et à titre de charge imposée au donataire
- la « rente survie » visée à l'article 50 de la loi d'orientation du 30 juin 1975 en faveur des personnes handicapées
- les rentes perçues en exécution d'une clause de partage d'ascendant
- les rentes allouées en dommages-intérêts, par décision de justice, aux victimes d'un accident
- les rentes constituées auprès de compagnies d'assurances ou de la Caisse nationale de Prévoyance, moyennant le versement d'un capital en espèces.

?? Ne sont pas imposables

?? Pour les pensions à caractère social

- l'allocation aux mères de famille
- la majoration pour assistance d'une tierce personne
- la prestation spécifique dépendance instituée par la loi n°97-60 du 24 janvier 1997
- les pensions de retraite des régimes de sécurité sociale :
 - si le montant de la pension ne dépasse pas celui de l'allocation aux vieux travailleurs salariés et non salariés (2 747,28 € pour 2001),
 - et si les ressources du bénéficiaire ne dépassent pas 6 847,10 € pour une personne seule et 11 993,16 € pour un ménage
- la retraite du combattant

- les retraites mutualistes servies aux anciens combattants et victimes de la guerre, dans la limite de 1 374 €
- Les sommes versées aux orphelins dont les parents ont été victimes de persécutions antisémites
- La rente viagère versée aux rapatriés anciens membres des formations supplétives de l'armée française en Algérie (Harkis) ou à leurs conjoints ou ex-conjoints survivants et non remariés

?? Pour les pensions d'invalidité

- Les pensions militaires d'invalidité et les pensions des victimes de la guerre (pensions militaires d'invalidité proprement dites, allocation temporaire aux grands invalides, allocations aux grands mutilés de guerre, indemnités de soins aux tuberculeux, pensions de veuve de guerre)
- Les indemnités temporaires, prestations et rentes viagères servies pour accidents du travail ou maladies professionnelles
- La majoration pour assistance d'une tierce personne
- Les allocations versées aux infirmes civils en application des lois et décrets d'assistance et d'assurance

?? Pour les avantages en nature

L'avantage (logement, nourriture) consenti en dehors de toute obligation alimentaire, dans la limite de 2 826 € à condition :

- de vivre sous le toit d'un contribuable
- d'être âgé de plus de 75 ans

?? Pour les rentes viagères

- la rente allouée en dommages-intérêts, par décision de justice, à la victime d'un accident ayant entraîné une incapacité permanente totale nécessitant l'assistance d'une tierce personne
- la rente versée à une victime d'un accident de la circulation en exécution d'une transaction intervenue entre la victime et la compagnie d'assurances
- la rente d'invalidité servie en exécution de contrats d'assurance facultatifs en vue de compléter un régime légal de protection sociale, que les prestations soient temporaires ou permanentes.

b) Evaluation

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

1. Déduction des frais professionnels

Les règles de déduction des frais professionnels sont prévues par l'article 83-3° du CGI.

⚡⚡ Déduction forfaitaire

La déduction à effectuer au titre des frais professionnels est fixée à 10 % du montant net des rémunérations perçues.

Le montant de la déduction est compris entre un minimum de 364 € et un maximum de 12229 € pour l'imposition des revenus de l'année 2001

De nombreuses déductions forfaitaires supplémentaires existaient jusqu'en 2000. Elles ont disparues.

⚡⚡ Déduction des frais réels

Si le contribuable estime avoir engagé un montant de dépenses supérieur à celui de la déduction forfaitaire, il peut faire état de ses frais réels.

Dans ce cas, le contribuable doit réintégrer à son revenu imposable la totalité des allocations et remboursements de frais dont il a bénéficié. Il doit bien sûr justifier ses frais par tous moyens (factures, quittances, attestations, etc.).

2. L'abattement forfaitaire de 20 %

Cet abattement ne s'applique qu'au montant net des rémunérations déclarées spontanément et jusqu'à un certain montant de rémunérations.

Le plafond applicable pour les revenus de 2001 s'élève à 111 900 € (722 000 F en 2000). Pour l'application de ce plafond il est fait masse, pour chaque membre du foyer fiscal, de l'ensemble des revenus que l'intéressé a perçus.

B - Les bénéfices industriels ou commerciaux

a) Définition

Sont considérés comme bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale.

1. Activités concernées

Certaines activités concernées le sont par leur nature, d'autres le sont par détermination de la loi.

⚡⚡ Activités concernées en raison de leur nature

L'exercice d'une profession industrielle et commerciale s'entend de l'accomplissement habituel, par des personnes agissant pour leur propre compte et poursuivant un but lucratif, d'opérations de caractère industriel ou commercial, telles que :

- l'achats de marchandises, de matières ou d'objets en vue de leur revente en l'état ou après transformation
- l'acquisition de meubles en vue de la location
- le transport
- l'exploitation d'établissements destinés à fournir le logement, la nourriture, les soins personnels ou les distractions
- les opérations de commission et de courtage
- les opérations de banque

⚡⚡ Activités concernée par détermination de la loi

- les opérations ou activités immobilières
- la location d'un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne ou non tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie (CGI, art. 35-I-5°) ;
- les adjudicataires, concessionnaires et fermiers de droits communaux (CGI, art. 35-I-6°) ;
- les membres de copropriétés de navires (CGI, art. 35-I-7°).

2. Forme de l'exploitation

Seules sont concernées les exploitations individuelles c'est à dire dont les propriétaires sont des personnes physiques. Mais sont également considérés comme exploitants individuels, les membres des sociétés de personnes et assimilées n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés, lorsque ces sociétés exercent une activité réputée industrielle ou commerciale.

b) Evaluation

1. L'objet de l'évaluation

La loi du 13 janvier 1941 devenue l'article 38 du CGI a imposé la théorie du bilan pour définir le bénéfice imposable. Selon cette théorie, le bénéfice d'une entreprise résulte de la comparaison de deux bilans successifs et non pas du résultat du compte d'exploitation.

Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés.

Il s'ensuit que le bénéfice ne résulte pas seulement des profits et pertes - en revenu ou en capital - engendrés par des opérations effectuées par l'entreprise, mais aussi de la comparaison des valeurs actives et passives inventoriées suivant le code de commerce.

Les produits imposables

?? Les produits d'exploitation

On peut calculer ces produits de la manière suivante :

[ventes + stock en fin d'exercice] – [achats + stocks au début de l'exercice]

Les ventes s'entendent de toutes les sommes reçues et créances définitivement acquises en contrepartie des marchandises vendues ou des services fournis au cours de l'exercice, hors TVA.

Les achats sont tous ceux qui ont été effectués au cours de l'exercice, même si leur prix n'est pas payé à la clôture de celui-ci. Leur montant doit comprendre les droits de douane et les frais accessoires d'acquisition non comptabilisés distinctement.

Le stock est constitué par l'ensemble des marchandises, des matières premières, des matières et fournitures consommables, des productions en cours, des produits intermédiaires, des produits finis, des produits résiduels et des emballages non destinés à être récupérés

?? Les produits financiers

Les produits financiers constituent une catégorie comptabilisée à part en raison de leur nature spécifique. Ils comprennent d'abord les revenus de valeurs mobilières, c'est-à-dire les intérêts d'obligations ou titres assimilés que possède l'entreprise. Il s'agit également des différents produits que l'entreprise perçoit en rémunération des concours financiers qu'elle a consentis : les créances, dépôts, comptes courants et cautionnements qu'elle consent.

Les charges déductibles

Il s'agit des frais généraux, des amortissements et des provisions.

?? Les frais généraux

Les frais généraux sont admis en déduction des résultats des exercices au cours desquels ils sont engagés.

Plusieurs conditions doivent cependant être respectées: ils doivent se rattacher à la gestion normale de l'entreprise et être exposés dans l'intérêt de l'exploitation; ils doivent aussi correspondre à une charge effective, être justifiés.

Par frais professionnel on entend :

- les dépenses relatives aux locaux ou aux matériels
- les appointements, salaires et autres charges de personnel
- les impôts à la charge de l'entreprise
- les assurances diverses, ainsi que les assurances-vie en vue de garantir le remboursement d'un prêt et les assurances pour pertes d'exploitation
- les cotisations sociales
- les intérêts d'emprunts
- les frais généraux divers c'est à dire :
 - les frais de bureau, correspondance, téléphone, publicité
 - les dépenses engagées dans le cadre de manifestations de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel...
 - les cotisations versées dans l'intérêt de l'entreprise à des groupements professionnels constitués sans but lucratif en vue d'un effort de rationalisation ou de conversion
 - les dons et subventions mais uniquement lorsqu'ils sont consentis dans l'intérêt direct de l'entreprise

?? **Les amortissements**

Toute dépréciation des éléments de l'actif immobilisé de l'entreprise constitue pour celle-ci une perte de substance. Cette perte doit être enregistrée par la comptabilité et, pour maintenir la valeur initiale des capitaux engagés dans l'entreprise, l'exploitant doit la compenser par un prélèvement sur les bénéfices de l'exploitation. Tel est le principe de l'amortissement, qui apparaît ainsi comme la constatation comptable de la perte subie sur la valeur d'actif des immobilisations qui se déprécient avec l'usage et le temps.

L'amortissement peut être fiscalement constaté selon deux méthodes :

- l'amortissement linéaire. C'est la méthode de base utilisée en principe pour la plupart des biens. Elle se caractérise par des annuités constantes.
- l'amortissement dégressif. Cette méthode est exceptionnelle. Elle n'est utilisée que pour certains biens limitativement énumérés par la loi. Elle se traduit par des annuités décroissantes. Elle permet donc à l'entreprise d'amortir massivement un bien dans les premières années de sa vie.

?? **Les provisions**

Les provisions sont des déductions opérées sur les résultats d'un exercice en vue de faire face ultérieurement à une perte ou à une charge dont l'objet est nettement précisé et dont la réalisation, incertaine, apparaît probable en raison d'événements survenus au cours de l'exercice et qui existent toujours à la clôture dudit exercice.

Elles ne sont déductibles qu'à certaines conditions :

- elles doivent permettre de faire face à des dépenses ayant pour contrepartie un accroissement des valeurs d'actif ou à des charges qui n'incombent pas à l'entreprise
- elles doivent permettre de couvrir des risques probables et non seulement éventuels
- elles doivent permettre de faire face à des pertes ou charges résultant d'événements qui ont pris naissance à la clôture de l'exercice.

2. Les méthodes d'évaluation

Trois régimes sont prévus par le CGI.

Le régime du réel

?? Champ d'application

Les entreprises sont obligatoirement placées sous le régime du bénéfice réel lorsque leur chiffre d'affaires excède les limites suivantes :

- 763 000 € (HT) à compter du 1^{er} janvier 2002, pour les entreprises dont l'activité principale consiste dans la vente de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir un logement.
- 230 000 € (HT) à compter du 1^{er} janvier 2002 pour les autres catégories

?? Modalités

☐ Obligations fiscales

Les contribuables sont tenus de souscrire une déclaration spéciale qui doit parvenir à l'administration au plus tard le 1^{er} mars. Elle est accompagnée par :

- un état comportant l'indication de l'affectation de chacune des voitures de tourisme ayant figuré à l'actif de l'entreprise ou dont elle a assumé les frais au cours de l'exercice
- un relevé des frais généraux
- un tableau des écarts provenant de la réévaluation des immobilisations et de l'état faisant apparaître le détail du calcul de la réserve de réévaluation des éléments non amortissables
- la liste des personnes détenant au moins 10 % du capital, et de la liste des filiales et participations de l'entreprise.

☐ Obligations comptables

Les exploitants doivent tenir une comptabilité en partie double, permettant de justifier l'exactitude des résultats déclarés.

Plus précisément ils sont astreints :

- à procéder à l'enregistrement comptable chronologique des mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise
- à contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise
- à établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire ; ces comptes annuels comprennent : le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable.

Les exploitants sont tenus de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration.

Le régime simplifié

?? Champ d'application

Le régime simplifié d'imposition s'applique de plein droit aux entreprises dont le chiffre d'affaires, supérieur aux limites prévues pour l'application du régime des micro-entreprises défini ci-dessus, n'excède pas les chiffres suivants :

- 763 000 € (HT) à compter du 1^{er} janvier 2002, pour les entreprises de la première catégorie désignées ci-dessus
- 230 000 € (HT) à compter du 1^{er} janvier 2002 pour les autres entreprises

?? Modalités

Les entreprises doivent souscrire une déclaration spéciale qui doit parvenir à l'administration au plus tard le 1^{er} mars. Elle est accompagnée par :

- un bilan simplifié
- un compte de résultat simplifié de l'exercice qui se compose de deux rubriques (résultat comptable et résultat fiscal).
- un tableau des immobilisations, des amortissements et des éléments soumis au régime fiscal des plus-values et moins-values
- un relevé des provisions et des provisions non déductibles, des amortissements dérogatoires et des déficits reportables.

Le régime des micro entreprises

?? Champ d'application

Le régime des micro-entreprises s'applique aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel, n'excède pas :

- 76 300 € hors taxes à compter du 1^{er} janvier 2002, s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement
- 27 000 € hors taxes à compter du 1^{er} janvier 2002, s'il s'agit d'autres entreprises.

Le régime des micro-entreprises et le régime simplifié constituent le régime de droit commun des entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites indiquées. Mais ces régimes ne présentent pas un caractère obligatoire et les exploitants peuvent s'y soustraire en optant pour un régime réel d'imposition.

Par contre, aucune option n'est ouverte aux exploitants placés de plein droit sous le régime du bénéfice et du chiffre d'affaires réels.

?? Modalités

Les éléments d'imposition des contribuables qui relèvent du régime des micro-entreprises comprennent :

- le bénéfice imposable, avant prise en compte des plus ou moins-values à court terme. Ce bénéfice est déterminé de manière forfaitaire.
- et les plus ou moins-values provenant de la cession des biens affectés à l'exploitation, déterminées selon le mode réel.

C - Les bénéfices agricoles

a) Définition

1. Les revenus principaux

Ce sont les bénéfices provenant des activités de culture et d'élevage. Ce sont notamment des profits retirés :

- de la production forestière : il s'agit des revenus provenant des propriétés boisées (bois proprement dits, aulnaies, oseraies, saussaies, bois industriels)
- de l'exploitation de champignonnières, pratiquée en galeries souterraines ou en surface
- des exploitations apicoles (élevage des abeilles), avicoles (volailles et oiseaux de toutes espèces), piscicoles (élevage des poissons, quelle qu'en soit la nature), ostréicoles (élevage des huîtres), mytilicoles (élevage des moules) et conchylicoles (élevage des coquillages)

- de la recherche et de l'obtention de nouvelles variétés végétales, au sens des articles L. 623-1 à L. 623-35 du code de la propriété intellectuelle
 - de l'exploitation des marais salants
 - de l'élevage d'animaux de toutes espèces appartenant ou non à des tiers
- Les activités de cultures marines sont réputées agricoles.

2. Les revenus accessoires

Il s'agit des revenus qui trouvent leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit, c'est-à-dire les produits retirés notamment :

- de la location du droit de chasse, de pêche, de cueillette, d'affichage
- de la concession du droit d'exploitation de carrières lorsque les parcelles sur lesquelles elles sont situées restent affectées à l'exploitation agricole
- de redevances tréfoncières ou autres redevances analogues
- d'une autorisation temporaire d'occupation, etc

b) Evaluation

Deux systèmes d'évaluation coexistent.

1. L'évaluation forfaitaire

⚡ ⚡ Bénéficiaires

Bénéficiaire du régime du forfait les contribuables dont la moyenne des recettes des deux années précédentes n'excède pas 76 224,51 €.

⚡ ⚡ Modalités

Le bénéfice forfaitaire est déterminé, par hectare, pour chaque catégorie ou chaque nature d'exploitation, d'après la valeur des récoltes levées et des autres produits de la ferme réalisés au cours de l'année civile diminuée des charges immobilières et des frais et charges supportés au cours de la même année à l'exception du fermage.

2. L'évaluation réelle normale

⚡ ⚡ Bénéficiaires

Lorsque les recettes d'un exploitant agricole, pour l'ensemble de ses exploitations, dépassent une moyenne de 76 300 € mesurée sur deux années consécutives, l'intéressé est obligatoirement imposé d'après son bénéfice réel à compter de la première année suivant la période biennale considérée.

⚡ ⚡ Modalités

Le bénéfice réel de l'exploitation agricole est déterminé et imposé selon les principes généraux applicables aux entreprises industrielles et commerciales, mais avec des règles et modalités adaptées aux contraintes et caractéristiques particulières de la production agricole, et de leur incidence sur la gestion.

3. L'évaluation réelle simplifiée

✍ ✍ Bénéficiaires

Un régime simplifié d'imposition d'après le bénéfice réel s'applique aux petits et moyens exploitants agricoles relevant de l'impôt sur le revenu :

- Sur option, aux exploitants normalement placés sous le régime du forfait
- De plein droit, aux autres exploitants, y compris ceux dont le forfait a été dénoncé par l'administration, dont la moyenne des recettes, mesurée sur deux années consécutives, n'excède pas 274 400 €.

✍ ✍ Modalités

Le bénéfice imposable des exploitants placés sous le régime simplifié d'imposition est déterminé dans les mêmes conditions que le précédent sous réserve de certaines simplifications.

Ainsi, la comptabilité de l'exploitation n'enregistre journallement que les encaissements et les paiements ; les créances et les dettes sont constatées à la clôture de l'exercice, sauf, sur option de l'exploitant, en ce qui concerne les dépenses relatives aux frais généraux, qui sont payées à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an. De plus les stocks sont évalués au prix de revient ou au cours du jour à la clôture de l'exercice si ce cours est inférieur au prix de revient.

D - Les bénéfices non commerciaux

a)Définition

La catégorie des bénéfices non commerciaux comprend :

1. Les revenus des activités libérales

✍ ✍ Les bénéfices des professions libérales

Par profession libérale on entend toute activité qui consistent en une pratique personnelle, en toute indépendance, d'une science ou d'un art (médecin, chirurgien, avocat, expert-comptable et comptable agréé, géomètre-expert, vétérinaire, dentiste, sage-femme, infirmière, masseur-kinésithérapeute, pédicure, architecte, professeur libre, artiste-peintre, sculpteur, ingénieur-conseil, mandataire agréé près les tribunaux de commerce, commissaire aux comptes, etc.).

✍ ✍ Les revenus des charges et offices

Il s'agit des revenus des charges et offices, dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant (avocats au Conseil d'État et à la Cour de Cassation, notaires, huissiers, commissaires-priseurs, greffiers des tribunaux de commerce)

2. Les revenus d'activités lucratives

C'est un ensemble disparate dont on peut donner quelques exemples :

- Les produits des opérations de bourse de valeurs effectuées à titre habituel par les particuliers
- Les profits retirés d'opérations réalisées en France à titre habituel sur les marchés à terme d'instruments financiers et de marchandises
- Les produits de droits d'auteur perçus par les écrivains et compositeurs

- Les produits de la propriété industrielle perçus par les particuliers
- Les redevances versées aux artistes du spectacle prêtant leur concours à des enregistrements
- Les rétributions perçues par les boxeurs professionnels et les coureurs cyclistes professionnels
- Les rémunérations des dessinateurs de journaux non titulaires de la carte professionnelle de journaliste
- Les commissions reçues par les interprètes
- Les revenus tirés de consultations par les conseillers techniques

b) Evaluation

Le bénéfice non commercial à retenir est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession.

Depuis l'imposition des revenus de 1999 et la suppression du régime de l'évaluation administrative, deux systèmes d'évaluation coexistent.

1. La déclaration contrôlée

Champ d'application

Ce régime s'applique de plein droit lorsque le montant annuel des recettes est supérieur à 27 000 € hors taxes à compter du 1^{er} janvier 2002.

De plus, quel que soit le montant de leurs recettes, il s'applique aux officiers publics et ministériels pour les bénéfices provenant de leur charge ou office

Le régime de la déclaration contrôlée s'applique, sur option, aux contribuables relevant de plein droit du régime déclaratif spécial.

Modalités

Les contribuables sont tenus d'avoir un livre-journal présentant le détail de leurs recettes et de leurs dépenses professionnelles. Ils doivent également tenir le registre des immobilisations et des amortissements) Ces documents doivent être conservés pendant six ans.

L'administration peut demander aux contribuables tous renseignements susceptibles de justifier l'exactitude des chiffres déclarés. En outre, elle peut exiger la communication du livre-journal et du registre des immobilisations et des amortissements ainsi que de toutes pièces justificatives.

2. Le système de la déclaration simplifiée

Champ d'application

Il s'applique lorsque le montant des recettes n'excède pas 27 000 € hors taxes à compter du 1^{er} janvier 2002, et qu'ils n'exercent pas les activités qui sont soumises obligatoirement au régime de la déclaration contrôlée.

Modalités

Ce régime dispense les titulaires de BNC du dépôt des déclarations professionnelles. Le bénéfice imposable est calculé automatiquement par l'application, sur le montant déclaré, d'un abattement représentatif de frais fixé à 35 % depuis l'imposition des revenus de 1999.

E - Les revenus des capitaux mobiliers

Ce sont les produits des placements de sommes d'argent. Il s'agit plus précisément de deux sortes de produits. Les obligations d'abord qui dégagent un revenu fixe, les actions ensuite qui engendrent au contraire un revenu variable. Les premières sont soumises à un prélèvement libératoire, les secondes à un régime particulier.

a) Les revenus soumis à prélèvement libératoire

1. Les revenus visés

Les revenus visés d'office

- les bons du Trésor sur formule
- les bons d'épargne PTT ou de La Poste,
- les bons émis par la Caisse nationale de Crédit agricole ainsi que par les groupements régionaux d'épargne et de prévoyance
- les bons à cinq ans de participation au développement du marché hypothécaire émis par le Crédit foncier de France
- les versements en compte sur livrets

Les revenus visés sur option

- les fonds d'État, les obligations, les parts de fonds communs
- les créances, les titres participatifs et autres titres d'emprunt négociables émis par les collectivités publiques ou privées françaises
- les bons de caisse émis par les banques
- les créances, dépôts, cautionnements et comptes courants
- les bons ou contrats de capitalisation et produits assimilés
- les primes de remboursement qui ne sont pas exonérées
- les billets de trésorerie, certificats de dépôt, bons des institutions financières spécialisées et bons du Trésor en compte courant, bons des sociétés financières
- le boni de liquidation relatif aux fonds communs de créances
- les PEP en cas de retrait moins de 8 ans après leur ouverture
- les bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature (contrats d'assurance vie)

L'option doit être exercée au plus tard lors de l'encaissement des revenus, elle est irrévocable.

2. Le régime du prélèvement obligatoire

Tous ces produits peuvent :

- soit faire l'objet d'un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu
- soit être incorporés aux autres revenus, en vue d'être soumis à l'impôt sur le revenu.

Il est toujours possible de renoncer à ce régime

Le taux du prélèvement varie en fonction de la nature des produits de placements. Il est le plus souvent de 15 % mais peut atteindre 35 % dans certains cas.

Il faut ajouter au prélèvement forfaitaire les prélèvements sociaux suivants :

- la contribution sociale généralisée de 7,5%
- le prélèvement social de 2%
- la contribution au remboursement de la dette sociale de 0,5 %

b) Les revenus non soumis au prélèvement libératoire

1. Les revenus visés

Revenus de valeurs mobilières et distributions

- des produits d'obligations, d'emprunts d'État indexés ou non
- des produits de fonds communs de créances de plus de 5 ans
- des dividendes d'actions de sociétés non cotées et des produits de parts de SARL et d'EARL encaissés par des personnes détenant, directement ou indirectement, plus de 35 % des droits sociaux
- des avances, prêts et acomptes reçus par les associés des sociétés de capitaux
- des profits sur les marchés à terme étrangers, réalisés à titre occasionnel ou habituel

Revenus des structures soumises hors de France à un régime fiscal privilégié

Autres revenus

- des intérêts des livrets B
- des produits des bons du Trésor sur formules et assimilés (bons d'épargne des PTT ou de La Poste, bons de la Caisse nationale de Crédit agricole, bons de caisse du Crédit mutuel, bons de la Caisse nationale de l'énergie, bons émis par les groupements régionaux d'épargne et de prévoyance, bons à cinq ans du Crédit foncier de France) ainsi que les produits des bons de caisse émis par les établissements de crédit
- des produits des comptes à terme (produits de dépôts laissés en banque pour une durée déterminée qui ne peut être inférieure à 1 mois)
- des produits de cautionnements, de comptes courants d'associés non bloqués ;
- des produits des bons et contrats de capitalisation et placements de même nature (assurance vie) d'une durée inférieure à 8 ans
- des produits des bons de caisse émis par les entreprises
- des produits de titres de créances négociables sur un marché réglementé (billets de trésorerie, certificats de dépôts, bons des institutions financières spécialisées, bons du Trésor en compte courant, bons des sociétés financières agréés et bons à moyen terme négociables)
- des produits réalisés dans le cadre d'un PEP si les retraits sont effectués avant l'échéance du plan
- des produits des fonds communs de créances de moins de 5 ans ainsi que du boni de liquidation de ces fonds

2. Le régime appliqué

Les déductions

Les frais et charges sont déductibles pour leur montant réel, à condition d'avoir été effectivement payés durant l'année pendant laquelle les dividendes ont été perçus. Il s'agit de frais et charges supportés pour l'acquisition ou la conservation des revenus soumis au barème de l'impôt sur le revenu, c'est à dire :

- Les frais de garde des titres
- Les droits de location des coffres
- Les primes d'assurance de valeurs mobilières (à l'exception des assurances couvrant les risques de dépréciation)...

Mais, ne sont pas déductibles :

- les frais et charges destinés à accroître ou à conserver le capital, par exemple les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de valeurs mobilières
- les frais relatifs aux revenus de créances
- les frais relatifs aux revenus ayant supporté le prélèvement libératoire ou aux revenus exonérés

Un abattement de 1 220 € ou 2 440 € est appliqué après déduction des frais et charges.

⚡⚡ L'avoir fiscal et le crédit d'impôt

Les contribuables personnes physiques, bénéficient d'un avoir fiscal égal à 50 % du dividende net perçu. (art. 158 *bis* du CGI).

Il s'explique par le fait que les dividendes distribués aux actionnaires ne sont que le bénéfice de la société amputé du montant de l'impôt sur les sociétés (33,33 % des bénéfices). L'actionnaire contribuable ne doit donc pas être imposé une deuxième fois.

D'autre part, un crédit d'impôt est octroyé en contrepartie de la retenue à la source opérée sur les revenus de certains titres (obligations, titres d'emprunts négociables, bons de caisse, pour lesquels le contribuable n'a pas opté pour le prélèvement libératoire). Enfin, les revenus de nombreuses valeurs mobilières étrangères ouvrent droit à un crédit d'impôt en contrepartie du prélèvement à la source effectué à l'étranger.

F - Les revenus fonciers

a) Définition

1. Principe

Ce sont les revenus des propriétés bâties (appartements, maisons...) et non bâties (terrains...) : les loyers, fermages, droits d'affichage, droits d'exploitation de carrières, revenus de parts de sociétés immobilières.

2. Exonération

- les logements réservés à la jouissance du contribuable. L'exonération s'applique aux locaux d'habitation et à leurs dépendances immédiates (garages, jardins...) utilisés à titre de résidence principale ou secondaire ou mis gratuitement à la disposition d'un tiers en l'absence de tout contrat de location
- les locations et sous-locations en meublé, qui relèvent des bénéfices industriels et commerciaux
- les sous-locations d'immeubles nus, qui relèvent des revenus non commerciaux
- les produits tirés des locations consenties à des personnes modestes exonérées d'impôt sur le revenu.

b) Evaluation

Deux régimes d'évaluation coexistent.

1. Le régime normal

Le revenu net foncier est égal à la différence entre le montant du revenu brut et le total des charges de la propriété (CGI, art. 28).

⚡⚡ Le revenu brut

Le revenu brut est constitué par le montant des recettes brutes perçues chaque année par le propriétaire, y compris, le cas échéant, les recettes accessoires :

- augmenté du montant des dépenses qui lui incombent normalement et qui sont mises par convention à la charge des locataires
- diminué du montant des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte de ses locataires, et de certaines autres dépenses.

⚡⚡ Les charges

?? Déduction de certaines charges réelles

Sont déduites à condition d'avoir été engagées durant l'année d'imposition, les charges suivantes :

- les frais de gérance et de rémunération des concierges
- la taxe foncière
- la taxe sur les bureaux (dans la région parisienne)
- les frais d'entretien et de réparation
- les intérêts des emprunts
- les primes d'assurance

?? Déduction forfaitaire de charges

Les propriétaires d'immeubles urbains donnés en location peuvent pratiquer une déduction forfaitaire de 14 % sur le montant de leur revenu brut foncier. Des taux majorés ou minorés étant prévus dans certains cas.

Cette déduction s'ajoute aux précédentes

2. Le régime du micro foncier

Ce régime s'applique si le montant brut des revenus fonciers perçus en 2001 par le foyer fiscal n'excède pas 15 000 €, charges non comprises, quelle que soit la durée de la location.

Le contribuable déclare le revenu brut annuel à l'administration fiscale. Un abattement forfaitaire de 40 %, représentatif de frais, est alors automatiquement appliqué.

Les contribuables qui souhaitent renoncer au bénéfice du régime simplifié peuvent opter pour la détermination de leur revenu net foncier. L'option est exercée pour une période de cinq ans.

G - Les plus-values

a) Les plus-values immobilières

1. Le champ d'application

Les personnes imposables

Ce sont les personnes physiques, mais sont exonérées les titulaires de pensions de vieillesse non assujetties à l'impôt sur le revenu.

De même sont exonérés les contribuables dont le patrimoine immobilier est inférieur à 61000 € cette somme étant majorée de 15 250 € par enfant à charge à partir du troisième.

Les biens imposables

- les immeubles bâtis ou non bâtis, quelle que soit leur affectation ou leur destination
- les droits relatifs à ces immeubles
- les droits sociaux des sociétés transparentes
- des droits sociaux des sociétés non cotées dont l'actif est principalement constitué d'immeubles.

Sont exonérés

- les biens inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou affectés à l'exercice d'une profession non commerciale
- la résidence principale
- les terrains à usage agricole ou forestier non exploités par le propriétaire
- les terrains situés dans les départements d'outre mer

Les opérations imposables

- les ventes quels qu'en soient la forme, le caractère et les modalités de paiement du prix qui peut consister notamment en une rente viagère

- les expropriations pour cause d'utilité publique
- les échanges, même sans soulte
- les apports en société
- les dissolutions de sociétés de personnes, la plus-value étant alors imposable au nom de chaque associé *au prorata* de ses droits
- les transformations de sociétés de personnes, lorsqu'elles donnent naissance à une personne morale nouvelle ou, dans le cas inverse, lorsque les biens sont repris à l'actif de la société nouvelle pour une valeur supérieure à celle pour laquelle ils figuraient dans la société transformée

2. La liquidation

Plus-values réalisées moins de deux ans après l'acquisition

Les plus-values immobilières réalisées moins de deux ans après l'acquisition du bien cédé sont intégralement assimilés à un revenu et taxés comme tel.

Plus-values réalisées plus de deux ans après l'acquisition

Les plus-values réalisées plus de deux ans après l'acquisition sont déterminées par différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition majoré de diverses dépenses. Le second terme de cette différence est révisé par application d'un coefficient d'érosion monétaire.

La plus-value ainsi déterminée fait l'objet de l'abattement de 5 % pour chaque année de détention au-delà de la deuxième.

Ce mécanisme aboutit à une exonération de fait acquise pour l'ensemble des immeubles à l'expiration d'un délai de détention de vingt-deux ans.

b) Les plus-values mobilières

Ces plus-values sont imposées au taux de 16 % (majoré des contributions sociales) si le montant global de leurs cessions de l'année excède 7 623 €. Les valeurs concernées sont les suivantes :

- les valeurs mobilières cotées ou non cotées : actions, obligations, titres d'emprunts négociables
- les droits sociaux, actions et parts de sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés, quelle que soit la participation du groupe familial dans le capital de la société
- les titres d'OPCVM de capitalisation et de distribution : actions de SICAV (y compris SICAV monétaires), parts de FCP, titres de sociétés d'investissement
- les parts de sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu si vous n'exercez pas d'activité professionnelle non salariée dans la société
- les PEA quand la clôture intervient entre deux et cinq ans après son ouverture
- les titres acquis dans le cadre d'une option d'achat ou de souscription d'actions et la cession de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise si le gain relève du taux de 16 %

§ 2 - LE REVENU GLOBAL NET

Le revenu imposable est un revenu global. Il comprend en effet, la totalité des revenus nets perçus par les membres d'un foyer fiscal au titre d'une ou de plusieurs catégories de revenus, les déficits constatés devant être déduits (A).

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, sous la forme de charges déductibles du revenu global (B).

A - Les déficits

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. Le principe souffre, toutefois, certaines exceptions.

a) La règle générale

Le déficit subi par un des membres du foyer fiscal dans une catégorie de revenus est compensé par des revenus de même nature, réalisés au cours de la même année par un autre membre du foyer fiscal

Si cette compensation n'est pas possible en totalité ou en partie, le déficit ou le surplus de déficit est, sauf cas particuliers, imputé sur les autres catégories de revenus, avant les charges déductibles du revenu global.

Si l'imputation totale ou partielle s'avère impossible par suite de l'absence ou de l'insuffisance de revenus d'autres catégories, le déficit (ou le surplus de déficit) pourra être reporté sur le revenu global des années suivantes, jusqu'à la cinquième comprise, Au-delà, le déficit qui n'a pas été imputé est définitivement perdu.

Lorsque le montant des charges déductibles du revenu global est supérieur au montant de ce revenu après imputation des déficits, le surplus de charges ne peut pas être reporté sur les années suivantes.

b) Règles particulières

1. Les déficits fonciers

Les déficits fonciers résultant de dépenses payées autres que les intérêts d'emprunt, sont imputables, sous certaines conditions, sur le revenu global à hauteur de 10 700 € (ou 15 300 € pour les immeubles sur lesquels est pratiquée la déduction au titre de l'amortissement «Périsol»). La partie du déficit qui excède 10 700 € (ou 15 300 €) ou qui résulte d'intérêts d'emprunts est imputable sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

2. Les déficits agricoles

Ces déficits peuvent être imputés sur le total des revenus nets d'autres catégories réalisés par l'ensemble des membres de votre foyer fiscal uniquement si ce total ne dépasse pas 53 360 €.

Dans le cas contraire, les déficits agricoles ne peuvent être compensés que par des bénéfices de même nature réalisés au cours des cinq années suivantes.

3. Les déficits d'activités commerciales à caractère non professionnel

Ces déficits sont imputables sur les revenus retirés des activités de même nature, l'année de leur réalisation et les cinq années suivantes.

4. Les déficits des activités non commerciales

Les déficits des activités non commerciales à caractère non professionnel peuvent être imputés uniquement sur des bénéfices de même nature

B - Les charges

a) Les pensions alimentaires

1. Pensions alimentaires versées aux ascendants ou descendants.

⚡⚡ Pensions alimentaires versées aux ascendants

Les enfants qui viennent en aide à leurs parents privés de ressources peuvent déduire de l'ensemble de leurs revenus le montant des versements ou dépenses qu'ils font à ce titre.

Mais cette possibilité est écartée lorsque l'ascendant titulaire d'une carte d'invalidité et vivant sous le même toit que le contribuable est considéré comme une personne à charge.

⚡⚡ Pensions alimentaires versées aux descendants

Sont déductibles :

- les pensions versées, en cas de séparation ou de divorce, pour l'enfant âgé de moins de 18 ans dont le contribuable n'a pas la garde.

La déduction est limitée, par enfant à 3 824 €.

- les pensions versées par les grands-parents à leurs petits-enfants orphelins dont ils n'ont pas la garde
- les pensions versées à des enfants majeurs

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

⚡⚡ Pensions alimentaires

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

Le versement des sommes allouées au conjoint doit résulter d'une décision de justice ou d'un protocole homologué par le juge. Compte tenu de ce principe, les sommes versées en vertu d'un simple accord amiable n'ont pas le caractère d'une pension alimentaire déductible du revenu global. De plus, la pension alimentaire n'est déductible que dans les limites fixées par le juge.

b) Les frais d'accueil des personnes âgées de plus de 75 ans

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

- le revenu imposable de ces personnes ne doit pas excéder le plafond de ressources fixé pour l'octroi de l'allocation supplémentaire
- la déduction opérée par le contribuable ne peut excéder, par bénéficiaire, la somme de 2 826 € pour 2001. Le plafond de déduction s'applique par année d'imposition sans réduction *prorata temporis*.

SECTION 2 - LA LIQUIDATION DE L'IMPOT

§ 1 - LES RÈGLES GÉNÉRALES

A - Le barème de l'impôt

a) Les tranches du barème

Le taux de l'impôt varie en fonction des tranches, il est de :

- 7,5 % pour la fraction supérieure à 4 121 € et inférieure ou égale à 8 104 €
- 21 % pour la fraction supérieure à 8 104 € et inférieure ou égale à 14 264 €
- 31 % pour la fraction supérieure à 14 264 € et inférieure ou égale à 23 096 €
- 41 % pour la fraction supérieure à 23 096 € et inférieure ou égale à 37 579 €
- 46,75 % pour la fraction supérieure à 37 579 € et inférieure ou égale à 46 343 €
- 52,75 % pour la fraction supérieure à 46 343 €.

b) Les limites du barème

1. Les abattements

- Les contribuables âgés de plus de 65 ans au 31 décembre 2001 ou dont le conjoint est âgés de plus de 65 ans ou encore invalide quel que soit leur âge, bénéficient, pour la détermination de leur revenu imposable, d'un abattement de :

- 1 590 € si leur revenu net global ne dépasse pas 9 790 €,
- 795 € si leur revenu est compris entre 9 790 € et 15 820 €.

L'abattement est doublé si les deux conjoints sont deux âgés de plus de 65 ans ou invalides.

- Les contribuables qui ont à leur charge des enfants mariés ou célibataires chargés de famille bénéficient, pour la détermination de leur revenu imposable, d'un abattement de 3 824 € par personne rattachée.

2. La décote

Les contribuables qui devraient payer impôt inférieur à 760 €, bénéficient d'une décote égale à la différence entre 380 € et la moitié de l'impôt. Cette décote est applicable quel que soit le nombre de parts. Toutes les réductions d'impôt s'imputent après application éventuelle de la décote.

B – Le quotient familial

Le quotient familial permet de prendre en considération les charges de famille en atténuant 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.

A cette fin on divise le revenu imposable du foyer fiscal en un certain nombre de parts. Le barème progressif d'imposition est ensuite appliqué au revenu imposable par part ainsi obtenu. Enfin, cet impôt est multiplié par le nombre de parts pour déterminer l'impôt brut exigible.

a) La détermination du nombre de parts

Situation de famille	Nombre de parts
Célibataire, divorcé (ou séparé) ou veuf, sans enfant à charge	1
Marié sans enfant à charge	2
Célibataire, divorcé ayant un enfant à charge	1,5
Marié ou veuf ayant un enfant à charge	2,5
Célibataire, divorcé ayant deux enfants à charge	2
Marié ou veuf ayant deux enfants à charge	3
Célibataire, divorcé ayant trois enfants à charge	3
Marié ou veuf ayant trois enfants à charge	4
Célibataire, divorcé ayant quatre enfants à charge	4
Marié ou veuf ayant quatre enfants à charge	5
Célibataire, divorcé ayant cinq enfants à charge	5
Marié ou veuf ayant cinq enfants à charge	6
Célibataire, divorcé ayant six enfants à charge	6
Et ainsi de suite en augmentant d'une part par enfant à charge	

b) Le plafonnement des effets du quotient familial

La réduction d'impôt résultant de l'application du quotient familial est plafonnée à 2 017 € pour chaque demi-part qui excède :

- 1 part pour les personnes célibataires, divorcées ou séparées n'élevant pas seules leur(s) enfant(s) ou ne vivant pas seules et ayant recueilli une personne invalide
- 1 part pour les personnes veuves avec ou sans enfant à charge ou célibataires, divorcées ou séparées vivant seules, n'ayant pas d'enfant à charge mais des personnes invalides à charge
- 2 parts pour les ménages

§ 2 - LES RÉDUCTIONS D'IMPÔT

Les charges ouvrant droit à réduction d'impôt ou à crédit d'impôt sont limitativement énumérées par la loi.

A - Les dépenses à caractère social

a) Les prestations compensatoires versées en cas de divorce

Le versement d'une prestation compensatoire en capital, en application d'un jugement de divorce donne droit à une réduction d'impôt égale à 25 % du montant des versements effectués, retenus dans la limite de 30 500 € pour l'ensemble de la période de 12 mois (soit une réduction d'impôt maximale de 7 625 €).

b) Les frais de garde des enfants de moins de 7 ans

Cette réduction d'impôt est réservée aux : célibataires, veufs(ves), divorcé(e)s, séparé(e)s, disposant d'un revenu professionnel ainsi qu'aux couples dont les conjoints, justifient d'un emploi au moins à mi-temps ou ne peuvent exercer leur emploi du fait d'une longue maladie, d'une infirmité ou de la poursuite d'études dans l'enseignement supérieur

Les frais en question correspondent aux sommes versées :

- à une assistante maternelle agréée (article 123-1 du Code de la famille et de l'aide sociale) ;
- à un établissement de garde visé à l'article L.180 du Code de la santé publique (crèche, garderie, halte-garderie, centres de loisirs sans hébergement et garderies scolaires).

Les enfants doivent être nés après le 31 décembre 1994.

La réduction d'impôt est égale à 25% du montant des dépenses. Toutefois, ces dépenses sont plafonnées à 2 300 € par enfant, sans pouvoir dépasser le montant imposable des revenus nets professionnels.

c) Les sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile

Il s'agit des sommes versées :

- à un ou plusieurs salariés embauchés à temps complet ou partiel pour effectuer au domicile privé du contribuable tout ou partie des tâches à caractère familial ou ménager
- à des organismes agréés : associations et entreprises de services aux personnes (article L 129.1 du Code du Travail), associations intermédiaires rendant des services aux personnes (article L 128.1 du Code du Travail).
- à des organismes à but non lucratif ou conventionnés : centres communaux d'action sociale (CCAS), associations d'aide à domicile agissant dans le cadre d'une convention avec un département ou un organisme, de sécurité sociale.

La réduction d'impôt est égale à 50 % des dépenses retenues dans la limite annuelle : de 6900 €, ou de 13 800 € lorsqu'au moins l'un des membres du foyer fiscal est titulaire de la carte d'invalidité prévue par l'article 173 du Code de la famille et de l'aide sociale.

d) Les dépenses relatives aux enfants à charge poursuivant leurs études

Le montant de la réduction d'impôt est de:

- 61 € par enfant poursuivant des études secondaires du premier cycle (collèges)
- 153 € par enfant poursuivant des études secondaires du second cycle (Lycée d'enseignement général ou technologique ou un (lycée professionnel)
- 183 € par enfant suivant une formation d'enseignement supérieur.

e) Les dépenses liées à la dépendance

Il s'agit des dépenses d'accueil dans un établissement conventionné pour personnes âgées dépendantes ou des frais d'hébergement dans une section de soins de longue durée ou de cure médicale.

La réduction d'impôt est égale à 25% des dépenses retenues dans la limite annuelle de 2 300 € par personne hébergée.

B - Les dépenses relatives à l'habitation principale

a) Les intérêts des emprunts

Les intérêts d'emprunts afférents à l'habitation principale, conclus avant le 1-1-1997 pour l'acquisition d'un logement neuf ou avant le 1-1-1998 pour l'acquisition d'un logement ancien ou la réalisation de grosses réparations, sont déductibles si les intérêts payés en 2001 concernent une des 5 premières annuités de remboursement.

b) Les dépenses d'acquisition de gros équipements de production d'énergie

Les travaux réalisés en 2001 dans l'habitation principale, par le propriétaire, le locataire ou l'occupant à titre gratuit, ouvrent droit à crédit d'impôt de 15 % pour les dépenses d'acquisition de gros équipements, d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable et de matériaux d'isolation thermique et d'appareils de régulation de chauffage.

C - Les dons et autres participations

a) Les cotisations syndicales

Les cotisations versées à un syndicat professionnel doté de la personnalité civile, assurant la défense de salariés ou de fonctionnaires et représentatif permettent de bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 50% du total des cotisations versées. Toutefois, ce total ne peut excéder 1% du montant des salaires.

b) Les dons à des organismes d'aide aux personnes en difficulté

Il s'agit des versements à des associations qui assurent la fourniture gratuite de repas ou de soins médicaux et à celles qui favorisent le logement de personnes en difficulté, en France et à l'étranger.

Ces dons sont pris en compte dans la limite de 400 €. La réduction d'impôt sera égale à 60 % des versements (soit une réduction d'impôt maximale de 240 €). La fraction des versements excédant 400 € ouvre droit à une réduction d'impôt de 50 % dans la limite de 10 % du revenu

Les sommes versées doivent être justifiées.

d) Les versements à des œuvres

Jusqu'à concurrence de 10 % du revenu imposable les versements à des œuvres donnent droit à une réduction d'impôt égale à 50 % de ces dons.

Les destinataires sont :

- des œuvres ou organismes d'intérêt général, de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises qui ne fonctionnent pas au profit d'un cercle restreint de personnes, n'exercent pas d'activité lucrative et ont une gestion désintéressée

- des établissements d'enseignement supérieur ou artistique (publics ou privés à but non lucratif agréés)

- des organismes sans but lucratif ayant pour objet exclusif de participer à la création d'entreprises

- des associations ou fondations reconnues d'utilité publique

- un parti ou groupement politique (qu'il s'agisse de dons ou de cotisations), dans la limite de 7 600 € par parti ou groupe de partis

- d'un ou de plusieurs candidats dans la limite de 4 600 € pour les mêmes élections (ensemble des scrutins d'un même type)

D - Les dépenses à caractère financier

a) La part d'épargne des primes d'assurance-vie

Le contrat d'assurance-vie doit :

- prévoir le versement d'un capital ou d'une rente viagère à une date déterminée si l'assuré est vivant
- être d'une durée effective au moins égale à 6 ans

La réduction d'impôt s'élève à 25% de la fraction de la prime représentative de l'opération qui doit être précisée sur le certificat de l'assureur. Toutefois la base de calcul de la réduction est limitée à 610 €, plus 150 € par enfant à charge.

b) Les primes de rente-survie et contrats d'épargne handicap

Il s'agit des primes relatives à des contrats :

- de «rentes survie» qui garantissent le versement d'un capital ou d'une rente viagère à un enfant handicapé, au décès de ses parents
- ou « d'épargne handicap » qui garantissent le versement d'un capital, ou d'une rente viagère à un assuré atteint, lors de la conclusion du contrat, d'une infirmité qui l'empêche de travailler dans des conditions normales de rentabilité. Le contrat doit être d'une durée effective au moins égale à 6 ans.

La réduction d'impôt s'élève à 25% du montant des primes versées, pour les contrats de rentes survie, de la fraction de la prime représentative de l'opération d'épargne, pour les contrats «d'épargne handicap ». Toutefois, la base de calcul de la réduction est limitée à 1 070 € plus 230 € par enfant à charge.

En cas de souscription à la fois à des contrats d'épargne handicap et de rentes survie, cette limite s'applique à l'ensemble des contrats conclus.

c) Les souscriptions au capital des PME

Les sociétés visées doivent présenter les caractéristiques suivantes :

- ne pas être cotée en bourse
- être soumise à l'impôt sur les sociétés
- exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole (pour les souscriptions effectuées à compter du 1er janvier 1995) ou relevant des bénéfices non commerciaux (souscriptions effectuées à compter du 1er août 1995) ;
- être détenue à plus de 50 % par des personnes physiques ou des sociétés de famille
- en cas de souscription à une augmentation de capital, avoir au titre de l'exercice précédent réalisé un chiffre d'affaires hors taxes inférieur ou égal à 39 636 744,48 € (260 millions de F) ou avoir un total de bilan inférieur ou égal à 26 678 578,02 € (175 millions de F). La réduction d'impôt est égale à 25 % des versements, retenus dans la limite de 5 717 € (contribuables célibataires, veufs ou divorcés)

d) Les souscriptions de parts de FCPI dans l'innovation

Les FCPI sont des fonds communs de placement à risque dont l'actif doit être constitué de façon constante et pour 60 % au moins de titres de sociétés non cotées comptant moins de 500 salariés et qui sont considérées comme innovantes à raison des dépenses de recherche qu'elles réalisent ou parce qu'elles sont reconnues comme telles par l'ANVAR.

La réduction d'impôt est égale à 25 % des versements retenus dans la limite de 11 434 € (contribuables célibataires, veufs ou divorcés) ou de 22 867 € (couples mariés soumis à une imposition commune).

e) Les frais de comptabilité et d'adhésion à un centre de gestion ou à une association agréée

L'adhésion à un tel centre pour les contribuables dont le chiffre d'affaires est inférieur aux limites d'application du forfait agricole, du régime des micro-entreprises ou du régime spécial BNC, et qui ont opté pour un régime réel d'imposition du bénéfice ou, ayant opté pour l'assujettissement à la TVA, donne droit à une réduction d'impôt d'un montant maximum de 915 €.

f) Les investissements réalisés dans les départements et territoires d'outre-mer

E - Les dépenses liées à l'aménagement du territoire et à l'environnement

a) L'investissement locatif dans les résidences de tourisme situées en zone de revitalisation rurale

La résidence de tourisme doit impérativement être située :

- dans une zone de revitalisation rurale pour les logements acquis ou achevés entre le 1^{er} janvier 1999 et le 31 décembre 2006
- ou dans certaines zones rurales pour les logements acquis ou achevés entre le 1^{er} janvier 2001 et le 31 décembre 2006

L'investissement doit concerner :

- l'acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement (directement ou par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés)
- la réalisation de travaux de reconstruction, d'agrandissement, de grosses réparations ou d'amélioration.

Enfin le logement doit être destiné à la location nue pendant au moins 9 ans.

Selon la nature de l'investissement (acquisition d'un logement ou réalisation de travaux), le taux de la réduction d'impôt est de :

- 15 % du prix de revient du logement (prix et frais d'acquisition) ou de la quote-part de la valeur d'acquisition correspondant aux droits de l'indivisaire en cas d'achat en indivision ou de la quote-part du prix d'acquisition correspondant aux droits de l'associé dans la société ;
- 10 % du montant des travaux, à l'exclusion du prix d'acquisition du logement.

b) Les investissements forestiers

L'acquisition de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains à boiser ainsi que l'acquisition ou la souscription en numéraire de parts de groupements forestiers ou de sociétés

d'épargne forestière donne droit à une réduction d'impôt, au taux de 25 %, Seules les sommes effectivement versées au 31 décembre de l'année ouvrent droit à réduction d'impôt.

c) L'acquisition ou la location de véhicules automobiles peu polluants

Les dépenses :

- d'acquisition ou de location (crédit-bail ou location d'au moins deux ans) d'un véhicule neuf fonctionnant au moyen d'énergies peu polluantes.
- de transformation par un opérateur agréé d'un véhicule à essence afin qu'il fonctionne au moyen du gaz de pétrole liquéfié (GPL).

permettent de bénéficier d'un crédit d'impôt de 1 525 €

*
* *

La loi de finances pour 2002 a créé **une prime pour l'emploi**. Il s'agit de la première application en France de ce qu'il est convenu d'appeler l'impôt négatif. Au lieu de payer l'impôt le contribuable reçoit une certaine somme du fisc.

Cette prime n'est accordée qu'aux personnes dont les revenus sont faibles. Son montant est calculé en fonction de la situation de famille du bénéficiaire, à partir du montant du revenu d'activité en année pleine

CHAPITRE 2 - L'IMPOT SUR LES SOCIETES (IS)

L'impôt sur les sociétés frappe l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales désignées à l'article 206 du CGI

SECTION 1 - CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPOT

Il est délimité en principe par le critère de la transparence. En d'autres termes, quant les sociétés font écran et ne laissent pas apparaître les personnes physiques qui les constituent, alors elles sont soumises à l'impôt sur les sociétés. C'est le cas des sociétés de capitaux. Toutefois, l'application de ce principe laisse place à une situation beaucoup plus nuancée. En réalité il faut distinguer les personnes qui sont obligatoirement imposées à l'IS et celles qui ne le sont que sur option.

§ 1 - LES PERSONNES OBLIGATOIREMENT IMPOSABLES

A - Les personnes imposables en raison de leur forme

a) Les sociétés de capitaux

- les sociétés anonymes (SA et sociétés par actions simplifiées SAS)
- les sociétés à responsabilité limitée (SARL)
- les sociétés en commandite par actions

b) Les sociétés en commandite et les sociétés en participation

En vertu de l'article 206-4 du CGI

B - Les personnes imposables en raison de leur objet

a) Les sociétés civiles qui se livrent à des activités industrielles ou commerciales

L'assujettissement de ces sociétés permet de les dissuader de s'écarter de leur objet.

b) Les associations qui se livrent à une activité lucrative

Selon une instruction ministérielle du 15 septembre 1998 une association ne se livre pas à une activité lucrative lorsque :

- sa gestion est désintéressée
- son activité n'entre pas en concurrence avec le secteur commercial

D'autre part selon un arrêt de l'arrêt **CJCE 18 avril 2002 "Kennemer Golf & Country Club c/ Staatssecretaris van Financiën**, un organisme peut être qualifié comme étant "sans but lucratif", même s'il cherche systématiquement à générer des excédents qu'il affecte par la suite à l'exécution de ses prestations.

c) Les sociétés coopératives

Les sociétés coopératives et leurs unions se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif.

d) Les collectivités publiques

Elles sont, en principe, assujetties à l'IS, soit en vertu de l'article 206-1 lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, soit en vertu de l'article 206-5.

Des exonérations sont prévues, en faveur :

- des régions et ententes interrégionales, départements et ententes interdépartementales, communes, établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, syndicats de communes et syndicats mixtes, ainsi que leurs régies de services publics.
 - des chambres de commerce maritime, ports autonomes, municipalités concessionnaires d'outillage public dans les ports maritimes
- des établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance (CGI, art. 206-5)

§ 2 - LES PERSONNES IMPOSABLES PAR OPTION

A - Les sociétés de personnes

- Les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés en participation et les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique qui ont opté pour leur assujettissement à cet impôt (CGI, art. 239).
- Les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) comprenant plusieurs associés non parents ainsi que les EARL qui ont opté pour leur assujettissement à l'IS lorsqu'elles sont formées entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs
- Les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) dont l'associé unique est une personne morale ou qui ont opté pour leur assujettissement à l'IS lorsque l'associé unique est une personne physique
- Les sociétés civiles professionnelles à l'exception des sociétés civiles de construction-vente et les sociétés civiles de moyens

B – Certains organismes financiers

- Les caisses d'épargne et de prévoyance et les caisses de crédit municipal
- Les caisses de crédit agricole (CGI, art. 206-6) :
- Les caisses de crédit mutuel (CGI, art. 206-7).
- Les fonds d'épargne retraite prévus par la loi n° 97-277 du 25 mars 1997 (CGI, art. 206-11)

SECTION 2 - CALCUL DE L'IMPOT

Pour calculer l'impôt il faut d'abord déterminé le bénéfice imposable avant de lui appliqué un taux.

§ 1 - LE BÉNÉFICE IMPOSABLE

Il est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise y compris, les cessions d'éléments d'actifs. La base imposable est par conséquent constituée par la différence entre l'actif net du bilan de clôture et l'actif net du bilan d'ouverture.

En d'autres termes, le bénéfice imposable est égal à la différence entre les produits imposables (le bénéfice brut d'exploitation et les produits accessoires), d'une part, et les frais et charges déductibles, d'autre part.

bénéfice imposable = produits imposables – les frais et charges
--

A - Les produits imposables

Ils sont constitués par l'addition de trois éléments : le bénéfice brut d'exploitation, les recettes accessoires et les plus values.

a) Le bénéfice brut d'exploitation

Il est égal à 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.

b) Les recettes accessoires

Tous les revenus ou profits accessoires réalisés par une entreprise sont en principe imposables. Il s'agit des revenus provenant de la location de biens immobiliers, des intérêts de créances, dépôts, cautionnements et des revenus de valeurs mobilières.

c) Les plus values

En principe les plus values de l'entreprise sont imposables. Toutefois certaines d'entre elles bénéficient d'un régime spécial. Ainsi, les plus-values à long terme sont imposées séparément au taux réduit de 19 % majoré des contributions sociales.

B - Les charges déductibles

Les frais et charges sont déductibles sous certaines conditions, toutefois certaines charges sont exclues de la déduction.

a) Les conditions de la déduction des charges

- Elles doivent correspondre à des dépenses exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise
- Elles doivent être effectives et justifiées
- Elles doivent être engagées au cours de l'exercice et se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise

b) Les charges exclues de toute déduction

Sont exclues des charges déductibles, les dépenses à caractère personnel comme les dépenses ayant trait à la chasse ou à la pêche, les dépenses engagées en vue de la disposition de yachts ou de bateaux de plaisance etc ...

Le résultat de ces divers retraitements peut faire apparaître :

- soit un résultat positif, le bénéfice, sur lequel est calculé l'impôt sur les sociétés.
- soit un résultat négatif, le déficit, qui pourra s'imputer sur le bénéfice des cinq 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").

§ 2 - LES TAUX

Il faut distinguer les taux officiels c'est à dire prévus par les textes et les taux réels qui résultent de l'adjonction de contributions supplémentaires.

A - Les taux officiels

a) Le taux normal

Le taux de l'impôt sur les sociétés est fixé à 33 1/3 %, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1993 (CGI, art. 219-I-2^e alinéa)

b) Les taux réduits

1. Les taux applicables aux PME

Le taux de 25 %

Ce taux s'applique à certaines entreprises, pour une partie du bénéfice, à compter d'une certaine date.

?? Conditions relatives aux bénéficiaires

- Les entreprises qui ont un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 €
- Les entreprises 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

?? Conditions relatives au bénéfice

Le taux de 25 % ne s'applique qu'aux 38 120 premiers euros

?? Conditions de temps

Ce taux ne s'applique qu'aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2001

Le taux de 15 %

Il s'applique aux mêmes entreprises, aux mêmes conditions pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002.

Le taux de 19 %

Le montant net des plus-values à long terme ou le cas échéant, le solde de ces plus-values après compensation est taxé séparément à l'impôt sur les sociétés au taux réduit de 19 %.

2. Les taux applicables aux collectivités sans but lucratif réel

Les collectivités publiques ou privées sans but lucratif réel sont assujetties à l'impôt sur les sociétés, 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'impôt retenu est alors de 24 % ou de 10 % pour certains revenus mobiliers tels que les revenus d'obligations.

B - Les taux réels

Dans la mesure où diverses lois sont venues ajouter à l'impôt sur les sociétés certaines contributions le taux réellement supporté est différent du taux officiel.

a) Les différentes contributions annexes

1. La contribution supplémentaire

La loi de finances rectificative pour 1995 du 4 août 1995 a assujéti les personnes morales, pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 1995, à une contribution supplémentaire égale à 10 % de l'impôt sur les sociétés.

Son taux a été réduit à 6 % pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2001, puis à 3 % pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2002 (loi de finances pour 2001 du 30 décembre 2000).

2. La contribution sociale sur les bénéfices (CSB)

Une contribution sociale sur les bénéfices a été instituée en 1999. Elle s'applique aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2000.

Elle est égale à 3,3 % de l'impôt diminuée d'un abattement qui ne peut excéder 762 245 euros par période de douze mois

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 sont exonérées de cette contribution.

b) Leur effet

En raison de ces deux contributions le taux réel de l'impôt sur les sociétés est plus lourd.

1. Pour les entreprises exonérées de contribution sociale

Les taux effectifs de l'impôt sur les sociétés pour les exercices clos en 2002 sont :

- de 15,45 % dans la limite de 38 120 € et de 34 1/3 % au-delà
- de 19,57 % sur les plus-values relevant du régime du long terme (cession de titres de participation et concession de droits de propriété industrielle)

2. Pour les autres entreprises

En fonction de leur situation au regard de l'abattement de 7 630 000 € sur l'impôt sur les sociétés servant d'assiette à la contribution sociale le taux réel est le suivant :

- compris entre 34 1/3 % et 35,43 % sur les bénéfices
- compris entre 19,57 % et 20,20 % sur les plus-values à long terme.

L'impôt sur les sociétés au taux réduit s'élève à 24 % ou 10 % pour les seuls revenus patrimoniaux des organismes à but non lucratif (associations, fondations, congrégations, certaines collectivités publiques).

SECTION 3 - L'ETABLISSEMENT DE L'IMPOT

§ 1 - LA DÉCLARATION ANNUELLE

L'impôt est calculé et payé spontanément par la société. Une déclaration doit être préalablement établie sous peine de sanction

A - Le contenu de la déclaration

a) La déclaration elle-même

Les contribuables passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenus de souscrire les déclarations prévues pour l'assiette de l'impôt sur le revenu en ce qui concerne les bénéfices industriels et commerciaux. Elle précise les sommes dont les personnes morales demandent l'imputation sur le montant de leur cotisation.

Cette déclaration est faite dans les trois mois de la clôture de l'exercice ou, si aucun exercice n'est clos au cours d'une année, au plus tard le 30 avril de l'année suivante auprès du centre des impôts du siège de la société.

b) Les pièces jointes

Les pièces suivantes doivent accompagner la déclaration :

- Les comptes rendus et les extraits des délibérations des conseils d'administration
- Un état indiquant, les bénéfices répartis aux associés, actionnaires ou porteurs de parts, ainsi que les sommes ou valeurs mises à leur disposition au cours de la période retenue pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés et présentant le caractère de revenus distribués

B - La sanction en cas non-dépôt

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui n'ont pas déposé leur déclaration de résultats dans les délais et qui n'ont pas régularisé leur situation dans les trente jours de la notification d'une première mise en demeure sont taxées d'office.

En outre, le défaut de production ou la production tardive de cette déclaration donnent lieu à l'application de l'intérêt de retard. Une majoration de 10% est exigée. Son taux est porté à :

- 40 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours de la réception d'une première mise en demeure ;
- 80 % lorsqu'il n'a pas été déposé dans les trente jours d'une seconde mise en demeure
- 80 % en cas de découverte d'une activité occulte, pour les infractions commises depuis le 1^{er} janvier 2000.

Une amende est également infligée. Elle de 15 € en principe. Elle est due autant de fois qu'il existe de documents non produits ou parvenus tardivement.

L'amende est portée à 150 € si les documents en cause n'ont pas été fournis au service dans un délai de trente jours à compter d'une première mise en demeure adressée à l'intéressé par pli recommandé avec avis de réception.

§ 2 - LE PAIEMENT

A - Les acomptes

Pour chaque exercice social, les sociétés versent quatre acomptes. Mais, les sociétés nouvelles, les sociétés bénéficiant temporairement d'allègements fiscaux et les sociétés pour lesquelles le montant de l'impôt sur les sociétés dû au titre du dernier exercice n'excède pas 150 € en sont dispensées.

a) Date des acomptes

Les dates d'exigibilité des acomptes sont le 20 février, le 20 mai, le 20 août et le 20 novembre. S'ils ne sont pas payés le 15 du mois suivant, une majoration de 10% est appliquée.

b) Le montant des acomptes

Les acomptes sont calculés sur la base du bénéfice du plus récent exercice clos. Comme, à la date d'échéance du premier acompte, le bénéfice de l'année précédente n'est pas encore connu les sociétés peuvent choisir comme base, soit les bénéfices de leur avant-dernier exercice clos, soit, les bénéfices de leur dernier exercice clos tels qu'elles les évaluent. Le montant de cet acompte sera ensuite régularisé sur la base du dernier exercice, lors du versement du deuxième acompte.

Le premier et le dernier acompte est de 20 %, le deuxième et le troisième est de 25 %.

B - Le solde

Le solde est exigible lors du dépôt de la déclaration de résultats. Il doit être acquitté au plus tard le 15 du mois suivant.

Il est égal à l'impôt sur les sociétés dû à raison des bénéfices réalisés, diminué du montant des avoirs fiscaux, crédits d'impôts, de l'imposition forfaitaire annuelle et des acomptes déjà versés.

C - L'imposition forfaitaire annuelle

C'est une imposition distincte de l'impôt sur les sociétés. Elle est due par toutes les sociétés, même en l'absence d'activité ou de bénéfices. Le montant de cette imposition est fixé en fonction du chiffre d'affaires.

Elle est exigible dès le 1^{er} janvier et doit être payée spontanément, sans réception préalable d'un avis d'imposition, avant le 15 mars.

Elle est déductible de l'impôt sur les sociétés dû l'année où elle est payée, ainsi que les deux années suivantes.

TITRE II - LES IMPOTS SUR LA DEPENSE

La dépense est essentiellement imposée à travers la Taxe à la valeur ajoutée (TVA) qui est un impôt synthétique, mais elle peut aussi être frappée par des impôts particuliers.

CHAPITRE 1 - LA TAXE A LA VALEUR AJOUTEE (TVA)

En premier lieu, il convient de déterminer le champ d'application de la TVA pour pouvoir, ensuite, calculer l'impôt et enfin préciser comment se fait le paiement.

SECTION 1 - LE CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

§ 1 - LE PRINCIPE : L'ASSUJETTISSEMENT OBLIGATOIRE

A - En raison de la nature des opérations et de la qualité des assujettis

a) La nature des opérations

Les articles 256 et 256 *bis* du CGI définissent trois catégories d'opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA : les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires.

1. Les livraisons de biens

Sont considérés comme livraison de biens :

- les livraisons de biens effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel (art. 256-I du CGI)
- et par assimilation, les transferts par un assujetti de biens de son entreprise à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne (art. 256-III du CGI)

2. Les prestations de services

L'article 256-I du CGI prévoit que les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel entrent dans le champ d'application de la TVA.

La notion de prestation de services est très large et recouvre les opérations autres que les livraisons de biens meubles corporels. Elle comprend notamment :

- la cession ou la concession de biens meubles incorporels (brevets, marques de fabrique)
- les locations de biens meubles corporels (animaux, véhicules, matériels, etc.) ou incorporels (fonds de commerce, brevets)
- les opérations de façon depuis le 1^{er} janvier 1996

3. Les acquisitions intracommunautaires

Aux termes de l'article 256 *bis*-I-3^o du CGI, est considérée comme acquisition intracommunautaire l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à partir d'un autre État membre de la Communauté européenne à destination de l'acquéreur en France.

b) La qualité d'assujetti

1. Définition

Elle est donnée par le CGI (art. 256 A) :

« Sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au troisième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention ».

2. Exclusion

Deux catégories de personnes sont exclues du champ de la TVA

Les personnes qui n'agissent pas de manière indépendante

- les salariés et les autres personnes qui sont liés par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination
- les travailleurs à domicile dont les gains sont considérés comme des salaires

Les personnes morales de droit public

- pour les opérations ou activités qu'elles accomplissent en tant qu'autorités publiques
- sauf si leur non-assujettissement conduit à des distorsions de concurrence

B - En raison de la détermination de la loi

Le Code général des impôts prévoit l'assujettissement à la TVA. Il s'agit des importations de biens et d'une liste d'opérations énumérées par l'article 257.

a) Les importations de biens (art. 291 I 1. du CGI)

Sont considérées comme importation d'un bien:

- l'entrée en France d'un bien originaire ou en provenance d'un Etat ou d'un territoire n'appartenant pas à la Communauté européenne et qui n'a pas été mis en libre pratique ou d'un bien en provenance d'un territoire d'un Etat membre, situé en dehors du champ d'application de la directive 77/388/CEE modifiée du 17 mai 1977 (départements d'outre-mer, par exemple) ou des îles Anglo-Normandes;
- la mise à la consommation en France d'un bien placé lors de son entrée sur le territoire sous l'un des régimes prévus par les règlements communautaires en vigueur: conduite en douane, magasins et aires de dépôts temporaire, zone franche, entrepôt franc, entrepôt d'importation, perfectionnement actif, admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation, transit externe, ou sous le régime du transit communautaire interne.

b) La liste de l'article 257 du CGI

Cet article prévoit que les opérations suivantes sont également soumises à la TVA :

- Les opérations faites par les coopératives et leurs unions
- Les opérations qui portent sur des immeubles, des fonds de commerce ou des actions ou parts de sociétés immobilières
- Les livraisons à soi-même d'ouvrages de circulation routière donnant lieu à la perception de péages soumis à la taxe sur la valeur ajoutée
- Les livraisons qu'un non-assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée se fait à lui-même et qui portent sur les viandes des animaux de boucherie et de charcuterie tels qu'ils sont définis par décret
- Les quantités de boissons manquantes chez les entrepositaires agréés en sus des déductions et soumises aux droits indirects

- La cession d'aéronefs ou d'éléments d'aéronefs par les compagnies de navigation aérienne
- La redevance pour droit d'usage des appareils récepteurs de télévision
- Les sommes attribuées par les sociétés de course au titre des gains de course réalisés par les entraîneurs pour les chevaux dont ils sont propriétaires.

§ 2 - LES EXCEPTIONS

Deux exceptions au principe de l'assujettissement obligatoire doivent être relevées : l'exonération et l'option.

A - L'exonération

La loi prévoit une liste limitative d'exonération portant notamment sur :

- les exportations et les opérations assimilées y compris les livraisons intra-communautaires
- les DOM (exonérations spéciales mais taxation à l'entrée dans les DOM)
- les prestations d'assurances
- les activités médicales et paramédicales
- l'enseignement et la formation professionnelle par certains organismes
- les locations de locaux nus ou non aménagés
- les opérations qui entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les spectacles
- les transports sanitaires effectués par les ambulanciers

B - L'option

Elle est ouverte aux :

- loueurs de locaux nus pour les besoins nus pour les besoins de l'activité d'un industriel, d'un commerçant ou d'un prestataire de services
- personnes effectuant des opérations portant sur les déchets neufs d'industrie et les matières de récupération
- entreprises relevant normalement de la franchise en base de TVA (chiffre d'affaires annuel <656000 €) et souhaitant y renoncer
- certaines activités bancaires et financières
- certains exploitants agricoles
- certaines opérations des collectivités territoriales :
 - la fourniture d'eau
 - l'assainissement
 - les abattoirs publics
 - les marchés d'intérêt national
 - l'enlèvement et traitement des ordures, déchets et résidus, lorsque ce service donne lieu au paiement d'une redevance calculée en fonction de l'importance du service rendu

L'option lie le contribuable pendant cinq ans.

SECTION 2 - LE CALCUL DE L'IMPÔT

Le calcul de l'impôt est le résultat d'une soustraction : à la TVA collectée par l'assujetti, il faut retirer la TVA déductible c'est à dire celle payée par l'assujetti en amont sur toutes les marchandises ou services entrant dans la fabrication du produit vendu.

§ 1 LA TVA COLLECTÉE

A - La base d'imposition

Selon l'article 266 du CGI, la base d'imposition est constituée, pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, 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.

a) Les éléments imposables

Ce sont :

- les frais de transport
- les frais de commission
- les frais d'assurance
- les frais financiers
- les frais d'emballage (sauf les emballages consignés)
- les frais fiscaux

b) Les éléments non-imposables

Ne sont pas compris dans le prix imposable :

- les frais à la charge du client et qui sont réglés directement par ses soins (intérêts versés à des organismes de crédit,...)
- les sommes remboursées aux intermédiaires
- les frais et taxes avancés par le fournisseur au nom et pour le compte de son client auquel il fait connaître le montant exact des débours
- certaines subventions et primes, notamment les subventions d'équipement affectées au financement d'un bien d'investissement déterminé
- les indemnités ayant véritablement le caractère de dommages-intérêts
- les escomptes de caisse pour paiement comptant, rabais, ristournes
- les intérêts, des arrhes et des acomptes déduits du montant nominal de la vente
- les pénalités contractuelles pour livraison tardive ayant le caractère d'une réduction de prix.
- les bons de réduction et les bons de remboursement

B - Les taux de la TVA

Il existe trois taux applicables en France :

a) Le taux normal de 20,6%

Le taux normal de la TVA prévu à l'article 278 du CGI a été ramené de 20,6 % à 19,6 % depuis le 1^{er} avril 2000 par l'article 4 de la loi n° 2000-656 du 13 juillet 2000.

Il s'applique à toutes les opérations imposables pour lesquelles aucun autre taux n'est prévu.

b) Le taux réduit de 5.5 %

Il s'applique essentiellement aux produits de première nécessité.

1. Les produits alimentaires

Il s'agit de l'ensemble des produits destinés à l'alimentation humaine, à l'exception des boissons alcooliques, des produits de confiserie, des chocolats et produits composés contenant du chocolat ou du cacao, de la margarine et des graisses végétales et du caviar qui relèvent du taux normal.

2. Les produits agricoles

Ce sont les produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture (œufs, viandes, volailles, poissons, fruits, légumes, etc.) n'ayant subi aucune transformation y compris, depuis le 1^{er} janvier 1995, les produits de l'horticulture et de la sylviculture n'ayant subi aucune transformation

3. Les produits culturels

Il s'agit des livres, des œuvres d'art et des objets de collection ou d'antiquité mais ne sont pas concernés les disques.

4. Certaines opérations particulières

- Les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur un certain nombre de produits.
- Les livraisons à soi-même de certains immeubles destinés au logement social

c) Le taux particulier de 2,1%

Il s'applique essentiellement à certains médicaments, certaines représentations théâtrales et publications de presse.

D'autres taux particuliers sont applicables en Corse et dans les DOM - TOM (départements d'outre-mer et territoires d'outre-mer) pour des opérations spécifiques.

§ 2 LA TVA DÉDUCTIBLE

A - L'étendue des déductions

Elle est déterminée de deux manières :

- positive, ce qui pose le problème des conditions de la déductibilité
- négative, ce qui pose la question des éléments exclus de la déductibilité

a) Les conditions de la déductibilité

En principe toute la TVA payée par l'entreprise est déduite si certaines conditions de fond sont respectées.

1. Le lien avec l'exploitation

Les biens et services concernés doivent être nécessaires à l'exploitation ce qui exclut les dépenses somptuaires par exemple.

2. L'affectation exclusive à l'exploitation

Les biens et services concernés doivent être affectés de façon exclusive à l'exploitation. C'est le cas du local mixte, c'est à dire qui abrite l'exploitation et l'habitation. Toutefois, il existe des tempéraments :

- quand la distinction est facilement faisable
- quand l'affectation à l'usage privé est exceptionnelle (exemple : le taxi)

b) Les éléments exclus de la déductibilité

Le principe est que tout ce qui est considéré comme consommation finale ne doit pas être déduit.

Ainsi selon ce principe ne peuvent être déduites :

- les dépenses de logement à l'exception des logements du gardien ou les dortoirs de chantier
- les dépenses à caractère personnel (réceptions - restaurants - spectacles...)
- les dépenses de transport de personnes, sauf les transports publics
- les cadeaux, sauf de faible valeur
- les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte, et constituant une immobilisation (sauf pour les entreprises de transport de voyageurs et d'enseignement de la conduite).
- les carburants

B - L'exercice du droit à déduction

a) Les conditions de l'exercice du droit à la déduction

1. Condition de forme

La TVA déductible doit nécessairement figurer sur une facture, un document douanier ou un compte rendu de commissaire aux comptes.

2. Condition de délai

En ce domaine il faut distinguer les immobilisations d'une part, les stocks et les services d'autre part.

⚡ S'agissant des immobilisations

La déduction se fait immédiatement.

§§ S'agissant des stocks et des services

La déduction est décalée d'un mois.

b) Modalités de l'exercice du droit à la déduction

On procède à une soustraction : **TVA collectée ? TVA déductible = TVA exigible**

Si la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée l'assujetti dispose d'un crédit d'impôt.

Le remboursement n'est possible que pour les seules entreprises ayant un établissement en France, le crédit remboursable est constaté à la fin de l'année. Il intervient chaque année s'il est inférieur à 153 € et tous les trimestres s'il est supérieur à 763 €

SECTION 3 - LE PAIEMENT DE LA TVA

Le paiement se fait selon certaines modalités et dans le cadre de diverses formalités.

§ 1 - LES MODALITÉS DU PAIEMENT

A - Le paiement mensuel

Le paiement est tout d'abord un paiement mensuel qui doit être effectué le 25 du mois à la recette des impôts.

Mais si la somme à verser est inférieure à 915 € par an, le paiement se fera par trimestre.

Une majoration de 3 % est due en cas de retard de paiement pour le 1^{er} mois de retard et de 1 % par mois de retard suivant.

B - L'exigibilité

Elle varie selon qu'il s'agit de biens ou de services ou encore d'acquisitions intracommunautaires.

a) En matière de biens

La date prise en considération pour le paiement est celle du transfert de propriété (c'est à dire date à partir de laquelle on peut disposer du bien comme un propriétaire en bref la date de livraison à l'acheteur)

b) En matière de services

La date d'exigibilité est la date de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération.

c) En matière d'acquisitions intracommunautaires

La date d'exigibilité est le 15 du mois suivant celui au cours duquel la livraison a été effectuée ou lors de la délivrance de la facture lorsque celle-ci est délivrée avant le 15 du mois suivant celui de la livraison.

§ 2 - LES FORMALITÉS DU PAIEMENT

Plusieurs régimes existent.

A - Le régime normal

Les entreprises sont tenues de déposer une déclaration CA3 chaque mois ou chaque trimestre (si la TVA due est inférieure à 4.000 € par an) et d'acquitter la TVA due.

B - Le régime au réel simplifié

Les redevables déposent au titre de chaque année ou de chaque exercice une seule déclaration qui détermine la taxe due au titre de la période et le montant des acomptes trimestriels pour la période ultérieure.

Les trois premiers acomptes sont égaux au quart de la taxe due au titre de l'année ou de l'exercice précédent avant déduction de la TVA relative aux biens constituant des immobilisations.

Le quatrième acompte, égal au cinquième de cette taxe, est versé au mois de décembre.

Le complément d'impôt éventuellement exigible est versé lors du dépôt de la déclaration annuelle.

C - Le régime de la franchise de base

Ce régime dispense les assujettis de la déclaration et du paiement de la taxe à condition qu'ils aient réalisés au cours de l'année civile précédente un chiffre d'affaires hors taxe n'excédant pas :

76.300 € pour les activités d'achat-revente de marchandises ou de fourniture de logements,
27.000 € pour les prestataires de services.

Les bénéficiaires ne peuvent opérer aucune déduction de la TVA d'amont. Les factures doivent porter la mention *TVA non applicable*. L'option pour le paiement de la TVA (et donc la restauration du droit à déduction) est possible.

CHAPITRE 2 - LES IMPOTS PARTICULIERS SUR LA DEPENSE

SECTION 1 - LES DROITS D'ACCISES

§ 1 - L'IMPOSITION DES ALCOOLS ET DES BOISSONS

A - Les droits de consommation

Ils visent les boissons alcoolisées c'est à dire 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.

B - Les droits de circulation

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.

C - Les droits de fabrication

Ils s'appliquent à des alcools non soumis à des droits de consommation. Ce sont des alcools industriels, les produits pharmaceutiques, les parfums.

§ 2 - L'IMPOSITION DES MÉTAUX PRÉCIEUX

Il s'agit des droits de garantie sur l'or, l'argent et le platine qui se matérialisent par des marques sur les métaux précieux sous forme de poinçons. Ils se caractérisent par des taux *ad valorem*.

Il existe des exonérations particulières : pour l'or dentaire, les médailles frappées par l'administration, l'or industriel.

SECTION 2 - LES TAXES PERCUES PAR LE SERVICE DES DOUANES

Certaines taxes sont perçues par les services de la Direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI).

§ 1 - LA TAXE SUR LES PRODUITS PÉTROLIERS

Les produits pétroliers supportent des taxes spécifiques, calculées sur des volumes ou des masses, dont la principale est la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP).

C'est un impôt indirect spécifique à des produits pétroliers déterminés (les carburants). Elle présente donc les caractéristiques d'une contribution indirecte.

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

La TIPP est comprise dans la base d'imposition des produits pétroliers à la TVA. Aussi, afin de neutraliser l'incidence des variations de prix sur les montants de la TVA, la loi de finances pour 2001 a institué un mécanisme de modulation de ses tarifs applicable au supercarburant sans plomb, au gazole et au fioul domestique : lorsque le cours moyen du pétrole brut varie de plus de 10 %, les tarifs de la TIPP sont corrigés d'un montant égal au surplus ou à la perte de recettes de TVA.

§ 2 - LA TAXE À L'ESSIEU

Elle est perçue sur le propriétaire de véhicules de plus de 16 tonnes. Elle varie en fonction du nombre d'essieu - d'où son nom - ainsi que du tonnage.

TITRE III - LES IMPOTS SUR LE CAPITAL

Le capital peut être imposé régulièrement, c'est le cas avec l'impôt de solidarité sur la fortune. Mais il peut aussi être imposé irrégulièrement.

CHAPITRE 1 - L'IMPÔT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE (ISF)

L'impôt de solidarité sur la fortune a été institué par la loi du 23 décembre 1988. Il succède à l'impôt sur les grandes fortunes qui avait été créé en 1982 et supprimé en 1986.

SECTION 1 - LE CHAMP D'APPLICATION

Il est déterminé par les personnes imposables ainsi que par les biens imposables

§ 1 - LES PERSONNES IMPOSABLES

Comme pour l'impôt sur le revenu, ce sont les foyers fiscaux qui sont imposés mais à certaines conditions.

A - Les foyers fiscaux

L'imposition est établie par 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^{er} janvier de l'année d'imposition font l'objet d'une imposition commune à l'ISF.

B - Conditions

a) Territoire et impôt

- 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 sont imposables à raison de leurs seuls biens situés en France.

b) Patrimoine et impôt

Seules les personnes physiques qui disposent d'un patrimoine d'une valeur nette supérieure à 720 000 € au 1^{er} janvier de l'année d'imposition sont assujetties à l'impôt.

§ 2 - LES BIENS IMPOSABLES

C'est le patrimoine qui est imposé, il faut donc de délimiter la notion avant de préciser quelles sont les exonérations.

A - Délimitation

C'est l'ensemble des biens, droits et valeurs des membres du foyer fiscal au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Plus précisément sont imposables :

- les immeubles bâtis ou non bâtis et des droits réels immobiliers
- les entreprises industrielles, commerciales et artisanales
- les exploitations agricoles
- les fonds de commerce, des clientèles civiles et des charges et offices
- les meubles meublants
- les valeurs mobilières, bons du Trésor, bons de caisse
- les créances et avoirs en espèces
- les droits de propriété industrielle
- les voitures automobiles, motocyclettes, yachts et bateaux de plaisance, avions de tourisme, chevaux de course et de selle
- les bijoux, l'or et les métaux précieux

Toutefois, certains biens sont totalement ou partiellement exonérés.

B - Exonérations

Il s'agit essentiellement de plusieurs catégories de biens.

a) Les biens professionnels

Par ces termes sont visés :

- Les biens nécessaires à l'exercice à titre principal, sous la forme individuelle d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale
- Les parts ou actions détenues par les dirigeants de sociétés et supérieures à 25 %

b) Les droits de propriété littéraire et artistique détenus par leur auteur

Depuis le 1^{er} janvier 2000, les droits de la propriété littéraire et artistique ne sont pas compris dans la base d'imposition à l'ISF. Cette disposition ne joue que pour leur auteur.

Les titulaires de ces droits autres que l'auteur lui-même, c'est à dire les héritiers, les donataires ou encore les acquéreurs sont eux imposés.

Ces dispositions s'appliquent également aux droits des artistes-interprètes, des producteurs de phonogrammes et des producteurs de vidéogrammes.

c) Les biens ruraux

A certaines conditions :

- le bien doit être donné à bail dans les conditions du Code rural
- la durée du bail doit être au minimum de dix-huit ans
- le bail doit être consenti par le bailleur à son conjoint, à leurs ascendants ou descendants ou à leurs frères ou sœurs
- le preneur doit utiliser le bien rural dans l'exercice de sa profession principale

d) Les objets d'antiquité, d'art ou de collection

Les objets d'antiquité, d'art ou de collection ne sont pas compris dans les bases d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune. Les droits de la propriété industrielle ne sont pas compris dans la base d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune de leur inventeur

e) Les placements financiers des personnes qui n'ont pas en France leur domicile fiscal

Toutefois, ne sont pas considérés comme tels:

- 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

SECTION 2 - LE CALCUL DE L'IMPÔT

Pour procéder au calcul de l'impôt il faut d'abord déterminer sa base. Il suffira ensuite d'appliquer le tarif.

§ 1 - LA BASE DE L'IMPÔT

L'ISF est assis sur une déclaration estimative des parties, soumise au contrôle ultérieur de l'administration. Il est donc nécessaire de définir la base de l'impôt avant de l'évaluer.

A - Définition

C'est la valeur nette au 1^{er} janvier de l'année d'imposition de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables. Comme il s'agit d'une valeur nette cela signifie que l'on déduit les dettes.

Pour être admises en déduction, les dettes doivent :

- exister au 1^{er} janvier de l'année d'imposition
- être à la charge personnelle du redevable, de son conjoint soumis à imposition commune (ou concubin notoire ou partenaire lié par un pacte civil de solidarité) ou de leurs enfants mineurs (en cas d'administration légale de leurs biens)
- être justifiées par tout mode de preuve compatible avec la procédure écrite

B - Evaluation

En règle générale, les biens imposables sont évalués selon les règles applicables en matière de droits de succession. Il s'agit donc en principe de la valeur vénale. Mais il existe d'autres modes d'évaluation

a) La valeur vénale des immeubles

La valeur vénale réelle des immeubles dont le propriétaire a l'usage au 1^{er} janvier de l'année d'imposition est réputée égale à la valeur libre de toute occupation.

Mais, il est effectué un abattement de 20 % lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire. En cas d'imposition commune, un seul immeuble est susceptible de bénéficier de cet abattement

b) Autres modes d'évaluation

1. Les valeurs mobilières françaises et étrangères

Les valeurs mobilières françaises et étrangères de toute nature admises à une cote officielle sont évaluées, sur option du redevable, selon le dernier cours connu au jour du fait générateur de l'impôt ou selon la moyenne des trente derniers cours qui précèdent la date d'imposition

2. Les créances à terme

Elles font l'objet d'une déclaration estimative lorsque le débiteur se trouve en état de redressement ou liquidation judiciaires ou de déconfiture.

Elles sont évaluées pour leur valeur nominale en ajoutant tous les intérêts échus et non encore payés au jour du fait générateur de l'impôt

3. Les stocks de vins et d'alcools

Les stocks des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles sont retenus pour leur valeur comptable.

4. Les meubles meublants

Leur valeur est fixée suivant les bases suivantes :

- prix d'une vente publique intervenue durant les deux dernières années
- à défaut, estimation contenue dans un inventaire
- à défaut, déclaration estimative avec minimum d'un forfait égal à 5 % de la valeur brute de l'ensemble des autres biens

§ 2 - LE TARIF

La cotisation est réduite pour tenir compte de la situation familiale des personnes imposables ; elle peut être plafonnée, sous certaines conditions.

FRACTION DE LA VALEUR DU PATRIMOINE TARIF APPLICABLE	
En dessous de 720 000 €	0 %
De 720 000 € à 1 160 000 €	0,55 %
De 1 160 000 € à 2 300 000 €	0,75 %
De 2 300 000 € à 3 600 000 €	1,00 %
De 3 600 000 € à 6 900 000 €	1,30 %
De 6 900 000 € à 15 000 000 €	1,65 %
Au dessus de 15 000 000 €	1,80 %

TARIF APPLICABLE EN 2002

A - Réduction pour charges de famille

La cotisation est réduite de 150 € (1 000 F) par personne à charge. La réduction de l'impôt ne peut en aucun cas donner lieu à restitution ou à report sur une année ultérieure.

B - Plafonnement

L'ensemble constitué par l'ISF et les impôts sur les revenus de l'année précédente ne doit pas dépasser 85 % de ces revenus. Si ce pourcentage est dépassé, l'ISF est réduit de l'excédent ainsi constaté.

Toutefois, ce plafonnement est limité pour les redevables dont le patrimoine taxable excède, au jour du fait générateur de l'impôt, la limite supérieure de la 3^e tranche du tarif de l'ISF, soit 2 300 000 € en 2002.

Enfin, le plafonnement ne joue que pour les redevables fiscalement domiciliés en France.

CHAPITRE 2 - LES IMPÔTS IRREGULIERS SUR LE CAPITAL

SECTION 1 - LES DROITS D'ENREGISTREMENT

L'enregistrement est une formalité accomplie par le receveur des impôts, se traduisant par une analyse d'événements juridiques. En fonction des résultats de cette analyse un impôt est perçu.

Il l'est normalement au profit de l'Etat. Mais, depuis le 1^{er} janvier 1984, les droits dus sur les mutations à titre onéreux d'immeubles et la taxe de publicité foncière exigibles sur des actes constatant des mutations à titre gratuit ou des baux de plus de douze ans, et sur certains actes déclaratifs, sont perçus au profit des départements (CGI, art. 1594 A).

§ 1 - LE CHAMP D'APPLICATION

A - Actes assujettis en raison de leur auteur

- Les actes des notaires (CGI, art. 635-1-1°).
- Les testaments reçus par les notaires (CGI, art. 636).
- Les actes des huissiers de justice (CGI, art. 635-1-2°).
- Les procès-verbaux constatant une adjudication aux enchères publiques (CGI, art. 635-2-6°).
- Les décisions des juridictions de l'ordre judiciaire lorsqu'elles donnent ouverture à un droit proportionnel ou progressif (CGI, art. 635-2-1°).

B - Actes assujettis en raison de leur objet

- Les actes portant transmission de propriété ou d'usufruit (CGI, art. 635-1-3° et 2-5°).
- Les actes portant mutation de jouissance à vie ou à *durée illimitée* (CGI, art. 635-1-4°).
- Les actes portant cession d'actions dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions (CGI, art. 635-2-7°).
- Les actes constatant la formation, la prorogation, la transformation ou la dissolution d'une société, l'augmentation, l'amortissement ou la réduction de son capital (CGI, art. 635-1-5°).
- Les actes constatant la formation de groupement d'intérêt économique (CGI, art. 635-1-6°).
- Les actes constatant un partage de biens (CGI, art. 635-1-7°).
- Les actes portant acceptation ou répudiation de successions, legs ou communautés (CGI, art. 635-2-2°).
- Les certificats de propriété (CGI, art. 635-2-3°).
- Les inventaires de meubles, titres et papiers et les prises de meubles (CGI, art. 635-2-4°).
- Les promesses unilatérales sous seing privé de ventes d'immeubles, de fonds de commerce, de droit à un bail d'immeuble, de titres des sociétés immobilières de copropriété ainsi que les cessions de ces promesses réalisées par actes sous seing privé (CGI, art. 1840 A).
- Les dons manuels déclarés à l'administration fiscale (CGI, art. 635 A).

§ 2 - LE CALCUL

Les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière peuvent être fixes, proportionnels, progressifs ou dégressifs.

a) Les droits fixes

C'est le principe, puisque les droits fixes s'appliquent aux actes qui ne sont pas soumis à un droit proportionnel ou progressif.

b) Les droits proportionnels

Certains sont perçus au profit du département d'autres au profit de l'Etat.

1. Les droits proportionnels perçus au profit du département

Ils s'appliquent aux mutations, aux actes constatant un partage ainsi que certaines opérations concernant les sociétés (CGI, art. 677)

2. Les droits proportionnels perçus au profit de l'Etat

Il s'agit des droits sur :

- les échanges
- les actes de société
- les partages
- les soultes de partage lorsqu'elles ne sont pas translatives de propriété

c) Les droits progressifs

Ils s'appliquent aux mutations à titre gratuit, par décès ou entre vifs (CGI, art. 777). Ils sont perçus au profit de l'Etat. Par contre, la taxe de publicité foncière exigible sur les donations entre vifs (CGI, art. 791) est perçue au profit du département du lieu de situation des immeubles.

d) Les droits dégressifs

Ils concernent les cessions de fonds de commerce et opérations assimilées intervenues à compter du 15 septembre 1999.

SECTION 2 - LES DROITS DE SUCCESSION

§ 1 - LE CHAMP D'APPLICATION

A - Le contribuable

Ce sont les héritiers, les légataires ou donataires, leurs mandataires ou leurs représentants légaux. Ils sont tenus de souscrire une déclaration détaillée, dite « de succession ».

B - La base

C'est l'actif global net qui est imposé c'est à dire l'ensemble des biens et valeurs diminué du passif.

a) L'ensemble des biens

L'imposition s'applique aux biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France et notamment aux fonds publics, parts d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient. (CGI, art. 750 *ter* 1°).

b) La déduction du passif

Les dettes à la charge du défunt sont déductibles de l'actif à trois conditions :

- La dette doit être à la charge personnelle du défunt et exister au jour de son décès
- La dette ne doit pas être formellement exclue par la loi
- La dette doit être justifiée

§ 2 - LA LIQUIDATION

A - L'évaluation de la matière imposable

Elle se fait à partir d'une déclaration selon certaines méthodes.

a) L'instrument de l'évaluation : la déclaration

La déclaration est souscrite sur une formule spéciale, dans les six mois qui suivent le décès si celui-ci a lieu en France métropolitaine, dans l'année qui suit dans tous les autres cas. Elle porte sur tous les biens (imposables ou non) qui faisaient partie du patrimoine du défunt au jour du décès.

Elle indique

- l'état civil du défunt et des héritiers, donataires ou légataires et leur situation de famille
- la date du décès
- le lien de parenté
- les donations consenties antérieurement par le défunt
- l'énumération et l'estimation détaillée de l'actif successoral et du passif qui le grève
- une affirmation de sincérité

b) les méthodes d'évaluation

Il s'agit en principe de la valeur vénale. Mais il existe d'autres modes d'évaluation

1. La valeur vénale des immeubles

La valeur vénale réelle des immeubles dont le propriétaire a l'usage au 1^{er} janvier de l'année d'imposition est réputée égale à la valeur libre de toute occupation.

Mais, il est effectué un abattement de 20 % lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire. En cas d'imposition commune, un seul immeuble est susceptible de bénéficier de cet abattement

2. Autres modes d'évaluation

Les valeurs mobilières françaises et étrangères

Les valeurs mobilières françaises et étrangères de toute nature admises à une cote officielle sont évaluées, sur option du redevable, selon le dernier cours connu au jour du fait générateur de l'impôt ou selon la moyenne des trente derniers cours qui précèdent la date d'imposition

Les créances à terme

Elles font l'objet d'une déclaration estimative lorsque le débiteur se trouve en état de redressement ou liquidation judiciaires ou de déconfiture.

Elles sont évaluées pour leur valeur nominale en ajoutant tous les intérêts échus et non encore payés au jour du fait générateur de l'impôt

Les stocks de vins et d'alcools

Les stocks des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles sont retenus pour leur valeur comptable

Les meubles meublants

Leur valeur est fixée suivant les bases suivantes :

- prix d'une vente publique intervenue durant les deux dernières années
- à défaut, estimation contenue dans un inventaire
- à défaut, déclaration estimative avec minimum d'un forfait égal à 5 % de la valeur brute de l'ensemble des autres biens

B - Le tarif

a) Les abattements

1. Successions en ligne directe et entre époux

Un abattement de 76 000 € est effectué sur la part du conjoint survivant, par contre un abattement de 46 000 € s'applique sur la part de chacun des ascendants et sur la part de chacun des enfants vivants ou représentés.

2. Successions entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS)

Un abattement de 57 000 € s'applique sur la part du partenaire lié au donateur ou au testateur par un pacte civil de solidarité. Cet abattement ne s'applique aux donations que si, à la date du fait générateur des droits, les partenaires sont liés depuis au moins deux ans par un pacte civil de solidarité.

3. Successions en ligne collatérale ou entre personnes non parentes, non liées par un PACS

Abattement applicable aux successions entre frères et sœurs

Un abattement de 15 000 € est effectué sur la part recueillie par chaque frère ou sœur du défunt, à condition :

- qu'au moment du décès, ce frère ou cette sœur soit célibataire, veuf, divorcé ou séparé de corps
- qu'il soit, au moment de l'ouverture de la succession, âgé de plus de 50 ans ou atteint d'une infirmité le mettant dans l'impossibilité de subvenir à ses besoins par son travail

- qu'il ait été constamment domicilié avec le défunt pendant les cinq années ayant précédé le décès.

Abattement spécial

Un abattement de 1 500 € s'applique sur chaque part successorale. Il profite aux héritiers ou légataires, quel que soit leur lien de parenté avec le défunt et même si aucun lien ne les unit.

b) Le taux

1. Successions en ligne directe et entre époux

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable
En dessous de 7600 €	5 %
Entre 7600 € et 11400 €	10 %
Entre 11400 € et 15000 €	15 %
Entre 15000 € et 520 000 €	20 %
Entre 520 000 € et 850 000 €	30 %
Entre 850 000 € et 1 700 000 €	35 %
Au-dessus de 1 700 000 €	40 %

2. Successions entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS)

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable
En dessous de 15 000 €	40 %
Au-dessus de 15 000 €	50 %

3. Successions en ligne collatérale ou entre personnes non parentes non liées par un PACS

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable
Entre frères et sœurs	
En dessous de 23 000 €	35 %
Au-dessus de 23 000 €	45 %
Entre parents jusqu'au 4 ^e degré	55 %
Entre parents au-delà du 4 ^e degré	60 %

DEUXIEME SOUS PARTIE LES IMPOTS LOCAUX

Le système formé par les impôts locaux est constitué par des impôts directs et par des impôts indirects.

CHAPITRE 1 - LES IMPOTS DIRECTS

La fiscalité directe locale fait l'objet d'une réforme depuis le début de la V^e République et qui semble encore inachevée aujourd'hui. Aussi, avant d'étudier les différents éléments de la fiscalité directe locale, c'est à dire les différents impôts, convient-il de se pencher sur le thème de la réforme de la fiscalité directe locale.

SECTION 1 - LA REFORME DE LA FISCALITE DIRECTE LOCALE

En réalité, on parle de réforme de la fiscalité directe locale depuis 1917 ! Mais cette réforme tant attendue n'interviendra qu'au début de la V^e. C'est la réforme d'origine. Elle devait se s'achever à la veille de la décentralisation de 1982. C'est pourquoi, depuis lors une nouvelle étape a commencé, c'est la réforme en cours.

§ 1 - LA RÉFORME D'ORIGINE

Elle commence avec l'ordonnance du 7 janvier 1959 pour s'achever avec la loi du 10 janvier 1980. A travers plusieurs étapes seront donc poursuivis un certain nombre d'objectifs.

A - Les étapes de la réforme

a) La proclamation de la réforme

C'est l'ordonnance du 7 janvier 1959 qui va proclamer la réforme en annonçant la suppression des « quatre vieilles » et leur remplacement par quatre nouvelles taxes.

1. La suppression des « quatre vieilles »

Lors de la Révolution, les anciens impôts royaux ont été supprimés et remplacés par quatre contributions : la contribution foncière des propriétés bâties, la contribution foncière des propriétés non bâties, la contribution mobilière, la contribution des patentes.

Par la suite, au fur et à mesure que les collectivités territoriales verront le jour, une fiscalité locale sera créée. Elles se greffera sur la fiscalité d'Etat.

Au niveau de chaque commune, la part de chaque contribution nationale est considérée comme un « principal » à partir duquel on ajoute des « centièmes additionnels » qui sont décidés par le conseil municipal.

En 1917, après la réforme de Joseph Caillaux instaurant l'impôt sur le revenu au niveau national, on remet à plus tard la réforme de la fiscalité locale. En attendant, on fait comme si les principaux existaient toujours. On calcule ce que les anciennes contributions auraient

rapporté à l'Etat dans chaque commune. On peut alors calculer l'impôt communal à partir de ces « principaux fictifs ».

2. La création de quatre nouvelles taxes

Le système des « principaux fictifs » qui ne devait être que provisoire durera jusqu'en 1959 ! C'est toute cette fiscalité qui devenait fictive c'est à dire complètement détachée de la réalité. Quatre nouvelles taxes seront créées en remplacement des quatre vieilles qui ont fait leur temps.

La taxe foncière sur les propriétés bâties se substitue à la contribution foncière des propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties à la contribution foncière des propriétés non bâties, la taxe d'habitation à la contribution mobilière et enfin la taxe professionnelle à la patente.

b) La mise en place de la réforme

Les nouvelles taxes n'avaient été qu'esquissées en 1959, il restait à les mettre réellement en place. Pour cela encore fallait-il calculer leurs bases. Quant ce travail ardu sera enfin réalisé les nouvelles taxes seront alors réellement instaurées, mais il faudra attendre 1980 pour voir mettre un point final à la réforme.

1. La révision des bases

Il avait été décidé que les nouvelles taxes auraient toutes des bases unifiées et rajeunies assises sur des valeurs locatives. Une révision générale des bases devait donc être réalisée. Ce qui a nécessité beaucoup de temps, plus qu'on ne l'imaginait.

Ainsi, fallut-il attendre 1967 pour que la loi de finances rectificative fixe les grandes lignes de la révision des propriétés non bâties. Mais les règles concernant les modalités de cette révision ne furent posées qu'en 1970 ! Quant à la révision des propriétés bâties il a fallu patienter jusqu'en 1970 pour connaître les méthodes. Et ce n'est qu'en 1973 que le travail fut achevé.

2. L'instauration des nouvelles taxes

C'est la loi du 31 décembre 1973 portant modernisation des bases de la fiscalité locale qui a véritablement instauré les trois taxes pesant sur les ménages. Cette loi fixait au 1^{er} janvier 1974, la date à laquelle les nouvelles bases devaient être substituées aux anciennes permettant de la sorte l'application des dispositions de l'ordonnance du 7 janvier 1959. Si donc, les deux taxes foncières ainsi que la taxe d'habitation voyait le jour. La taxe professionnelle n'était pas encore prête.

En la matière, il fallait innover dans des proportions plus importantes. La patente était en effet vivement rejetée par les commerçants et les artisans. Un premier projet de loi fut déposé en février 1974 mais il ne put être examiné à temps. Ce n'est qu'un an plus tard qu'un second projet aboutit à la loi du 29 juillet 1975. La taxe professionnelle était née. Toutefois de nombreuses modifications interviendront chaque année pour corriger le tir !

Il ne restait plus qu'à mettre un point final, ce qui fut fait en 1980 avec la loi du 10 janvier qui instaurait la liberté de fixation des taux réalisant ainsi l'un des objectifs essentiels de la réforme.

B - Les objectifs de la réforme

La réforme devait en principe satisfaire les attentes des bénéficiaires de la fiscalité locale c'est à dire les collectivités territoriales en leur accordant une plus grande autonomie financière.

Pour autant les contribuables ne devaient pas être oubliés puisqu'on leur promettait une plus grande justice fiscale.

a) Une plus grande autonomie locale

Elle passe par un plus grande liberté des collectivités territoriales tout en maintenant voire en améliorant leur égalité.

1. Une plus grande liberté des collectivités territoriales

La loi du 10 janvier 1980 a établi la liberté de fixation des taux pour chaque collectivité territoriale. Ainsi l'on passait d'une fiscalité de répartition à une fiscalité de quotité.

□ Les chemins de la liberté : de l'impôt de répartition à l'impôt de quotité

L'impôt de répartition est celui dont on fixe le montant total attendu et qu'ensuite on répartit entre les différents contribuables. C'est ce système qui s'appliquait avant la loi puisque chaque collectivité territoriale fixait le nombre de centimes additionnels et ensuite répartissait ce produit entre les contribuables. Avec la loi de 1980 chaque collectivité fixe désormais le taux de chaque taxe. Il suffit alors d'appliquer ce taux à la base et l'on connaît le montant de la cotisation fiscale de chaque contribuable. C'est ce que l'on appelle un impôt de quotité dans lequel on part du contribuable pour arriver au produit et non pas du produit pour arriver au contribuable comme dans l'impôt de répartition.

□ Une liberté surveillée : l'encadrement des taux

Cette liberté de fixation des taux bien que reconnue en principe était cependant limitée pour éviter des abus. Ainsi, un taux plafond était-il fixé : pas plus de 2,5 fois le taux moyen national. Et d'autre part l'évolution du taux de la taxe professionnelle et celui des taxes sur les ménages était lié.

2. Une plus grande égalité entre collectivités territoriales

Si les communes peuvent fixer librement ou presque le taux de leurs impôts, elles sont impuissantes quant à la détermination des bases. Or en matière de taxe professionnelle cette impuissance entraîne des inégalités importantes. C'est pour corriger ces inégalités que la loi de 1975 a institué une double péréquation. Un Fond départemental et un Fond national de péréquation de la taxe permet de redistribuer une partie du produit de la taxe entre certaines communes.

b) Une plus grande justice fiscale

Les contribuables devaient également bénéficier de la réforme dans la mesure où la nouvelle fiscalité était plus juste pour eux. On sait que l'on avait substitué des bases fondées sur la valeur locative et non plus évaluées de manière indiciaire. Ce travail avait d'ailleurs duré de nombreuses années. Il fallait donc prévoir une actualisation de ces bases, mais aussi une personnalisation de l'impôt.

1. L'actualisation des bases

Un double système était mis en place.

□ Les mises à jour annuelles permettent de prendre en considération les modifications apportées à la valeur locative. La loi du 18 juillet 1974 énumère cinq changements susceptibles d'être pris en considération : construction nouvelle, changement de consistance, changement d'affectation, changement de caractéristique physique changement d'environnement.

□ L'actualisation biennale puis triennale

Au départ il était prévu qu'une actualisation serait établie tous les deux ans sur la base de coefficients. Elles ont été espacées à trois ans. En fait, cette actualisation n'est intervenue qu'une seule fois en 1980 et ses résultats n'ont été intégrés que dans les rôles de taxe foncière et de taxe d'habitation : la date de référence retenue pour l'actualisation a été fixée au 1^{er} janvier 1978. Les actualisations suivantes ont été remplacées par une majoration forfaitaire. Le coefficient devant être fixé par la loi de finances.

□ Les révisions générales devaient intervenir tous les six ans. Elles ont été oubliées dans un premier temps. Mais en 1990, un long travail de révision aboutissait à la loi du 30 juillet. Cependant l'application de cette loi a été repoussée pour différentes raisons. En particulier, elle aurait paradoxalement débouché sur une diminution des ressources de certaines petites communes qui en raison de l'amélioration de leur situation fiscale auraient perdu des ressources attribuées sous forme de dotation par l'Etat. La loi d'orientation pour l'aménagement du territoire du 4 février 1995 est revenue à la charge en décidant que les résultats de la révision générale devaient être incorporés dans les rôles d'imposition au plus tard le 1^{er} janvier 1997. Aujourd'hui encore rien n'a été fait en ce sens.

2. La personnalisation

De nombreux abattements ont été prévus pour tenir compte de la situation personnelle des contribuables. C'est notamment le cas pour la taxe d'habitation et dans une moindre mesure pour les autres taxes.

Tous ces objectifs n'ont pas vraiment été atteints. C'est pourquoi, la réforme va vers la fin des années 80 reprendre un second souffle.

§ 2 - LA RÉFORME EN COURS

La décentralisation de 1982 ne comportait aucun volet fiscal. Il était cependant impossible de faire l'impasse sur cette question. C'est pourquoi le thème de la réforme de la fiscalité directe locale va être repris à nouveau ici et là. Le rapport Mauroy, « *Refonder l'action publique locale* » publié en novembre 2000 devait essayer de faire le point sur cette question et de proposer des solutions. Mais il est encore trop tôt pour envisager ses suites. Pour l'instant, la réforme en cours se caractérise par résultats incertains quant aux conséquences elles sont déplorables.

A - Des résultats incertains

Deux lois vont relancer la question, celle du 30 juillet 1990 qui se proposait de réformer les taxes sur les ménages. Ce sera plutôt un échec. Quant à la loi ATR du 6 février 1992, elle va essayer entre autre de réformer la taxe professionnelle. Ce sera plutôt un succès.

a) Le demi-échec en matière d'impôt sur les ménages

Dans ce domaine la fiscalité présente un grave inconvénient. Elle est injuste puisqu'elle a pour base des évaluations foncières qui non seulement ne sont qu'imparfaitement mises à jour, mais qui de plus ne rendent que très imparfaitement compte des capacités contributives de chacun. Devant l'échec d'instauration d'une taxe sur les revenus, le Gouvernement mettra en place une mesure démagogique et simple : la suppression de la part régionale de la taxe d'habitation.

1. La tentative d'instauration d'une taxe départementale sur le revenu

La loi du 30 juillet 1990 ne se proposait pas seulement de réviser les bases cadastrales et surtout les méthodes d'évaluation de celles-ci, elle instituait de plus une «taxe départementale sur le revenu» qui se substituait à la part départementale de la taxe d'habitation. L'idée d'asseoir les impôts sur le revenu est séduisante, elle est toutefois difficile à mettre en œuvre. Elle peut en effet conduire à supprimer de fait la fiscalité locale puisqu'il s'agirait de redistribuer une part de l'impôt d'Etat.

D'autre part, le fait de retenir le revenu comme base de l'impôt local peut se traduire pour les communes notamment par un effet économique désastreux : les faibles revenus sont souvent concentrés dans certaines communes alors que les revenus élevés le sont dans d'autres communes. C'est pourquoi la loi de 1990 avait choisi une solution intermédiaire : ne retenir le revenu comme base de manière partielle : pour la part départementale de la taxe d'habitation seulement. La loi qui devait entrer en vigueur en 1992 ne sera jamais appliquée. La période pré-électorale dans laquelle on entrainait explique sans doute cela. La «taxe départementale sur le revenu» était mort-née.

2. La suppression de la part régionale de la taxe d'habitation

L'article 11 de la loi n° 2000-656 du 13 juillet 2000 supprime la part de la taxe d'habitation perçue au profit des régions et de la collectivité territoriale de Corse ainsi que la taxe spéciale d'équipement additionnelle à la taxe d'habitation perçue au profit de la région Ile-de-France à compter des impositions établies au titre de 2001.

En contrepartie, l'Etat verse aux régions à compter de 2001 une dotation budgétaire. Pour 2001, la compensation est égale au produit des rôles généraux de taxe d'habitation ou de taxe spéciale d'équipement émis au profit de chaque région en 2000, revalorisé en fonction du taux d'évolution de la dotation globale de fonctionnement A compter de 2002, le montant de cette compensation évoluera chaque année comme la dotation globale de fonctionnement.

b) Le demi-succès en matière d'impôt sur les entreprises

La taxe professionnelle pèse lourdement sur les entreprises, l'allègement des bases est la solution qui sera mise en place, mais les disparités entre communes sont importantes, l'unification des taux devrait permettre de les réduire.

1. Un allègement des bases

Depuis que la taxe professionnelle existe on la présente comme un impôt anti-économique et anti-social. En effet, l'entreprise qui investit accroît d'autant la première part de la base c'est à dire les immobilisations. Quant à l'entreprise qui embauche, elle aussi est pénalisée puisqu'elle augmente la deuxième part de la base à savoir les salaires versés. Certaines mesures avaient déjà été prises notamment en 1982 quand la masse salariale retenue pour le calcul de la base est passée de 20% à 18%. Mais tous cela restait insignifiant.

Avec la loi de finances pour 1999 (loi 98-1266 du 30 décembre 1998) un pas plus important devait être franchi. Cette loi a en effet décidé la suppression progressive de la part salariale de la TP. Elle a donc instauré un abattement sur la fraction imposable des salaires de : 100 000 francs pour 1999, 300 000 francs pour 2000, 1 000 000 francs pour 2001, 6 000 000 francs pour 2002. En 2003, cette part aura totalement disparu. Le manque à gagner est remplacé par une dotation de l'Etat.

L'article 44 de la loi de finances pour 1999 prévoit que le montant de la compensation versée aux collectivités locales en contrepartie de la suppression progressive de la fraction imposable des salaires évolue comme la dotation globale de fonctionnement entre 1999 et l'année de versement. Pour les impositions 2001, ce taux d'évolution cumulé est de 4,27 % (3,42 % au titre de 2001 et 0,85 % au titre de 2000).

L'article 11 de la loi de finances rectificative pour 2000 du 13 juillet 2000 a prévu que la compensation versée aux régions en contrepartie de la suppression de la part régionale de taxe

d'habitation est revalorisée en fonction du taux d'évolution de la dotation globale de fonctionnement. Ce taux s'élève pour 2001 à 3,42422 %.

Dans le même temps, les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 millions de francs se voient imposer une véritable taxe professionnelle bis assise sur la valeur ajoutée. 1% en 1999, 1,2% en 2000 et 1,5% en 2001. Enfin dans le même ordre d'idée, la cotisation de péréquation due par les entreprises qui sont installées dans les communes où le taux de TP est inférieur à la moyenne nationale est progressivement relevé.

2. Une unification des taux

Ce qui fait la différence de revenus fiscaux d'une commune à l'autre c'est bien sûr la taxe professionnelle. Différentes péréquations nationales et départementales ont pour cette raison été mises en place. En 1997, le Conseil des impôts préconisait l'instauration d'un taux national pour la taxe professionnelle ! Toutefois une autre solution a été développée dans le cadre de la politique de développement de l'intercommunalité.

C'est la loi ATR du 6 février 1992 qui l'a inauguré en instaurant la taxe professionnelle de zone dont le taux est commun à une zone d'activité créée au sein d'un EPCI. Mais la même loi devait également mettre en place la taxe professionnelle d'agglomération dont le taux est unique dans tout l'EPCI. Ces formules étant réservées aux nouvelles structures que la loi mettait en place : les communautés de communes et les communautés de villes.

La loi du 12 juillet 1999 dite loi Chevènement devait poursuivre dans cette voie. Puisqu'en terme de ressource, elle se caractérise par la volonté de développer la mise en commun de la taxe professionnelle.

Ainsi, les communautés d'agglomération nouvellement créées et les nouvelles communautés urbaines devront-elles obligatoirement s'engager dans la taxe professionnelle unique (TPU). Les anciennes structures urbaines et les nouvelles communautés de communes conservent le choix d'un passage à TPU ou non.

B - Des conséquences déplorables

Ces réformes conduisent à une situation paradoxale puisque la part de l'Etat ne cesse de grandir dans la fiscalité directe locale. Pour autant la visibilité du système ne s'est pas améliorée, bien au contraire.

a) La part de l'Etat

L'Etat est devenu le premier contribuable local. Depuis 1993 de nombreuses suppressions d'impôts ou de certaines parts d'impôt ont conduit à la création de compensations financières de la part de l'Etat.

La loi de finances pour 1993 a supprimé les parts régionales et départementales de la taxe foncière sur les propriétés non bâties. La loi de finances pour 1999 a supprimé la taxe additionnelle régionale aux droits de mutation à titre onéreux, soit plus de 10% des recettes fiscales totales des régions. La même loi a réduit le taux des droits de mutation à titre onéreux des départements sur les locaux à usage professionnel et, de fait, leur capacité à voter les taux de cet impôt. Cette même loi de finances a supprimé la fraction de l'assiette de la taxe professionnelle assise sur les salaires, soit environ un tiers de l'assiette de cet impôt dont le produit représente environ la moitié du produit des quatre taxes directes locales. Au terme de cette réforme, les collectivités locales auront été amputées du sixième de leur pouvoir fiscal. La loi de finances pour 2000 a poursuivi la réforme des droits de mutation, engagée en 1999, en unifiant les taux départementaux des droits de mutation à titre onéreux sur les locaux d'habitation. La loi de finances rectificative pour 2000 a supprimé la part régionale de la taxe

d'habitation, soit près de 15% des recettes fiscales totales des régions et 22% du produit des quatre taxes. Enfin, la loi de finances pour 2001, a supprimé la vignette automobile, soit 5% des recettes totales des départements et près de 10% de leurs recettes fiscales.

En 2001, l'Etat devrait prendre en charge, 147 milliards de francs au titre de la fiscalité locale. Si l'on exclu les compensations accordées au titre de la fiscalité indirecte (droits de mutation à titre onéreux et vignette), cela veut dire que la contribution de l'Etat aux quatre taxes directes locales sera de l'ordre de 120 milliards de francs, soit environ 38% du produit voté de ces quatre taxes.

La part de la fiscalité locale dans les ressources globales hors emprunt aura été au total réduite à 36% pour les régions, 43% pour les départements et à 48% pour les communes. Le poids des compensations versées aux collectivités par l'Etat s'est accentué. Au total, le montant des compensations aura été multiplié par 13 depuis 1983 et par 3,3 depuis 1987. Compte tenu de la suppression de la part régionale de la taxe d'habitation, les compensations se sont élevées à 66,4 milliards de francs en 2000, soit près de 20% du montant total du produit de la fiscalité directe locale qui atteint 345,4 milliards de francs.

b) Le manque de visibilité

On ne sait plus aujourd'hui si l'on a affaire à une fiscalité locale tant la part de l'Etat est grande, mais on ne sait pas plus s'il s'agit toujours d'une fiscalité tant les dotations destinées à compenser les pertes de revenus fiscaux sont importantes. Le moins que l'on puisse dire c'est que la réforme en cours est incohérente.

1. L'incohérence dans le temps

Le thème de la réforme de la fiscalité locale est mis en avant depuis 1917, il a été repris avec force en 1959, puis, malgré l'ordonnance du 7 janvier il n'a jamais vraiment disparu. Certains ont parlé de réforme « permanente ».

Certes, l'ordonnance semblait claire, mais le temps perdu pour sa mise en œuvre a d'une certaine manière condamnée ses résultats. C'est pourquoi la nouvelle réforme que provoque avec beaucoup de recul la décentralisation de 1982 se met en place selon un schéma inverse. On n'annonce rien de bien précis, on marche dans différentes directions que l'on explore, bref on expérimente puis ensuite on tente de définir des axes. La décentralisation a presque vingt ans, et pendant tout ce temps aucune réforme d'ensemble de la fiscalité locale n'a vraiment été annoncée de manière claire et précise. On navigue à vue, ce qui demande beaucoup de temps.

Quant on en arrive à une telle situation c'est que de toute évidence, il n'y a plus de réforme.. En réalité, si l'on met autant de temps c'est que l'on ne sait pas très bien dans quelle direction l'on doit aller.

2. L'incohérence dans la direction

La plus grande justice fiscale semble être le but de toute réforme fiscale. C'est semble-t-il le cas de la réforme de la fiscalité directe locale. Des efforts ont été fait on l'a vu pour arriver à ce résultat, mais ils n'ont pas abouti car, et la révision des bases et la prise en compte des capacités contributives des contribuables demanderaient une volonté politique dont il est difficile de faire preuve entre des échéances électorales fréquentes. Le rapport Mauroy renvoie la balle sur ce point aux collectivités locales elles-mêmes : « *la commission propose de transférer aux maires la responsabilité de procéder ou non à la révision des valeurs locatives de sa commune* ». Ne pouvant atteindre une plus grande justice fiscale de cette manière, le Gouvernement a alors opté pour une politique d'allègement fiscal par suppression d'un nombre important d'impôt ou de part d'impôts locaux : taxe d'habitation, taxe professionnelle, droit de mutation, vignette etc...

La justice fiscale doit également concerner les collectivités elles-mêmes. A cette fin nombreux sont ceux qui pensent qu'il faudrait revenir sur la répartition des différents impôts entre les collectivités territoriales afin d'arriver à une spécialisation fiscale. Le rapport Mauroy préconise ouvertement une telle orientation. *« La commission a estimé qu'une spécialisation des impôts permettrait de répondre de manière satisfaisante à ces enjeux démocratiques : à la commune serait attribuée la taxe d'habitation, aux intercommunalités la taxe professionnelle unique et à la région la taxe professionnelle, et enfin aux départements, la taxe foncière sur les propriétés bâties »*. Or il semble que sans le dire et donc en tergiversant l'on se dirige vers cette solution puisque la mise en place d'une taxe professionnelle unique dans les EPCI va dans ce sens.

Ainsi, la réforme de la fiscalité directe locale est non seulement une réforme permanente, mais aussi une réforme rampante. Comme un log fleuve elle se perd dans des méandres de plus en plus longs.

SECTION 2 - LES ELEMENTS DE LA FISCALITE DIRECTE LOCALE

Outre les quatre taxes, la fiscalité directe locale comprend un certain nombre de taxes additionnelles.

§ 1 - LA TAXE D'HABITATION

Elle représente 20 % du produit des impôts directs locaux. Elle est régie par le Code général des impôts (CGI) art 1407 à 1414C. Depuis 2000 la part régionale de la taxe est supprimée.

A - Le domaine de l'impôt

« La taxe est établie au nom des personnes (...) qui ont la disposition ou la jouissance des locaux imposables » (CGI, art. 1408-I)

a) Le domaine personnel : les contribuables

1. Sont imposables

- ☐ Les personnes physiques ou morales
- ☐ Les personnes qui ont la disposition ou la jouissance des locaux imposables à quelque titre que ce soit : propriétaire, locataire, occupant à titre gratuit.

2. Mais ne sont pas imposables

- ☐ Les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance
- ☐ Les ambassadeurs et autres agents diplomatiques de nationalité étrangère dans la commune de leur résidence officielle

b) Le domaine matériel : l'assiette

1. Sont imposables

Les locaux destinés à l'habitation c'est à dire des locaux meublés.

- ☐ ce qui exclut les locaux commerciaux et artisanaux

- mais ce qui inclut par extension les dépendances : garages, jardins, parcs et terrains de jeux.

2. Ne sont pas imposables

- Les locaux passibles de la taxe professionnelle lorsqu'ils ne font pas partie de l'habitation personnelle des contribuables
- Les bâtiments servant aux exploitations rurales
- Les locaux destinés au logement des élèves dans les écoles et pensionnats
- Les bureaux des fonctionnaires publics

L'impôt est établi pour l'année entière d'après les faits existants au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. C'est donc à cette date qu'il faut se placer pour déterminer si le local est imposable.

B - La liquidation de l'impôt

a) Les principes de la liquidation

Comme pour tout impôt de quotité on multiplie la base de l'impôt par son taux.

1. La base

Il s'agit de la valeur locative de l'habitation. C'est une valeur locative reconstituée par l'administration fiscale selon les règles prévues par les articles 1494 à 1508 du CGI

✍ ✍ Procédure (Art 1503 CGI)

Elle fait intervenir le représentant de l'administration et la commission communale des impôts directs. Elle est composée du maire qui préside et de six commissaires issus de la population. Ils dressent la liste des locaux, déterminent leur surface pondérée et établissent les tarifs d'évaluation.

Le service des impôts harmonise les éléments d'évaluation de commune à commune et les arrête définitivement. Il les notifie au maire qui les affiche, dans les cinq jours. En cas de désaccord entre le représentant de l'administration et la commission, ou lorsque celle-ci refuse de prêter son concours, les éléments d'évaluation sont déterminés par le service des impôts.

Dans les trois mois qui suivent l'affichage, ces éléments peuvent être contestés par le maire, autorisé par le conseil municipal, par un dixième des propriétaires et les locataires. La contestation est soumise à la commission départementale qui statue définitivement. Cette commission est présidée par le Président du Tribunal administratif. Elle comprend trois contribuables et deux représentants de l'administration fiscale.

✍ ✍ Méthode

Les habitations sont réparties en huit catégories en fonction de critères multiples exprimant le confort, l'équipement, le caractère architectural etc ... Sa surface réelle est pondérée par un certain nombre de coefficients qui tiennent compte de différents éléments comme l'entretien, la situation de l'habitation dans la localité. Pour chaque catégorie est fixé une valeur du m². Il suffit alors de multiplier cette valeur pondérée par la surface réelle de l'habitation.

CLASSIFICATION DES LOCAUX D'HABITATION ET LOCAUX À USAGE PROFESSIONNEL ORDINAIRES

(art. 324 D de l'annexe III du CGI)

CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES PROPRES À CHAQUE CATÉGORIE DE LOCAUX

CRITÈRES À CONSIDÉRER	1 ^{RE} CATEGORIE	2 ^E CATEGORIE	3 ^E CATEGORIE	4 ^E CATEGORIE	5 ^E CATEGORIE	6 ^E CATEGORIE	7 ^e CATEGORIE	8 ^e CATEGORIE
1. caractère architectural	nettement somptueux	particulière-ment soigne	belle apparence		sans caractère particulier			aspect délabré
2. qualité de la construction	excellente		très bonne	bonne		courante	médiocre	particulière-ment défectueuse
3. distribution du local	tr2s large conception	large conception	moins d'ampleur		faible développement des pièces		logement souvent exigü	
4. équipement	nombreux postes d'eau courante intérieurs au local				un ou plusieurs postes d'eau	wc particuliers	eau a l'extérieur	
impression d'ensemble	grand luxe	luxe	très confortable	confortable	assez confortable	ordinaire	médiocre	très médiocre

2. Le taux

Depuis la loi du 10 janvier 1980, il est fixé librement par l'organe délibérant. Mais cette liberté est doublement encadrée.

- ☐ par l'existence d'un taux plafond équivalent à deux fois le taux moyen national
- ☐ par l'existence d'un lien avec le taux de la taxe professionnelle et les taxes foncières.

En effet, la diminution de la taxe d'habitation entraîne la diminution de la taxe professionnelle et de la taxe foncière sur les propriétés non bâties.

Par contre, l'augmentation de la taxe d'habitation n'entraîne pas l'augmentation des mêmes taxes.

b) La personnalisation de la liquidation

Des abattements réduisent la base et donc le produit de l'impôt. Des exonérations et réductions suppriment ou diminuent directement le produit de la taxe

1. Les abattements

- ☐ l'abattement obligatoire pour charge de famille: il est de 10 % de la valeur locative moyenne des habitations de la commune pour chacune des deux premières personnes à charge et de 15 % pour chacune des suivantes.

Ces taux peuvent être majorés de 5 ou 10 points de l'organe délibérant.

- ☐ des abattements facultatifs :
 - abattement général à la base : il est égal à 5, 10 ou 15 % de la valeur locative moyenne des habitations de la commune
 - abattement spécial pour les personnes de condition modeste

2. Les exonérations et réductions

Les exonérations

- ☐ les titulaires de l'allocation supplémentaire mentionnée à l'article L. 815-2 ou L. 815-3 du code de la sécurité sociale (ex-FNS)
 - ☐ les personnes âgées de plus de soixante ans
 - ☐ les veufs et les veuves
 - ☐ les titulaires de l'allocation aux adultes handicapés
 - ☐ les infirmes et les invalides qui ne peuvent subvenir à leurs besoins par leur travail.
- Encore faut-il qu'ils ne paient pas d'impôts sur le revenu
- ☐ les titulaires du RMI sont également exonérés

Les réductions : pour les personnes faiblement imposées

Les contribuables, autres que ceux exonérés ou dégrevés totalement en application de l'article 1414 du CGI, peuvent bénéficier d'un plafonnement de leur cotisation de taxe d'habitation à 4,3 % de leur revenu fiscal de référence, diminué d'un abattement. A cette fin, deux conditions doivent être respectées :

- ils occupent le local imposé à la taxe d'habitation à titre d'habitation principale,
- ils ne sont pas redevables, l'année précédant celle de l'imposition, de l'impôt de solidarité sur la fortune

§ 2 - LA TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIES

Elle est prélevée au profit de toutes les collectivités territoriales et représente 29 % du produit des impôts directs locaux. Elle est payée par le propriétaire. Son domaine et son mode de calcul sont prévus par les articles 1380 à 1391 du CGI.

A - Domaine

a) Les propriétés imposables

1. Les propriétés bâties

Ce sont les installations qui, fixées au sol de manière perpétuelle, présentent le caractère de véritables constructions.

2. Par extension sont imposables

- Les installations destinées à abriter des personnes ou des biens et assimilées à des constructions (ateliers, hangars, bâtiments industriels de toute nature, etc.)
- Les ouvrages d'art et voies de communication.
- Les bateaux utilisés en un point fixe et aménagés pour l'habitation, le commerce ou l'industrie.
- Certains terrains exonérés de taxe foncière sur les propriétés non bâties : les sols des bâtiments et terrains formant les dépendances indispensables et immédiates des constructions (terrains couverts par les bâtiments, terrains servant d'accès à l'immeuble, cours, emplacements de parking...) ; les terrains non cultivés affectés de manière permanente à usage commercial ou industriel (chantiers, lieux de dépôts de marchandises...) ;
- Les terrains sur lesquels sont édifiées des installations exonérées de taxe foncière sur les propriétés bâties (terrains sur lesquels reposent de l'outillage ou des moyens de production) ; les terrains, cultivés ou non, affectés à la publicité et situés à plus de 100 m d'une agglomération.

b) Les propriétés exonérées

1. Les exonérations permanentes

- Les propriétés de l'État, des collectivités territoriales, des établissements publics et des organismes publics affectés à un service public ou d'utilité générale et improductives de revenus.
- Les bâtiments affectés de manière exclusive et permanente à usage agricole et servant : aux exploitations rurales (granges, écuries, celliers, pressoirs...); aux sociétés coopératives agricoles, et aux collectivités d'intérêt agricole.
- Les locaux diplomatiques.

2. Les exonérations temporaires

Les constructions neuves (2ans), certaines constructions financées par des prêts aidés par l'Etat (15 ans) les HLM (25 ans)

B - Liquidation

a) Règle générale : base x taux

1. Base

Elle est égale à la valeur locative cadastrale diminuée de 50 %.

2. Taux

Il est fixé librement par l'organe délibérant mais, doit se situer en dessous d'un taux plafond fixé à 2,5 fois le taux moyen national. La Taxe foncière sur les propriétés bâties est la seule qui peut varier de manière indépendante.

b) Règles particulières

1. Les exonérations totales et d'office

- Les titulaires de l'allocation supplémentaire mentionnée à l'article L. 815-2 ou L.815-3 du Code de la sécurité sociale (ex. FNS), quel que soit leur âge, s'ils occupent leur habitation soit seuls ou avec leur conjoint
- Les redevables âgés de plus de soixante-quinze ans
- Les bénéficiaires de l'allocation aux adultes handicapés

2. Les dégrèvements

- en cas de vacance d'une maison normalement destinée à la location
- ou en cas d'inexploitation d'un immeuble qui était utilisé par le contribuable lui-même à usage commercial ou industriel.

Le dégrèvement n'est possible qu'à condition que la vacance ou l'inexploitation, soit :

- indépendante de la volonté du contribuable
- d'une durée de trois mois au moins
- et qu'elle affecte soit la totalité de l'immeuble, soit une partie susceptible de location ou d'exploitation séparée.

Enfin, l'article 43 de la loi de finances pour 2001 accorde à compter de 2001 à certains contribuables âgés de plus de 70 ans et non exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties un dégrèvement d'office de la taxe afférente à leur habitation principale d'un montant égal à 500 F.

§ 3 - LA TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS NON BÂTIES

Elle ne représente que 2 % de l'ensemble des impôts directs locaux. Elle est prélevée au profit de toutes les collectivités territoriales. Elle est payée par le propriétaire.

A - Champ d'application

a) Propriétés imposables

« La taxe foncière est établie annuellement sur les propriétés non bâties de toute nature sises en France, à l'exception de celles qui en sont expressément exonérées » art 1393 CGI

b) Propriétés exonérées

1. De manière permanente

Les propriétés publiques affectées à un service public et improductives de revenus ; les sols et terrains passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties.

2. De manière temporaire

Les terrains ensemencés, plantés ou replantés en bois (30 ans) ; les terrains plantés en arbres truffiers (15 ans) ; les terrains nouvellement plantés en noyers (8 ans).

3. De manière spécifique

Sont exonérés de la part régionale et départementale depuis 1996, les terres, prés, vergers, vignes, bois, landes, les lacs et étangs, jardins autres que les jardins d'agrément.

C - Calcul

a) Règle générale : base x taux

1. Base

Elle est équivalente à la valeur locative de la propriété diminuée de 20 %.

2. Taux

Il est fixé librement par l'organe délibérant, mais, doit se situer en dessous d'un taux plafond fixé à 2,5 fois le taux moyen national.

De plus, il ne peut augmenter plus ou diminuer moins que le taux de la taxe d'habitation.

b) Règles particulières : exonérations et dégrèvements

1. Dégrèvements exceptionnels

En cas de disparition d'immeuble de perte de bétail ou de récolte (CGI, art. 1397 et 1398)

2. Dégrèvement temporaire

Pour les parcelles exploitées par de jeunes agriculteurs (CGI, art. 1647-00 bis).

§ 4 - LA TAXE PROFESSIONNELLE

Dernière-née des quatre taxes, elle est aussi celle qui a été la plus critiquée et donc la plus modifiée. Elle est régie par les articles 1447 à 1479 du CGI.

A - Champ d'application

« La taxe professionnelle est due chaque année par les personnes physiques ou morales qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée ne bénéficiant pas d'une exonération. » art 1447 CGI

a) Les activités imposées

1. Les activités exercées à titre professionnel

Ce qui exclut les activités sans but lucratif ou la gestion de son propre patrimoine.

2. Les activités présentant un caractère habituel

Ce qui exclut les activités exceptionnelles mais sont imposables : les activités saisonnières.

3. Les activités non salariées

Les titulaires de traitements et salaires, au sens de l'impôt sur le revenu, ne sont pas passibles de la taxe.

Toutes ces activités doivent être exercées en France.

b) Les activités exonérées

1. Les exonérations permanentes

□ Les activités agricoles telles qu'elles sont définies par l'article 63 du CGI c'est à dire : agriculteurs, sylviculteurs exploitants de champignonnières, éleveurs que ces activités soient exercées par des exploitants individuels ou sous forme de sociétés ou de coopératives.

□ Les activités artisanales et assimilées.

Sont seuls concernés les artisans qui travaillent seuls ou avec: leur conjoint, leurs enfants, des apprentis sous contrat régulier, les travailleurs handicapés.

Sont assimilés aux artisans : les taxis et ambulances en cas de conduite personnelle du véhicule, les pêcheurs et les inscrits maritimes se livrant personnellement à la pêche et en effectuant eux-mêmes la vente.

□ Certaines activités non commerciales : les peintres, sculpteurs, graveurs et dessinateurs considérés comme artistes et ne vendant que le produit de leur art, les artistes lyriques et dramatiques, les auteurs et compositeurs, les professeurs ne possédant pas un véritable établissement ouvert au public, les sages-femmes et les gardes-malades.

□ Certaines activités industrielles : les éditeurs de publications périodiques, les agences de presse, les marchands ambulants, les concessionnaires de mines, les loueurs de meublés.

□ Certaines activités sociales : les sociétés mutualistes, les organismes HLM

□ Certaines activités des collectivités publiques : celles qui ont un caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique.

□ Les entreprises de spectacles et de cinéma peuvent être exonérées complètement ou partiellement par décision de la collectivité territoriale.

2. Les exonérations temporaires

□ Les exonérations liées à l'aménagement du territoire : pour certaines activités : la création, extension ou décentralisation d'établissements industriels, de services, de direction, la reconversion d'activité dans les zones d'aménagement du territoire (ZAT), après délibération des instances municipales.

□ Les exonération en faveur des entreprises nouvelles

L'exonération doit être décidée par les collectivités territoriales et les autres organismes concernés bénéficiaires de ces taxes parmi lesquels les chambres de commerce et d'industrie et les chambres des métiers. Elle s'applique aux établissements créés dans une commune située :

- dans une zone d'aménagement du territoire (ZAT) pour les projets industriels ;
- dans un territoire rural de développement prioritaire (TRDP)
- ou dans une zone de redynamisation urbaine (ZRU)

pour les deux années suivant celle de la création de l'entreprise.

□ Les exonérations des établissements situés en zones urbaines : les zones urbaines sensibles (ZUS), les zones de redynamisation urbaine (ZRU), les zones franches urbaines (ZFU)

ZONES URBAINES SENSIBLES (art. 1466 AI du CGI)

Les zones visées à l'article 1466 AI du CGI et appelées « grands ensembles et quartiers d'habitat dégradés » sont désormais appelées « zones urbaines sensibles » (ZUS).

Le décret n° 93-203 du 5 février 1993 fixant la liste des grands ensembles et quartiers d'habitat dégradé dans les-queles

s'applique l'exonération facultative de taxe professionnelle prévue à l'article 1466 AI est abrogé à compter du 31 décembre 1996. Un nouveau décret n° 96-1156 du 26 décembre 1996 fixe la liste des zones urbaines sensibles dans lesquelles les établissements faisant l'objet d'une création ou d'une extension à compter du 1^{er} janvier 1997, sont susceptibles de bénéficier d'une exonération facultative sur délibération des collectivités locales.

Cela étant, les exonérations facultatives en cours au 1^{er} janvier 1997 ou résultant d'une création d'établissement intervenue en 1996 ou d'une extension d'établissement en 1995 ou 1996 dans les anciennes zones sont appliquées jusqu'à leur terme.

Les autres conditions d'exonération prévues à l'article 1466 AI du CGI sont inchangées.

Dans les ZUS classées en ZRU ou en ZFU, l'exonération de droit se substitue à l'exonération sur délibération des collectivités locales concernées.

ZONE DE REDYNAMISATION URBAINE (art. 1466 AI ter du CGI) [nouveau zonage]

L'exonération prévue à l'article 1466 AI ter du CGI s'applique uniquement dans les nouvelles zones de redynamisation urbaine définies en dernier lieu par l'article 2 de la loi du 14 novembre 1996 et par les I et III de l'article 36 de la loi n° 99-533 au 25 juin 1999.

Ces nouvelles ZRU ne sont plus définies par référence aux quartiers d'habitat dégradé situés dans les communes éligibles au bénéfice de la dotation de solidarité urbaine. Elles correspondent désormais aux zones urbaines sensibles qui sont confrontées à des difficultés particulières, appréciées en fonction de leur situation dans l'agglomération, de leurs caractéristiques économiques et commerciales et d'un indice synthétique dont les composantes, définies par le décret n° 96-1159 du 26 décembre 1996, sont le taux de chômage, la proportion de jeunes de moins de 25 ans, la proportion de personnes sans diplôme et le potentiel fiscal par habitant.

L'exonération s'applique sur l'ensemble de la zone ainsi déterminée sans que la commune puisse en modifier le périmètre. Source : MINEFI

B - Calcul

a) Règle générale : base x taux

1. Base

Elle comprend deux éléments : La valeur locative des immobilisations et 18 % de la masse salariale. Ce dernier élément devrait disparaître définitivement en 2003 (art 44 loi de finances pour 1999). En attendant, il est supprimé par palier chaque année.

Le premier élément : la valeur locative des immobilisations

Il s'agit de la valeur locative des immobilisations corporelles qu'elles soient passibles de la Taxe foncière sur les propriétés bâties c'est-à-dire les équipements et biens mobiliers tels que : le matériel, l'outillage et le matériel de bureau ; le matériel de transport, le matériel d'emballage et le mobilier, le matériel informatique ou encore qu'elle soient passibles de la Taxe foncière sur les propriétés non-bâties : les terrains, les bâtiments et aménagements faisant corps avec eux, les installations foncières, certains bateaux et bacs...

Sont également retenues les immobilisations corporelles non passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties ou de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, c'est à dire : les terrains, constructions, agencements, aménagements divers, installations techniques, matériel et outillage industriels, matériel de transport, mobilier, matériel de bureau et informatique, installations générales, agencements, aménagements divers, emballages récupérables présents dans l'entreprise.

Les immobilisations doivent être à la disposition de l'entreprise c'est-à-dire :

- lui appartenir ou être utilisées à titre gratuit,
- ou être prises en location
- ou faire l'objet d'un contrat de crédit-bail mobilier, ou être utilisées à titre de concessionnaire.

Le deuxième élément : 18 % de la masse salariale

Elle s'entend des sommes payées à titre de traitements, salaires, indemnités et émoluments et de la valeur des avantages en nature. Elle comprend, en outre, les indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais, versés aux dirigeants de sociétés. Sont cependant exclus, les salaires versés aux apprentis sous contrat régulier aux handicapés physiques (reconnus par la COTOREP), aux mutilés de guerre, aux victimes d'un accident du travail ou d'une maladie professionnelle (lorsque leur taux d'invalidité est au moins égal à 40 %), au conjoint de l'exploitant pour la fraction non admise en déduction du bénéfice, aux associés des sociétés de personnes, aux salariés recrutés par l'intermédiaire des entreprises de travail temporaire.

Pour les titulaires de revenus non commerciaux, les agents d'affaires et les intermédiaires de commerce employant moins de cinq salariés la base est constituée par un dixième des recettes.

⚡ **Rappelons que la loi de finances 1999, a décidé la suppression progressive de cette part et qu'en 2003, elle aura totalement disparu**

2. Taux

Il est fixé librement par l'organe délibérant. Mais il est plafonné et son évolution est limitée.

Plafonnement

Il ne doit pas dépasser le taux plafond fixé à deux fois le taux moyen national constaté l'année précédente de la catégorie de collectivité territoriale concernée.

Evolution

Elle est liée à celle du taux de la taxe d'habitation puisque la variation du taux de la taxe professionnelle ne peut être supérieure à celle du taux de la taxe d'habitation.

D'autre part, elle ne peut dépasser la variation en moyenne pondérée du taux moyen de la taxe d'habitation et des taxes foncières.

b) Règles particulières

1. Plusieurs réductions ou abattements ont été prévus :

- ☐ Réduction accordée aux entreprises qui exercent une partie de leur activité en dehors du territoire national
- ☐ Réduction pour embauche ou investissement.
- ☐ Réduction en faveur des artisans et des coopératives agricoles
- ☐ Réduction accordée aux entreprises de la batellerie artisanale
- ☐ Réduction accordée à certaines sociétés coopératives d'artisans, de patrons bateliers et sociétés coopératives maritimes
- ☐ Ecrêtement des bases.
- ☐ Abattement général de 16 %.
- ☐ Coefficient de 0,75 applicable aux bases imposées en Corse
- ☐ Abattement en faveur des diffuseurs de presse

2. Enfin des réductions de cotisations sont prévues :

- ☐ L'allégement transitoire : il ne s'applique plus que dans les départements d'outre-mer.
- ☐ Le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée : pas plus de 3,5 % de la valeur ajoutée
- ☐ Le dégrèvement en faveur des entreprises utilisant des véhicules routiers : véhicules de plus de 16 tonnes
- ☐ Le dégrèvement en cas de diminution des bases

§ 5 - LES TAXES ANNEXES

A - Les taxes additionnelles aux impôts directs

a) Les taxes spéciales d'équipement

Elles sont additionnelles aux quatre taxes.

1. Elles ne sont instituées que dans certaines zones spécifiques

- ☐ la région Île-de-France (*art. 1599 quinquies du CGI*)
- ☐ la Basse-Seine (*art. 1608 du CGI*)
- ☐ le Puy-de-Dôme (*art. 1607 bis du CGI*)
- ☐ la région d'Argenteuil-Bezons
- ☐ la métropole lorraine (*art. 1609 du CGI ; DB 6 F-2*)
- ☐ le Nord - Pas-de-Calais (*art. 1609 A du CGI ; BO 6 F-2-92*)
- ☐ les départements de la Guyane (*art. 1609 B du CGI*), de la Guadeloupe (*art. 1609 C du CGI*) et de la Martinique (*art. 1609 D du CGI*), l'Ouest Rhône-Alpes (*art. 1609 E du CGI*).

2. Les bénéficiaires

Elles sont perçues au profit :

- ☐ des établissements publics fonciers (Puy-de-Dôme, Argenteuil-Bezons, métro-pole lorraine, Nord - Pas-de-Calais et Ouest Rhône-Alpes)
- ☐ des établissements publics d'aménagement (Basse-Seine, Guyane) ou au profit de la Région (Île-de-France)

□ des agences pour la mise en valeur des espaces urbains de la zone dite des cinquante pas géométriques en Martinique et en Guadeloupe.

b) La taxe d'enlèvement des ordures ménagères

(art. 1520 à 1526 et 1609 bis, 1609 quater, 1609 quinquies, 1609 quinquies C, 1609 nonies B et 1609 nonies D du CGI)

1. Cette taxe peut être instituée

- par les communes dès lors qu'elles assurent au moins la collecte des déchets des ménages
- par les communautés urbaines et les différents établissements publics de coopération intercommunale dès lors qu'ils assurent au moins la collecte des déchets.

C'est une taxe annexe à la taxe foncière sur les propriétés bâties : elle est établie d'après le revenu net servant de base à celle-ci.

2. Elle est facultative

- la commune a le choix entre la taxe et la redevance d'enlèvement des déchets, ordures et résidus, prévue par l'article L. 2333-76 du Code général des collectivités territoriales.
- les exploitants de terrains de camping peuvent opter pour la redevance sur les terrains de camping (art. L. 2333-77 du CGCT), si celle-ci est instituée dans la communes.

Enfin, il faut citer la taxe pour frais de chambres d'agriculture, additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties, la taxe pour frais de chambre commerce et d'industrie, additionnelle à la taxe professionnelle, la taxe pour frais de chambre de métiers, additionnelle à la taxe professionnelle.

B - Les taxes ayant une base spécifique

a) La redevance des mines (art. 1519 et 1587 à 1589 du CGI)

Elle est due par les concessionnaires de mines, les amodiataires et sous-amodiataires de concessions minières, les titulaires de permis d'exploitation de mines, les explorateurs de mines de pétrole et de gaz combustible.

Elle est perçue au profit des communes et des départements. La répartition entre le département et les communes se fait selon des un barème variant selon les substances extraites.

Les contribuables sont exonérés de la Taxe professionnelle.

b) L'imposition forfaitaire des pylônes (art. 1519-A du CGI)

Les communes sur le territoire desquelles sont implantés des pylônes supportant des lignes électriques dont la tension est au moins égale à 200 kilovolts, perçoivent, chaque année, une imposition forfaitaire sur ces pylônes.

Les tarifs de cette taxe instituée par l'article 28 de la loi n° 80-10 du 10 janvier 1980 sont révisés chaque année en fonction de la variation du produit de la taxe foncière sur les propriétés bâties constatée au plan national. Compte tenu de la variation enregistrée entre 1999 et 2000, les tarifs de la taxe sur les pylônes sont fixés pour 2001 à :

- 7 580 F pour les pylônes supportant des lignes électriques dont la tension est comprise entre 200 et 350 kilovolts
- 15 165 F pour les pylônes supportant des lignes électriques dont la tension est supérieure à 350 kilovolts.

c) La taxe de balayage (art. 1528 et 1609 bis du CGI)

- ☐ La taxe est établie au nom des propriétaires ou usufruitiers riverains, au 1^{er} janvier, des voies livrées à la circulation publique.
- ☐ Aucun dégrèvement fondé sur la situation personnelle des contribuables ne s'applique à cette taxe.
- ☐ Cette taxe facultative peut être instituée par les communes et communautés urbaines lorsqu'elles assurent le balayage des voies livrées à la circulation publique.

CHAPITRE 2 - LES IMPOTS INDIRECTS

SECTION 1 – LES IMPOTS INSCRITS A LA SECTION D'INVESTISSEMENT

§ 1 - LA FISCALITÉ DE L'URBANISME

Ces prélèvements permettent de compenser une partie des dépenses importantes supportées par les communes en raison de l'urbanisation.

A - La taxe locale d'équipement

Elle a été créée par la loi d'orientation foncière du 30 décembre 1967 dont les dispositions ont été introduites dans le code général des impôts (art.1585 A – art. 1585 I)



a) Champ d'application

La taxe n'existe que dans certaines communes et seulement pour certaines opérations.

1. Les communes concernées

- ☐ Les communes dans lesquelles la taxe s'applique de plein droit. Il s'agit des communes de plus de 10.000 habitants ainsi que de certaines communes de la région parisienne dont la liste est fixée par décret. Dans ces communes la taxe existe de plein droit, mais le Conseil municipal peut décider explicitement de la supprimer. La décision sera valable pendant trois ans.
- ☐ Dans les autres communes la taxe peut être instituée par décision expresse.

2. Les opérations imposables

- ☐ Règles générales : La taxe est établie lors de trois types d'opérations : la construction, la reconstruction et l'agrandissement de bâtiments de toute nature.
- ☐ Règles particulières : des exonérations sont prévues. De plein droit, pour les constructions destinées à un service public ou à une activité d'utilité publique et dont la liste est fixée par décret; pour certains lotissements; pour les constructions édifiées dans les ZAC. Dans d'autres cas l'exonération est facultative ainsi, pour les HLM, pour les constructions à usage agricole etc...

b) Calcul

On applique la formule base X taux

? La base de la taxe est constituée par la valeur par mètre carré de plancher hors œuvre de la construction. Celle-ci est fixée par décret.

? Le taux est de 1%, mais il peut être porté à 5 % par le Conseil municipal.

B - Les « participations »

Plusieurs prélèvements ont été institués qui portent le nom générique de participation.

a) La participation pour dépassement du COS

Elle a été instituée par la loi d'orientation foncière de 1967. Elle est organisée par les articles L. 332-1 et suivants du code de l'urbanisme. La participation est due lorsque le Plan d'occupation des sols (POS) a prévu dans son règlement la possibilité de dépasser le coefficient d'occupation des sols (COS) qui a pour finalité de fixer la densité de la construction. L'article 202-XXXIX de la loi SRU du 13 décembre 2000 supprime la participation. Les permis de construire accordés à compter de l'entrée en vigueur de cette loi et concernant des opérations de construction dont la densité dépasse les COS ne donneront donc plus lieu au paiement de la participation.



b) La participation pour dépassement du PLD

Le plafond légal de densité se calcule en divisant la surface de plancher par la surface au sol de la construction. A Paris il est fixé à 1,5 en province à 1. Dès lors qu'il y a dépassement il y a lieu de payer la participation en question. La loi du 23 décembre 1986 dite loi Méhaignerie l'a supprimé sauf dans les communes qui le décideraient expressément. La loi SRU du 13 décembre 2000 a prévu sa suppression de plein droit en cas d'institution de la « participation au financement des voies nouvelles et réseaux »



c) La participation pour non construction d'aire de stationnement

Prévue par le code de l'urbanisme (art.421-3) une participation peut être exigée du propriétaire en cas de non-construction d'aire de stationnement. Elle est fixée par le conseil municipal. L'article 34 de la loi relative à la solidarité et au renouvellement urbains (SRU) a relevé le plafond de la participation versée par les constructeurs qui ne sont pas en mesure de respecter ces obligations. Ce plafond est porté de 50 000 francs à 80 000 francs par place manquante

d) La participation au financement des voies nouvelles et réseaux

L'article 46 de la loi relative à la solidarité et au renouvellement urbains du 13 décembre 2000 permet aux communes et EPCI d'instaurer une participation pour création de voie nouvelle et réseaux qui est affectée au financement de l'ensemble des équipements d'infrastructure nécessaires à l'accueil de nouvelles constructions. La participation est due par les propriétaires des terrains desservis par une nouvelle voie, et situés à moins de quatre-vingts mètres de celle-ci.

Son montant est calculé en répartissant le coût de l'établissement de la voie, du dispositif d'écoulement des eaux pluviales, de l'éclairage public et des infrastructures nécessaires à la réalisation des réseaux d'eau potable, d'électricité, de gaz et d'assainissement, au prorata de la superficie des terrains nouvellement desservis, pondérée des droits à construire lorsqu'un coefficient d'occupation des sols a été institué. Des exemptions sont prévues.



§ 2 - LA TAXE DÉPARTEMENTALE DES ESPACES NATURELS SENSIBLES

Elle a été instituée par la loi du 18 juillet 1985. C'est l'article L. 142-2 du Code de l'urbanisme qui en prévoit les modalités, tant en ce qui concerne son établissement qu'en ce qui concerne l'utilisation de son produit.

1° L'établissement de la taxe

Cette taxe est établie sur tout le territoire du département par délibération du Conseil général sur la construction, la reconstruction et l'agrandissement des bâtiments donc sur des opérations semblables à celles qui sont imposées au titre de la taxe locale d'équipement. La base de cette taxe est d'ailleurs la même que celle de la taxe locale d'équipement. Son taux est fixé par délibération du Conseil général mais il est plafonné à 2 %.

2° L'utilisation du produit de la taxe

« La taxe est perçue au profit du département en tant que recette grevée d'affectation spéciale ». Elle doit permettre au Département d'acquérir par voie amiable ou par expropriation ou par préemption des terrains ou de financer l'aménagement et l'entretien des « espaces naturels sensibles ». Elle peut également permettre de participer à l'acquisition de terrains par le Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres.

§ 3 - TAXE POUR LE FINANCEMENT DES DÉPENSES DES CONSEILS D'ARCHITECTURE, D'URBANISME ET DE L'ENVIRONNEMENT

A - Champ d'application

Cette taxe est établie sur la construction, la reconstruction et l'agrandissement des bâtiments de toute nature, et sur les installations et travaux.

Son taux est fixé par le conseil général. Il ne peut excéder 0,3 % de la valeur de l'ensemble immobilier déterminée.

B - Cumul

Le cumul des taux de la taxe départementale des espaces naturels sensibles et de la taxe départementale pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement, est possible, mais, le montant des deux taxes ne peut dépasser un certain plafond

SECTION 2 - LES IMPÔTS INSCRITS A LA SECTION DE FONCTIONNEMENT

§ 1 - LES IMPÔTS OBLIGATOIRES

A - Au profit des communes

a) Les droits de licence sur les boissons

En vertu de l'article 1568 du CGI, les débitants d'alcool acquittent une licence. Les droits sont recouvrés aux profit des communes. Les tarifs annuels sont fixés par délibération du Conseil municipal.

b) La taxe additionnelle aux droits d'enregistrement (article 1584 du CGI)

Dans les communes de plus de 5.000 habitants, ainsi que dans les stations classées balnéaires, thermales, climatiques, de tourisme et de sports d'hiver, une taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière est exigible sur les mutations à titre onéreux :

- D'immeubles et de droits immobiliers situés sur leur territoire
- De certains meubles corporels vendus publiquement dans la commune
- D'offices ministériels ayant leur siège dans la commune
- De fonds de commerce ou de clientèle
- De droit à bail ou de bénéfice d'une promesse de bail

Certaines ventes sont exonérées.

c) La taxe sur les réunions sportives, spectacles, jeux et divertissements

Cette taxe prévue par les articles 1559 et suivants du CGI ne s'applique plus qu'aux réunions sportives, aux cercles et maisons de jeux ainsi qu'aux exploitants d'appareils automatiques installés dans les lieux publics. Elle est perçue au profit des communes.

Certaines réunions sportives sont exonérées complètement ou partiellement.

B - Au profit des départements

a) La taxe différentielle sur les véhicules à moteur

Pour financer les transferts de compétences réalisés par la loi du 7 janvier 1983 celle-ci prévoyait le transfert aux collectivités territoriales d'impôts d'Etat ainsi que la création d'une dotation générale de décentralisation. L'article 99 de la loi précisait que les départements bénéficieraient du transfert de la vignette.

L'article 6 de la loi de finances pour 2001 supprime la taxe différentielle sur les véhicules à moteur à compter de la période d'imposition s'ouvrant le 1^{er} décembre 2000.

Toutefois restent assujetties à cette taxe

- ☐ les personnes morales
- ☐ les personnes physiques pour leurs véhicules dont le poids total autorisé en charge excède deux tonnes.

Les pertes de recettes pour les départements seront compensées par une majoration des attributions de dotation générale de décentralisation.

La compensation en 2001 est calculée en appliquant les tarifs votés au titre de 2001 par les départements à l'état du parc automobile constaté au 31 décembre 2000.

Le montant obtenu est majoré des recettes encaissées en 2000 au titre de la vignette 2000, puis réduit des recettes encaissées au titre de la vignette 2001.

Cette compensation revalorisée en fonction de l'évolution de la dotation globale de fonctionnement (DGF) au titre de 2001, évolue chaque année comme la DGF à partir de 2002.

Les avances mensuelles perçues par les départements en 2001 pour les personnes morales et physiques restant assujetties sont déterminées sur la base de un douzième de la prévision d'encaissement prévue à ce titre dans la loi de finances pour 2001 répartie par département proportionnellement au produit qu'ils ont perçu au titre de la vignette 2000. Le total des avances versées en 2000 est égal, par département, au produit résultant de l'application des tarifs de vignette 2001 à l'état du parc automobile constaté au 31 décembre 2000, majoré des recettes encaissées en 2000 au titre de la vignette 2000.

b) Taxe de publicité foncière et droit d'enregistrement

Depuis le 1^{er} janvier 1984 le département perçoit les droits d'enregistrement ou de publicité foncière sur les ventes d'immeubles. Le Conseil général en fixe le taux. Il peut également prévoir des exonérations et des abattements.

C - Au profit des régions

a) La taxe sur les certificats d'immatriculation (CGI art 1599 quindecies et s.)

Depuis 1984 cette taxe a été transférée de l'Etat aux régions. Le taux de la taxe est arrêté chaque année par délibération du conseil régional. Il est réduit de moitié dans certains cas. (tracteurs, motocyclettes etc...)

b) Taxe sur les permis de conduire (CGI art 1599 terdecies et s.)

Les permis de conduire les véhicules automobiles, les motocyclettes d'une cylindrée supérieure à 125 cm³ et tous autres véhicules à moteur donnent lieu au paiement d'une taxe. Son taux est fixé par le conseil régional. Il ne peut être institué qu'un seul taux.

§ 2 - LES IMPÔTS FACULTATIFS

A - Au profit des communes

a) La surtaxe sur les eaux minérales (CGI art 1582)

Les communes sur le territoire desquelles sont situées des sources d'eaux minérales peuvent percevoir une surtaxe dans la limite de 0,036 euros pour 10 litres ou fraction de 10 litres. Lorsque le produit de cette surtaxe excède le montant des ressources ordinaires de la commune pour l'exercice précédent, le surplus est attribué au département

b) La taxe communale sur l'électricité (CGCT art L.2333-2 et s.)

Elle est instaurée par délibération du Conseil municipal. Son assiette est constituée par 80 % de la facture d'électricité hors taxe. Son taux ne peut dépasser 8%. La taxe est recouvrée par le distributeur.

c) La taxe sur la publicité (CGCT art 2333-7 et s.)

La taxe frappe les affiches, réclames et enseignes lumineuses, mais sont exonérés les affiches et panneaux publicitaires de spectacles. Le recouvrement de la taxe sur la publicité est opéré par les soins de l'administration municipale

La loi du 29 décembre 1979 a institué une taxe facultative sur les emplacements publicitaires ainsi que sur les véhicules publicitaires.

d) La taxe de séjour dans les stations classées (CGCT art L.2333-26 et s.)

Par décision du Conseil municipal une taxe de séjour peut être établie sur les personnes qui ne sont pas domiciliées dans la commune et n'y possèdent pas une résidence. Le tarif de la taxe de séjour est fixé, pour chaque nature et pour chaque catégorie d'hébergement. Il ne peut être inférieur à 1 F, ni supérieur à 7 F, par personne et par nuitée.

e) La taxe communale sur les entreprises exploitant des engins de remontées mécaniques (CGCT art L.2333-49 et s)

La taxe communale est instituée par délibération du conseil municipal qui en fixe le taux dans la limite de 3 % des recettes brutes provenant de la vente des titres de transport.

Le produit annuel de la taxe communale est affecté, à des dépenses liées au développement du tourisme.

B - Au profit des départements

a) La taxe additionnelle départementale à la taxe sur l'électricité (CGCT art L.3333-2 et s.)

b) La taxe départementale sur l'électricité (CGCT art L.3333-2 et s.)

La base de cette taxe est la même que celle de la taxe communale. Son taux est plafonné à 4%

c) La taxe départementale sur les entreprises exploitant des engins de remontées mécaniques (CGCT art L3333-4 et s)

Elle est régie par les mêmes règles que celle qui s'appliquent à la communes. Mais son taux est limité à 2%.

TROISIEME SOUS PARTIE - LES IMPÔTS SOCIAUX

Le financement de la sécurité sociale est assuré pour une large part par des cotisations prélevées sur les revenus professionnels. Depuis 1996 des impôts ont été créés et sont prélevés directement au profit des organismes de sécurité sociale.

CHAPITRE I - LA CONTRIBUTION SOCIALE GENERALISEE (CSG)

Instituée par la loi de finances pour 1991, la contribution sociale généralisée (CSG) est due par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France.

SECTION 1 - LA MISE EN PLACE DE LA CSG

Initialement fixé à 1,1 %, le taux de ce prélèvement fiscal a été porté à 2,4 % le 1er juillet 1993.

Depuis 1er janvier 1997, le taux de la CSG a été porté à 3,4 %, ce point supplémentaire étant déductible de la base de l'impôt sur le revenu afférent aux revenus soumis au barème progressif. Il est ensuite passé à 4,1 % à partir du 1er janvier 1997 pour les revenus du patrimoine perçus par voie de rôle et à compter du 1er janvier 1998 pour les produits de placements soumis au prélèvement libératoire ou exonérés d'impôt sur le revenu.

Cette augmentation s'est accompagnée d'une diminution des cotisations d'assurance maladie (de 4,75 points s'agissant des salaires, et, en ce qui concerne les activités non salariées, de 5,5 points sur la fraction du revenu n'excédant pas le plafond de la sécurité sociale et de 3,7 points sur la fraction comprise entre une et cinq fois le plafond).

Elle s'est également accompagnée de la possibilité de déduire la CSG de l'assiette de l'impôt sur le revenu uniquement pour les revenus soumis au barème progressif de l'impôt.

SECTION 2 - LES DIFFERENTES CSG

La CSG se compose de trois contributions distinctes

§ 1 - LA CSG APPLICABLE AUX REVENUS D'ACTIVITÉ ET DE REMPLACEMENT

A - Les revenus des salariés et assimilés

L'assiette est constituée par le montant brut des salaires et des avantages en argent ou en nature. Elle fait l'objet d'un abattement de 5 % au titre des frais professionnels. Dans ce cas la CSG est prélevée à la source au taux de 7,5 %.

B - Les revenus professionnels non salariés

La CSG est applicable au taux de 7,5 % à ces revenus, il fait l'objet de versements trimestriels à caractère provisionnel.

C - Les revenus de remplacement

Il s'agit des pensions, des allocations de chômage ou de préretraite, des indemnités journalières de sécurité sociale servies au titre de la maladie-maternité, et des accidents du travail. Dans ces cas le taux d'imposition s'élève à 6,2 % en général. Des exonérations sont prévues lorsque leurs revenus ne dépassent pas certains montants

§ 2 - LA CSG APPLICABLE AUX REVENUS DU PATRIMOINE

Cette contribution au taux de 7,5 % est assise sur le montant net retenu pour 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
- des plus-values de cessions de biens immobiliers, d'actions ou de parts de sociétés non cotées dont l'actif est à prépondérance immobilière
- des plus-values et profits soumis à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel
- 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.

§ 3 - LA CSG APPLICABLE AUX PRODUITS DE PLACEMENTS À REVENU FIXE SOUMIS AU PRÉLÈVEMENT LIBÉRATOIRE

Les produits de placements à revenu fixe font l'objet d'un prélèvement au titre de la CSG égal à 7,5 % de leur montant.

Le prélèvement de la CSG est effectué, en même temps que le prélèvement libératoire au titre de l'impôt sur le 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.

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

Une caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES) a été mise en place par l'ordonnance du 24 janvier 1996. Ses 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.

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 puisque certains revenus exonérés de CSG tels que les prestations familiales ou les allocations de logement sont assujettis à la CRDS.

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

CHAPITRE III - LE PRELEVEMENT SOCIAL DE 2 %

La loi de financement de la sécurité sociale pour 1998 a institué un prélèvement social de 2 %. Y 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 à revenu fixe soumis au prélèvement libératoire ou exonérés d'impôt sur le revenu.

L'assiette et les modalités de recouvrement du prélèvement de 2 % sont les mêmes que celles de la CSG.

Le prélèvement de 2 % n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

Table des matières

INTRODUCTION **2**

SECTION I - LA NOTION D'IMPOT.....	2
§ 1 - L'impôt au sens strict.....	2
A - L'impôt est une prestation pécuniaire obligatoire.....	2
B - L'impôt est une prestation pécuniaire sans contrepartie directe	3
C - L'impôt est une prestation pécuniaire qui sert à la couverture des charges publiques	3
§ 2 - L'impôt au sens large	4
A - La taxe fiscale	4
B - Les impositions de toute nature.....	4
SECTION 2 - LES NOTIONS VOISINES.....	4
§ 1 - Les redevances.....	4
A - Redevance et impôt.....	5
B - Redevance et taxe	5
§ 2 - Les taxes parafiscales.....	5
A - Définition.....	5
B - Régime juridique	5
§ 3 - Les cotisations sociales.....	6
A - Définition.....	6
B - Régime juridique	6

SECTION 3 - LA CLASSIFICATION DES IMPOTS : IMPOT DIRECT ET IMPOT INDIRECT.....	6
§ 1 - Les critères administratifs.....	6
A - Le critère purement administratif.....	6
B - Le critère lié au droit administratif.....	7
C - Le critère lié au contentieux.....	7
§ 2 - Les critères économiques.....	7
§ 3 - Les critères fiscaux.....	7

PREMIERE PARTIE - LE POUVOIR FISCAL **8**

8

TITRE 1 - L'EXERCICE DU POUVOIR FISCAL..... 8

CHAPITRE 1 - LE CADRE TECHNIQUE 8

SECTION 1 - L'ASSIETTE DE L'IMPOT.....	8
§ 1 - Le choix de la matiere imposable.....	8
A - L'impôt sur le revenu.....	9
B - L'impôt sur le capital.....	11
C - L'impôt sur la dépense.....	12
§ 2 - L'évaluation de la matiere imposable.....	14
A - L'évaluation indirecte.....	14
B - L'évaluation directe.....	16
SECTION 2 - LA LIQUIDATION DE L'IMPOT.....	17
§ 1 - Le taux de l'impôt.....	17
A - La détermination du taux.....	17
B - L'adaptation du taux.....	19
§ 2 - Les autres éléments du tarif.....	20
A - Les corrections de la base de l'impôt.....	20
B - Les corrections de la cotisation fiscale.....	20
SECTION 3 - LE RECOUVREMENT DE L'IMPOT.....	21
§ 1 - Les opérations de recouvrement.....	21
A - L'auteur du recouvrement.....	21
B - La prescription du recouvrement.....	22
C - La procédure du recouvrement.....	23
§ 2 - L'objectif du recouvrement : le paiement.....	24
A - Le contribuable et le redevable.....	24
B - La date du paiement.....	25
C - Les modes de paiement.....	25

CHAPITRE 2 - LE CADRE JURIDIQUE 26

SECTION 1 - LES SOURCES.....	26
§ 1 - Les sources internes.....	26
A - La constitution.....	26
B - La loi et le règlement.....	27

C - La doctrine administrative.....	27
§ 2 - Les sources internationales	28
A - Les conventions internationales.....	28
B - Le droit communautaire	28
C - La Convention européenne des droits de l'homme	28
SECTION 2 - LES PRINCIPES.....	29
§ 1 - Le principe de la légalité de l'impôt.....	29
A - Signification de la règle	29
B - Inflexion de la règle	30
§ 2 - L'application de la loi fiscale	30
A - L'application dans le temps	31
B - L'application dans l'espace	32

TITRE 2 - LA CONTESTATION DU POUVOIR FISCAL..... 33

CHAPITRE 1 - LA CONTESTATION SOCIOLOGIQUE..... 33

SECTION 1 - LA FUITE DEVANT L'IMPOT	33
§ 1 - Les causes de la fuite	34
A - Les causes générales	34
B - Les causes techniques.....	34
§ 2 - Les formes de la fuite.....	35
A - L'évasion fiscale	35
B - La fraude fiscale.....	35
§ 3 - les remèdes à la fuite	36
A - La prévention.....	36
B - La répression.....	37
SECTION 2 - LA REPERCUSSION DE L'IMPOT	38
§ 1 - Les formes de la répercussion.....	38
A - Répercussion légale / de fait	38
B - Répercussion en aval / en amont	39
C - Répercussion simple / en chaîne	39
§ 2 - Les facteurs de la répercussion.....	39
A - Les facteurs structurels.....	39
B - Les facteurs conjoncturels	40

CHAPITRE 2 - LA CONTESTATION JURIDIQUE : LE CONTENTIEUX FISCAL. 40

SECTION 1 - LA PHASE ADMINISTRATIVE	40
§ 1 - La réclamation	40
A - Les acteurs.....	40
B - Le cadre.....	41
C - Le contenu.....	42
§ 2 - La décision.....	42
A - La forme.....	42
B - Le fond	43
SECTION 2 - LA PHASE JURIDICTIONNELLE	43
§ 1 - La compétence juridictionnelle	43
A - Le partage de compétence	44
B - La compétence de chaque juge	45

§ 2 - La procédure	46
A - La procédure devant le juge administratif.....	46
B - La procédure devant le juge judiciaire	47

DEUXIEME PARTIE - LE SYSTEME FISCAL **48**

48

PREMIERE SOUS-PARTIE - LES IMPOTS D'ETAT **48**

48

TITRE 1 - LES IMPOTS SUR LE REVENU 48

CHAPITRE 1 - L'IMPOT SUR LE REVENU DES PARTICULIERS..... 48

SECTION 1 - L'ASSIETTE	48
§ 1 - Les catégories de revenu.....	49
A - Les traitements, salaires et pensions	49
B - Les bénéfices industriels ou commerciaux.....	52
C - Les bénéfices agricoles.....	56
D - Les bénéfices non commerciaux.....	58
E - Les revenus des capitaux mobiliers	59
F - Les revenus fonciers.....	62
G - Les plus- values.....	63
§ 2 - Le revenu global net.....	64
A - Les déficits	65
B - Les charges.....	66
SECTION 2 - LA LIQUIDATION DE L'IMPOT	67
§ 1 - Les règles générales	67
A - Le barème de l'impôt	67
B - Le quotient familial	67
§ 2 - Les réductions d'impôt	68
A - Les dépenses à caractère social.....	68
B - Les dépenses relatives à l'habitation principale	69
C - Les dons et autres participations	70
D - Les dépenses à caractère financier.....	71
E - Les dépenses liées à l'aménagement du territoire et à l'environnement	72

CHAPITRE 2 - L'IMPOT SUR LES SOCIETES (IS) 73

SECTION 1 - CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPOT.....	73
§ 1 - Les personnes obligatoirement imposables	73
A - Les personnes imposables en raison de leur forme.....	73
B - Les personnes imposables en raison de leur objet.....	74
§ 2 - Les personnes imposables par option	74

A - Les sociétés de personnes	74
B – Certains organismes financiers	75
SECTION 2 - CALCUL DE L'IMPOT	75
§ 1 - Le bénéfice imposable	75
A - Les produits imposables.....	75
B - Les charges déductibles.....	76
§ 2 - Les taux.....	77
A - Les taux officiels	77
B - Les taux réels.....	77
SECTION 3 - L'ETABLISSEMENT DE L'IMPOT	78
§ 1 - La déclaration annuelle	79
A - Le contenu de la déclaration	79
B - La sanction en cas non-dépôt	79
§ 2 - Le paiement.....	79

TITRE II - LES IMPOTS SUR LA DEPENSE..... 80

CHAPITRE 1 – LA TAXE A LA VALEUR AJOUTEE (TVA)..... 81

SECTION 1 - LE CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA	81
§ 1 - Le principe : l'assujettissement obligatoire	81
A - En raison de la nature des opérations et de la qualité des assujettis	81
B - En raison de la détermination de la loi.....	82
§ 2 - L'exception.....	83
A - L'exonération.....	83
B - L'option.....	83
SECTION 2 - LE CALCUL DE L'IMPÔT	84
§ 1 La TVA collectée	84
A - La base d'imposition.....	84
B - Les taux de la TVA	84
§ 2 La TVA déductible	85
A - L'étendue des déductions	85
B - L'exercice du droit à déduction.....	86
SECTION 3 - LE PAIEMENT DE LA TVA.....	87
§ 1 - Les modalités du paiement	87
A - Le paiement mensuel	87
B - L'exigibilité.....	87
§ 2 - Les formalités du paiement	88
A - Le régime normal.....	88
B - Le régime au réel simplifié.....	88
C - Le régime de la franchise de base	88

CHAPITRE 2 - LES IMPOTS PARTICULIERS SUR LA DEPENSE..... 89

SECTION 1 - LES DROITS D'ACCISES	89
§ 1 - L'imposition des alcools et des boissons	89
A - Les droits de consommation	89
B - Les droits de circulation.....	89
C - Les droits de fabrication.....	89
§ 2 - L'imposition des métaux précieux.....	89

SECTION 2 - LES TAXES PERCUES PAR LE SERVICE DES DOUANES	89
§ 1 - Les taxes sur les produits pétroliers.....	90
§ 2 - La taxe à l'essieu.....	90

TITRE III - LES IMPOTS SUR LE CAPITAL..... 90

CHAPITRE 1 - L'IMPÔT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE (ISF) 90

SECTION 1 - LE CHAMP D'APPLICATION	90
§ 1 - Les personnes imposables.....	90
A - Les foyers fiscaux	91
B - Conditions	91
§ 2 - Les biens imposables	91
A - Délimitation	91
B - Exonérations	91
SECTION 2 - LE CALCUL DE L'IMPÔT	92
§ 1 - La base de l'impôt.....	93
A - Définition.....	93
B - Evaluation.....	93
§ 2 - Le tarif.....	94
A - Réduction pour charges de famille.....	94
B - Plafonnement.....	94

CHAPITRE 2 - LES IMPÔTS IRREGULIERS SUR LE CAPITAL..... 94

SECTION 1 - LES DROITS D'ENREGISTREMENT	95
§ 1 - Le champ d'application.....	95
A - Actes assujettis en raison de leur auteur	95
B - Actes assujettis en raison de leur objet.....	95
§ 2 - Le calcul.....	95
SECTION 2 - LES DROITS DE SUCCESSION	96
§ 1 - Le champ d'application.....	96
A - Le contribuable	96
B - La base.....	96
§ 2 - La liquidation.....	97
A - L'évaluation de la matière imposable	97
B - Le tarif	98

DEUXIEME SOUS PARTIE - LES IMPOTS LOCAUX

99

CHAPITRE 1 - LES IMPOTS DIRECTS 100

SECTION 1 - LA REFORME DE LA FISCALITE DIRECTE LOCALE	100
§ 1 - La réforme d'origine	100
A - Les étapes de la réforme	100
B - Les objectifs de la réforme	101
§ 2 - La réforme en cours	103
A - Des résultats incertains	103

B - Des conséquences déplorables	105
SECTION 2 - LES ELEMENTS DE LA FISCALITE DIRECTE LOCALE	107
§ 1 - La taxe d'habitation	107
A - Le domaine de l'impôt	107
B - La liquidation de l'impôt.....	108
§ 2 - La taxe foncière sur les propriétés bâties	110
A - Domaine	110
B - Liquidation.....	111
§ 3 - La taxe foncière sur les propriétés non bâties	112
A - Champ d'application.....	112
C - Calcul	112
§ 4 - La taxe professionnelle	112
A - Champ d'application.....	113
B - Calcul	114
§ 5 - Les taxes annexes.....	116
A - Les taxes additionnelles aux impôts directs	116
B - Les taxes ayant une base spécifique	117

CHAPITRE 2 - LES IMPOTS INDIRECTS 118

SECTION 1 – LES IMPOTS INSCRITS A LA SECTION D'INVESTISSEMENT	118
§ 1 - La fiscalité de l'urbanisme	118
A - La taxe locale d'équipement	118
B - Les « participations »	119
§ 2 - La taxe départementale des espaces naturels sensibles.....	120
§ 3 - Taxe pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement	120
A - Champ d'application.....	120
B - Cumul	120
SECTION 2 - LES IMPOTS INSCRITS A LA SECTION DE FONCTIONNEMENT.....	120
§ 1 - Les impôts obligatoires.....	120
A - Au profit des communes	120
B - Au profit des départements	121
C - Au profit des régions	122
§ 2 - Les impôts facultatifs.....	122
A - Au profit des communes	122
B - Au profit des départements	123

TROISIEME SOUS PARTIE - LES IMPÔTS SOCIAUX **123**

CHAPITRE I - LA CONTRIBUTION SOCIALE GENERALISEE (CSG)..... 123

SECTION 1 - LA MISE EN PLACE DE LA CSG	124
SECTION 2 - LES DIFFERENTES CSG.....	124
§ 1 - La CSG applicable aux revenus d'activité et de remplacement	124
A - Les revenus des salariés et assimilés.....	124
B - Les revenus professionnels non salariés.....	124
C - Les revenus de remplacement	124

§ 2 - La CSG applicable aux revenus du patrimoine	125
§ 3 - La CSG applicable aux produits de placements à revenu fixe soumis au prélèvement libératoire	125
CHAPITRE II - LA CONTRIBUTION POUR LE REMBOURSEMENT	125
DE LA DETTE SOCIALE (CRDS).....	125
CHAPITRE III – LE PRELEVEMENT SOCIAL DE 2 %	126

Mai 2002